

Skatterett 4. avd., JUR1981 og JUS5981 Grunnleggende skatterett V12

Grunnleggende inntektsskatterett

Frederik Zimmer (frederik.zimmer@jus.uio.no)

Disposisjon forelesninger

1. Innledning

1.1 Skatterett som fag; hvorfor studere skatterett?

1.2 Skattesystemet

1.2.1 Mange skatter

1.2.2 Særlig om trygdeavgiften

1.2.3 Skattnivå

1.3 Sentrale problemstillinger i inntektsskatteretten

1.4 En rettsanvendelsesmodell

1.5 Skattelovens system

1.6 Gangen i en skattesak

2. Inntektsskatten – inntektsbegrep og skattesatser

2.1 Tosatssystemet; bakgrunn, rettsutvikling, rettspolitikk

2.1.1 Hovedtrekk i tosatssystemet

2.1.2 Skattereformen 1991: fra progressiv til proporsjonal skatt på kapitalinntekter; rentefradraget

2.1.3 Skattereformen 2004-06 delvis reversering: utbytteskatt, høy skatt på høy kapitalinntekt

2.1.4 Begrunnelse og rettferdiggjørelse

2.2 Skattesats personer: Alminnelig inntekt

2.2.1 Grunnlag for kommune/fylkesskatt (§15-3, ssv. § 3-8)) og ”felleskatt” til staten (§ 15-1, ssv. § 3-2)

2.2.2 Proporsjonal sats (28%)

2.2.3 Omfatter inntekt ved arbeid, virksomhet, kapital ...

2.2.4 Nettoinntekt: Fradrag for kostnader, renter

2.2.5 Personfradrag, § 15-4

2.3 Skattesats personer: Personinntekt

2.3.1 Grunnlag for trygdeavgift og toppskatt, § 12-1

2.3.1 Avgiftssatser trygdeavgift, ftrl. § 23-3, trygdeavgiftsvedtak § 2

2.3.2 Skattesatser toppskatt; progressive satser; § 15-1, ssv. 3-1

2.3.3 Omfatter ikke kapitalinntekt utenfor virks.het, og bare høy inntekt i virks.het

2.3.4 Delvis bruttoinntektsbegrep: ikke fradrag for kostnad i arbeid og (stort sett) ikke renteutgifter

2.4 Sammenfatning av skattesatsstruktur for personer

2.5 Skattesats aksjeselskap

2.5.1 Bare alminnelig inntekt (28%)

2.5.2 Samlet effekt av skattlegging av selskap og aksjonærer

3. Alminnelig inntekt – et fugleperspektiv

3.1 Skattesubjekter

3.1.1 Subjektsbegrepets relevans

- 3.1.2 Fysiske personer, § 2-1
- 3.1.3 Selskaper mv., § 2-2
- 3.1.4 Sambeskatning, § 2-10, § 2-14
- 3.2 Bruttoinntekter
 - 3.2.1 Fordeler vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet, § 5-1, 1
 - 3.2.2 Kapitalgevinster, § 5-1, 2 jf. kap. 9
- 3.3 Fradrag
 - 3.3.1 Kostnader til ervervelse av inntekt, § 6-1
 - (1) Oppofrelsesvilkåret
 - (2) Tilknytningsvilkåret
 - 3.3.2 Gjeldsrenter, § 6-40
 - 3.3.3 Realisasjonstap, § 6-2, 1 jf. kap. 9. Annet tap, § 6-2, 2
 - 3.3.4 Underskudd, § 6-3
- 3.4 Tidfesting
 - (1) Hovedregel: Realisasjonsprinsippet, § 14-2
 - (2) Kontantprinsippet for arbeidsinntekt og pensjoner, § 14-3
- 3.5 Tilordning av inntekt og fradrag til skattesubjekt

