

Grunnleggende inntektsskatterett

Forelesninger V12

Frederik Zimmer

frederik.zimmer@jus.uio.no

Skattetyper og skatteproveny

– anslag 2011 (1.2.1)

Totalt skatte- og avgiftproveny	1183''
Inntektsskatt, personer, alm innt	245''
toppskatt	19''
Inntektsskatt, selskaper	71''
Trygdeavgift	97''
Inntektsskatt på petroleum	244''
Merverdiavgift	212''
Arbeidsgiveravgift	139''
Særagifter og toll	101''
Formueskatt	12''
Eiendomsskatt	8''
Arveavgift	2.2''

Skatter som andel av BNP 2010 (1.2.3)

Danmark	48.2
Sverige	45,8
Belgia	43.8
Frankrike	42.9
<i>Norge</i>	<i>42,8</i>
Finland	42.1
Østerrike	42.0
USA	24.6
OECD gjennomsnitt	33.8 (2009)

Sentrale problemstillinger 1 (1.3)

Hvor mye inntektsskatt en skattyter skal betale det enkelte år

Beregningsgrunnlag x skattesats

– fradrag i skatt/skattebegrensningsregler

Sentrale problemstillinger 2 (1.3)

Beregningsgrunnlaget:

Bruttoinntekter

Fradrag

Tidfesting

Tilordning

Hvem er skattesubjekt?

Prinsipp for tilordning til subjekt

En rettsanvendelsesmodell (1.4)

Skatteregler

(Privat)rettslige rettsforhold

(salg, leie, gave, selskapsstiftelse, lån, ekteskap...)

Rene fakta

(Hvem sa hva til hvem? Hvilke dok. finnes?...)

Skattelovens system (1.5)

Viktigste regler:

Kap 2 Skattesubjekter

Kap 5 Alminnelig inntekt – bruttoinntekter

Kap 6 Alminnelig inntekt – fradrag

Kap 7 Særregler om avkastning av bolig

Kap 9 Realisasjonsgevinster og -tap

Kap 10 Om aksjeutbytte og aksjegevinst

Kap 12 Personinntekt

Kap 14 Tidfesting

Kap 15 Skattesatser

Gangen i en skattesak (1.6)

År 1: året forut for inntektsåret

Skattevedtak, skattekort

År 2: Inntektsåret

Inntektsopptjening. Forskuddstrekk/skatt

År 3: Ligningsåret

Ligning, avregning: restskatt/tilbakebet.