4. *Personinntekt – et fugleperspektiv*

- 4.1 Lønn og pensjon, § 12-2 a og b
- 4.2 Virksomhetsinntekt, § 12-2 g, jf. § 12-10 til § 12-14
 - ”foretaksmodellen”

5. *Nærmere om arbeidsinntekter*

- 5.1 Skattesubjekt: bare fysiske personer
- 5.2 Skattesatser, beregningsgrunnlag: Alminnelig inntekt og personinntekt
- 5.3 Begrepet arbeid, § 5-1 jf. § 5-10
 - 5.3.1 I tjenesteforhold
 - 5.3.2 Utenfor tjenesteforhold, jf. pkt. 8
 - 5.3.2 Tjenester ytet seg selv, unntak i § 5-15, 1 j nr. 6 og 7
- 5.4 Fordeler vunnet ved arbeid – naturalinntekter, § 5-12 flg.
 - 5.4.1 Utgangspunkt: skattepliktig på linje med pengeinntekter
 - 5.4.2 Hvorfor naturalinntekt og hvorfor skattelegge dem overhodet?
 - 5.4.3 Forskjellige typer
 - eiendomsrett (kjøp av løsøre eller aksjer til underpris)
 - bruksrett (fri bolig, fri bil)
 - andre rettigheter (fx aksjeopsjon)
 - tjenester (gratis rengjøring)
 - trivielle og verdifulle
 - 5.4.4 Hva er en fordel for den ansatte?
 - 5.4.5 Unntak
 - regelfestede unntak, § 5-15, 2. ledd jf. fsfin.
 - unntak av tradisjon
 - 5.4.6 Verdssettelse: Omsetningsverdi, § 5-3
 - Ikke videresalgspris eller grensekostnad
 - Takseringsregler, lignl. § 7-1

- Skattyterens subjektive verdi relevant?
 - 5.5 Fordeler vunnet ved arbeid – overskudd på utgiftsgodtgjørelser, § 5-11
 - 5.6 Kravet til sammenheng – gaver i arbeidsforhold, priser og belønninger (Rt. 1958 s. 583 Hagerup, Rt. 1974 s. 976 Vesaas)
 - 5.7 Kostnader i arbeidsforhold
 - 5.7.1 Alminnelig inntekt
 - (1) Hovedregel § 6-1: Hovedformålet (Rt. 1991 s. 1182 Brenden, Rt. 2008 s. 794 Korsvold)
 - (2) I praksis minstefradrag viktigst, § 6-30 flg.
 - begrunnelse
 - beregnes av og fradras i (bl.a.) arbeidsinntekt
 - størrelse, § 6-32 (nå 38 % av lønn), ssv. § 6-1 (minst 31 800, høyst 78 150)
 - trer i stedet for faktiske kostnader i arbeidsforhold
 - unntatt pendlerreiser og fagforeningskontingent
 - 5.7.2 Personinntekt: Ingen fradragsrett
 - 5.8 Tidfesting av inntekter og kostnader i arbeidsforhold – kontantprinsippet, § 14-3
 - 5.8.1 Anvendelsesområde (arbeidsinntekter, pensjoner...)
 - 5.8.2 ”beløpet utbetales eller ytelsen erlegges”
 - (1) Forskuddsbetaling
 - (2) Når er ytelsen erlagt? Rt. 1984 s. 714 Tveito
 - 5.8.3 ”oppstår adgang for”
 - (1) Avtale forfall fritt? Rt. 1976 s. 1317 Harnoll
 - (2) Når er forfall?
 - (3) Særlig om mislighold
 - 5.8.4 Tidfesting av kostnader i arbeidsforhold, § 14-3, 3. ledd: ”betales eller utredes”
6. *Nærmere om virksomhetsinntekter*
- 6.1 Skattesubjekt: alle
 - hvem er virksomhetsutøvere i AS og ANS/KS?
 - 6.2 Skattesatser, beregningsgrunnlag: alminnelig inntekt og personinntekt
 - Skjermingsmetode: foretaksmodell, aksjonærmodell, deltakermodell
 - 6.3 Begrepet virksomhet, § 5-1 jf. § 5-30, jf. pkt. 8
 - 6.4 Kravet til sammenheng – når er inntekt vunnet ved virksomhet?
 - 6.4.1 Typisk inntekt ved salg av varer og tjenester
 - 6.4.2 Inntekt ved salg av driftsmidler
 - 6.4.3 Andre tilfeller (Rt. 1984 s. 714 Tveito)
 - 6.5 Kostnader i virksomhet
 - 6.5.1 Typiske kostnader i virksomhet
 - 6.5.2 Vilkår om oppofrelse; direkte fradragsrett eller aktivering og ev. avskrivning/inngangsverdi? F.eks. § 6-25 (forskning), § 14-40 (varig og betydelig), § 6-10 (avskrivbar)
 - 6.5.3 Vilkår om tilknytning; f eks § 6-12 (privat fordel av bil), Rt. 1956 s. 1188 Anth. B. Nielsen (reklame eller politisk propaganda?), Rt. 2005 s. 1434 Total (kostnader til skattesak)

- 6.5.4 Unntak fra fradragsrett; § 6-21 (representasjon), § 6-22 (bestiktelser, Rt. 2006 s. 449 Uniprawns)
- 6.6 Tidfesting av virksomhetsinntekter og -kostnader – realisasjonsprinsippet
 - 6.6.1 Fra regnskapsprinsipp til realisasjonsprinsipp
 - 6.6.2 Realisasjonsprinsippet for virksomhetsinntekter, § 14-2
 - (1) Inntekt ved omsetning av varer og tjenester
 - (2) Salg av driftsmidler og aksjer
 - (3) Annet
 - 6.6.2 Særlige tidfestingsregler for varekostnader, § 14-5, 2
 - 6.6.3 Særlige tidfestingsregler for tap på fordringer
 - (1) Hovedregel, § 6-2, 2
 - (2) Særregel om kundefordringer, § 14-5, 4
 - 6.6.4 Særlige tidfestingsregler for avskrivninger og gevinster på driftsmidler
 - (1) Saldoavskrivning, § 14-40 ff.
 - (2) Utsatt tidfesting av gevinster og tap
 - skip, fast eiendom: ordinær gevinst/tapsberegning, tidfesting vha gevinst- og tapskonto, § 14-44, 3 jf. § 14-45
 - annet løsøre, goodwill: nedskrivning på saldo, negativ saldo, § 14-42, 2 b jf. § 14-44, 2; § 14-46
 - 6.6.5 Særlig tidfestingsregel for ikke avskrivbare fysiske driftsmidler, § 14-52
 - 6.6.6 Frem- og tilbakeføring av underskudd, § 14-6, § 14-7
 - (1) Fremføring, § 14-6
 - begrensning/avskjæring av fremføringsrett ved ettergivelse og konkurs
 - (2) Tilbakeføring, § 14-7
 - ved opphør av virksomhet
 - særlige ”tilbakeføringsregler” i ”krisepakken”, § 16-60 ff.

7. Nærmere om kapitalinntekter utenfor virksomhet

- 7.1 Subjekt: alle
- 7.2 Skattesatser, beregningsgrunnlag: bare alminnelig inntekt
- 7.3 Begrepet kapital, § 5-1 jf. § 5-20, jf. pkt. 8
- 7.4 Kapitalavkastning og kapitalgevinster; kapitalkostnader og realisasjonstap
- 7.5 Kapitalavkastning
 - 7.5.1 Hovedregel: skatteplikt, § 5-1, § 5-20
 - egen bruk av kapitalgjenstander, § 5-21, 1 og § 7-1, 1 forutsetningsvis
 - 7.5.2 Unntak
 - (1) aksjeutbytte, skjerming, § 10-12, jf. pkt. 8
 - (2) bruk av egen bolig, § 7-1 (Rt. 2010 s. 1277 Polak)
 - (3) visse leieinntekter, § 7-2
 - (4) bruk av eget løsøre, § 5-21
- 7.6 Kapitalkostnader
 - 7.6.1 Kostnader knyttet til kapitalinntekt (§ 6-11)
 - 7.6.2 Særlig om tap utenfor virksomhet, Rt. 2007 s. 1822 DSC, Rt. 2009 s. 1473 Samdal
 - 7.6.3 Gjeldsrenter, § 6-40

7.7 Realisasjonsgevinster og realisasjonstap

7.7.1 Hovedregler, § 5-1, 2. ledd jf. kap. 9; § 6-2, 1 jf. § 9-4

7.7.2 Realisasjonsbegrepet, § 9-2, Rt. 2009 s. 1208 Hurtigruten

7.7.3 Unntak: skattefrie gevinster; ikke fradragberettigede tap

(1) innbo og løsøre, § 9-3, 1a

(2) fordringer, § 9-3, 1c

(3) egen bolig, § 9-3, 2 og 3, men ikke tomter o.l., § 9-3, 8

(4) egen fritidsbolig, § 9-3, 4, men ikke tomter o.l., § 9-3, 8

(5) gårds- og skogbruk i visse tilfeller, § 9-3, 6 jf. § 9-13

7.7.4 Beregning av realisasjonsgevinst og -tap

- utgangsverdi

- inngangsverdi; sammenheng med avskrivningsgrunnlag

7.8 Tidfesting – realisasjonsprinsipp, § 14-2

7.8.1 Realisasjonsprinsipp og realisasjonsbegrep: to forskjellige ting!

7.8.2 ”utbetinget rett til ytelsen”, § 14,1,2

- salg, særlig om Rt. 2006 s. 333 X eiendom

- løpende ytelser

- vilkår knyttet til ovedragelsen

- erstatningskrav

- hva skjer hvis vederlaget aldri betales? § 9-4,1 jf. § 9-3, 1c nr. 3 (!)

7.8.3 ”ubetinget forpliktelse”, § 14-2, 2,1

- særlig om misligholdte gjeldsrenter utenfor virksomhet:
nærmest kontantprinsipp, § 14-20

8. Grenser mellom inntektstyper

8.1 Grense arbeids/virksomhetsinntekt – forbruk

8.1.1 Betydning

- vilkår for skatteplikt iht. arbeids- og virksomhetsreglene; indirekte relevans for fradrag

- neppe relevant for kapitalregelen

8.1.2 Grensen

- økonomisk karakter, Rt. 1985 s. 319 Ringnes, Rt. 1965 s. 1159 Vister

8.2 Grense arbeidsinntekt – kapitalinntekt (utenfor virksomhet)

8.2.1 Betydning

- personinntekt (arbeidsinntekt, ikke kapitalinntekt)

- tidfesting (kontantprinsipp eller realisasjonsprinsipp)

- minstefradrag (bare i arbeidsinntekt)

8.2.2 Grensen

- ansatteaksjer, § 5-14, 1, Rt. 2010 s. 989 First, Rt. 2000 s. 758 Kruse
Smith, Rt. 2000 s. 1739 Pre Finans

- ”earn out”, Rt. 2008 s. 1307 Alvdal Bygg, Rt. 2009 s. 813 Gaard/Tveit

- arbeidstakeroppfinnelser, Rt. 2003 s. 504 Lundgaard

8.3 Grense arbeidsinntekt (frilansere) – virksomhetsinntekt

8.3.1 Betydning

- personinntekt (av brutto lønn eller foretaksmodell/deltakermodell)

- minstefradrag (bare i arbeidsinntekt)
- tidfesting (kontantprinsipp eller realisasjonsprinsipp)
- andre relasjoner (trekkplikt, lønnsoppgaveplikt, arbeidsgiveravgiftsplikt)

8.3.2 Grensen

- frilansinntekt er arbeidsinntekt, § 5-10 bokstav a
- resultatansvar (ftrl. § 1-10, Rt. 2000 s. 1981 Fabcon, Rt. 2002 s. 996 Skoog Hedrén, Rt. 1994 s. 1064 Bye)

8.4 Grense virksomhetsinntekt – kapitalinntekt utenfor virksomhet

8.4.1 Betydning

- personinntekt (bare virksomhet, iht. foretaksmodellen)
- omdannelse til AS med skatterettslig kontinuitet, § 11-20 (bare i virksomhet)
- kapitalgevinster, § 9-3
- tidfesting (rett/plikt til føring på gevinst- og tapskonto)

8.4.2 Grensen

- om kapitalforvaltning (for eksempel utleie) i seg selv er virksomhet: Omfang og aktivitet, Rt. 1973 s. 931 Holst (f eks Lignings-ABC 2010/11 s. 1414 om utleie av fast eiendom)
- kapitalgevinst, delvis egen bolig – delvis virksomhet, § 9-3, 3c

8.5 Grense virksomhetsinntekt – tilfeldige inntekter, § 5-50

8.5.1 Betydning

- skatteplikt
- omfang av fradragsrett

8.5.1 Grensen

- omfang og aktivitet (f eks Utv. 2006 s. 495 SKD om pokerspill)

9. Særlig om aksjeutbytte og aksjegevinster/tap

9.1 Hovedregel om skatteplikt, § 10-11, § 10-31

- aldri personinntekt

9.2 Utbyttebegrepet, § 10-11, 2

- særlig om skjult utbytte
- grense mot renter av lån
- vilkåret om ”utdeling”

9.3 Gevinst- og tapsberegning, § 9-7, § 10-32 flg.

- hovedregel: vanlige gevinstberegningsregler
- kontinuitetsprinsippet for aksjer ervervet ved arv og gave
 - § 10-33
 - betydningen av arveavgiftsgrunnlaget, § 9-7

9.3 Tidfesting, § 14-2 jf. § 14-52 i.f.

9.4 Unntak for personlige skattytere som aksjonærer – aksjonærmodellen, § 10-12 (skjerming)

9.4.1 Begrunnelse – enkeltbeskatning av ordinær avkastning

9.4.2 Skjermingsgrunnlag og skjermingsrente

(1) Rett til skjerming, § 10-12, 1

- personlig skattyter
- også for aksjer i utenlandsk selskap

- aksjonærer bosatt i Norge, eller annen EØS-stat (§ 10-13, 2)
- lovlig utdelt utbytte
- ikke overstige utbyttet; ubenyttet skjerming
- (2) Skjermingsgrunnlaget, § 10-12, 2, 2
 - aksjens inngangsverdi
 - pluss evt. ubenyttet skjerming
- (3) Skjermingsrenten, § 10-12, 2, 3
- (4) Tilordnes aksjonær per 31.12. § 10-12, 2., 4
- 9.4.3 Fremføring av ubenyttet skjerming
 - i senere års utbytte, § 10-12, 1, 4
 - i gevinst, § 10-31, 1, 2 og 3
- 9.5 Unntak for selskaper o.l. som aksjonærer – fritaksmetoden, § 2-38
 - 9.5.1 Begrunnelse – unngå kjedebeskatning i konsern
 - 9.5.2 Hovedregel, både utbytte og gevinst/tap, § 2-38, 2
 - men 3 % av aksjeutbytte likevel skattepliktig, 6. ledd (fra 2008)
 - 9.5.3 Unntak
 - (1) Selskap i lavskatteland utenfor EØS eller ikke reelt etablert i EØS, § 2-38, 3 a (jf. ”NOKUS”, § 10-60)
 - (2) ”Porteføljeaksjer” (< 10% eierandel) i selskap utenfor EØS

10 Omgåelsesproblemet i skatteretten

10.1 Innledning

10.1.1 Skatterett og privatrett - rekapitulering

10.1.2 Hva omgåelse ikke er

- uriktige opplysninger, skatteunndragelse
- pro forma, Rt. 2001 s. 187 Bergen Media

10.1.3 Utgangspunkt: Skatteplanlegging er tillatt, men en grense

10.1.4 Lovgivningspolitiske betraktninger

- handlefrihet, men grenser; effektivitet, rettsikkerhet, tillit
- lovfestet eller domstolsutviklet omgåelsesregel?

10.2 Omgåelsesnormen, generelt

10.2.1 Rettskildegrunnlag: høyesterettspraksis

10.2.2 (Analogisk) lovtolkning, annen rettsutvikling eller fastleggelse av ”faktum”?

10.2.3 Hovedinnhold

(1) Generell formulering i nyere praksis, Rt. 2007 s. 209 Hex

(2) Det vesentligste formål å spare skatt

- subjektivt formål, bevisspørsmål, Rt. 2006 s. 1232 Telenor

(3) Totalvurdering

- skatterettslige og andre formål og virkninger – ”egenverdi”-testen, f eks Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada, Rt. 1997 s. 1580 Zenith

- ”omstendighetene for øvrig”

-- komplisert, kunstig, unaturlig transaksjon? ”Borgerne har

... ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt”,
Rt. 2008 s. 1510 Reitan
-- om kunne oppnådd omtrent det samme på annen måte
-- grad av strid med skattelovgivningens forutsetninger,
skatteregelens utforming, f eks Rt. 1998 s. 1779 INA

10.3 Omgåelsesnormen, typesituasjoner

10.3.1 Gjennomskjære selskapsform?

”formen er realiteten”, Rt. 1927 s. 506

10.3.2 Flerleddede transaksjoner – ”step transactions”

- se flere ledd i sammenheng, Rt. 1976 s. 302 Ragelas

- unødvendig mellomledd, Rt. 1978 s. 60 Smestad,

Rt. 1982 s. 789 Torkildsen, Rt. 2006 s. 1062 A

10.3.3 Overføring av skatteposisjoner - § 14-90

Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg, Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag,

Rt. 1997 s. 1580 Zenith, Rt. 1999 s. 946 ABB

10.3.4 Hva slags transaksjon?

”Skattesalg”? Rt. 1925 s. 472 Kallevig

10.3.5 Inntektstype

- Arbeids- eller kapitalinntekt, delingsmodellen.

Rt. 1998 s. 1779 INA, Rt. 1998 s. 1771 Essem, Rt. 1998 s.

1764 Wisth & Finnøy, Rt. 2007 s. 209 Hex

- Aksjegevinst eller aksjeutbytte? Rt. 1994 s. 912 Hovda

11. Noen internasjonale problemstillinger

11.1 Problemstillinger i internasjonal skatterett

11.2 Internasjonal dobbeltbeskatning

11.2.1 Norsk retts internasjonale rekkevidde

(1) Bosatt/hjemmehørende:

globalinntektsprinsippet, § 2-1, 9; § 2-2, 6; § 16-20

(kredit for utenlandsk skatt)

(2) Bosatt/hjemmehørende i annen stat: begrenset skatteplikt, § 2-3

- inntekt av fast eiendom her

- inntekt av filial her

- aksjeutbytte fra norsk selskap

- inntekt ved arbeid her

- pensjon fra Norge

11.2.2 Skatteavtaler – traktater om avkall på nasjonal beskatningsrett

(1) Skatteavtaler er traktater

- bilaterale/multilateral nordisk

- inkorporert i norsk rett

- tolkes som traktater; OECDs mønsteravtale og kommentarer

(2) Regler om gjensidig avkall på beskatningsrett bostads-/kildestat

(3) Lemping av skatt i den stat som ikke har primær beskatningsrett