Evt. klage

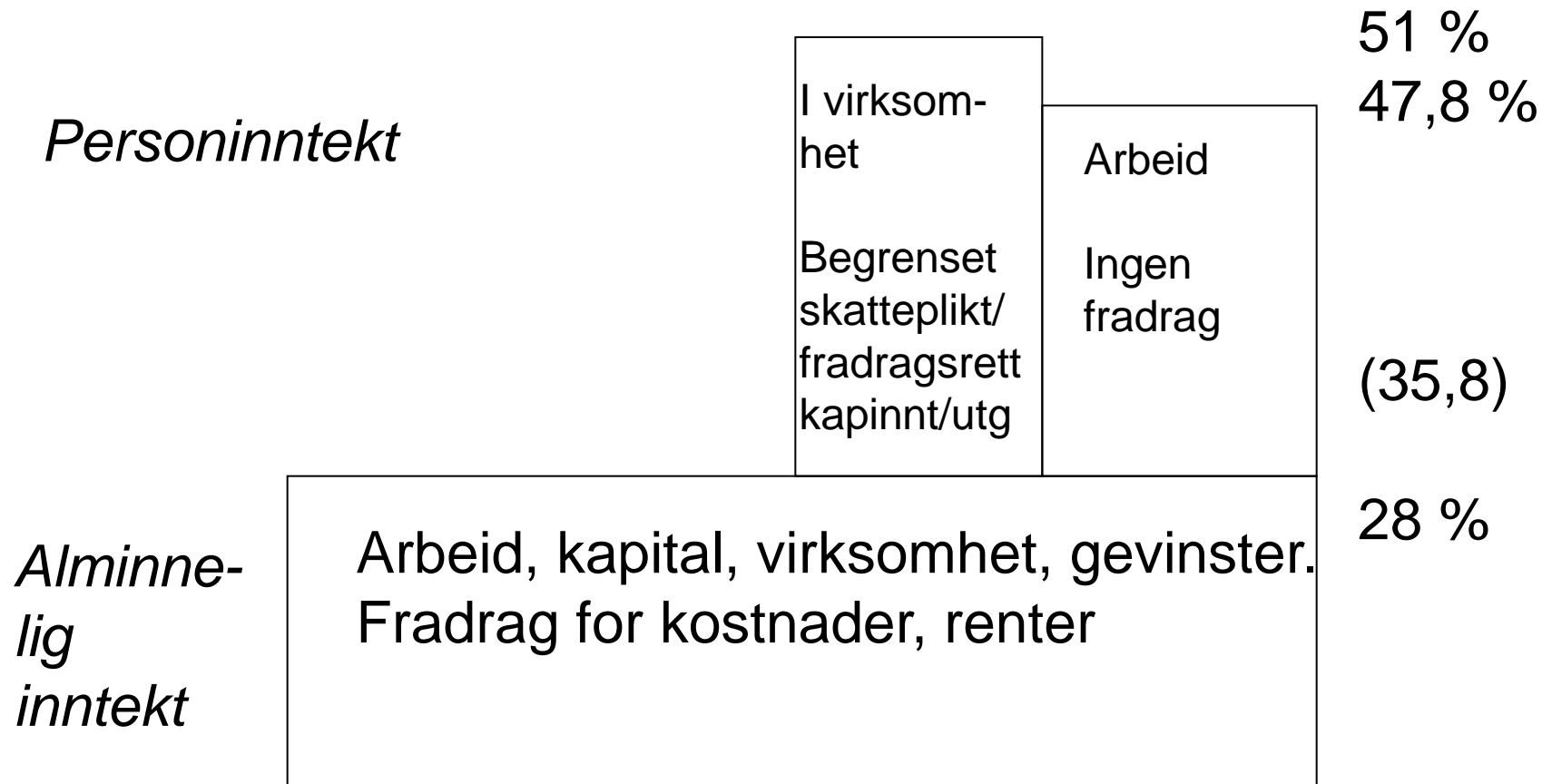
År 4 og senere år:

Evt. klagebehandling, evt. rettssak

Skattesatser og inntektsbegrep (2)

<i>Alminnelig inntekt</i>	28
<i>Personinntekt</i>	
Trygdeavgift	
Lønn	7,8
Virksomhet	11
Toppskatt	0 – 12
Høyeste marginalsattesats lønn	47,8
Høyeste marginalsattesats virksomhet	51
Skattesats aksjeselskap	28

Skattesatser og inntektsbegrep (2)



Skattesatser og inntektsbegrep (2)

Arbeidsinntekt	550 000
- Minstefradrag (2012)	<u>78 150</u>
Netto arbeidsinntekt	471 850
+ Renteinntekt	30 000
- Renteutgift	10 000
- Personfradrag (2012)	<u>45 350</u>
<i>Alminnelig inntekt</i>	<u>446 500</u>

Skatt alminnelig inntekt: $446\,500 \times 28\% = \underline{125\,020}$

Skattesatser og inntektsbegrep (2)

Personinntekt 550 000

Trygdeavgift: $550\ 000 \times 7,8\ \% =$ 42 900

Toppskatt: $550\ 000 - 490\ 000 =$
 $60\ 000 \times 9\ \% =$ 5 400

Samlet skatt: $125\ 020 + 42\ 900 + 5\ 400 =$
173 320

Skattesatsstruktur – AS og aksjonærer (2.5.2)

Inntekt aksjeselskap	100
Inntektsskatt AS	<u>28</u>
Utbytte til aksjonær	72
Skatt på aksjeutbytte	
72 [over skjerming] x 0,28	20,16

Samlet skatt på selskap og aksjonær:

$$28 + 20,16 = 48,16$$

Skattesubjektsbegrepets relevans

(3.1)

- Beregningsenhet for skattepliktig inntekt
- Transaksjoner mellom skattesubjekter
- Vilkår må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt
- Internasjonal avgrensning av skatteplikt
- Skattesubjektet normalt også debitor for skatten

Selskap som skattesubjekt (3.1.3)

Aksjeselskap:



ANS/KS:



B

Bruttoinntekter (3.2)

arbeid

Fordel ... vunnet ved ... kapital

virksomhet

Kapitalgevinst, ved realisasjon av
formuesobjekt

Frdrag (3.3)

Kostnad ... pådratt ... i tilknytning til
bruttoinntekt

Kostnad = oppofret fordel

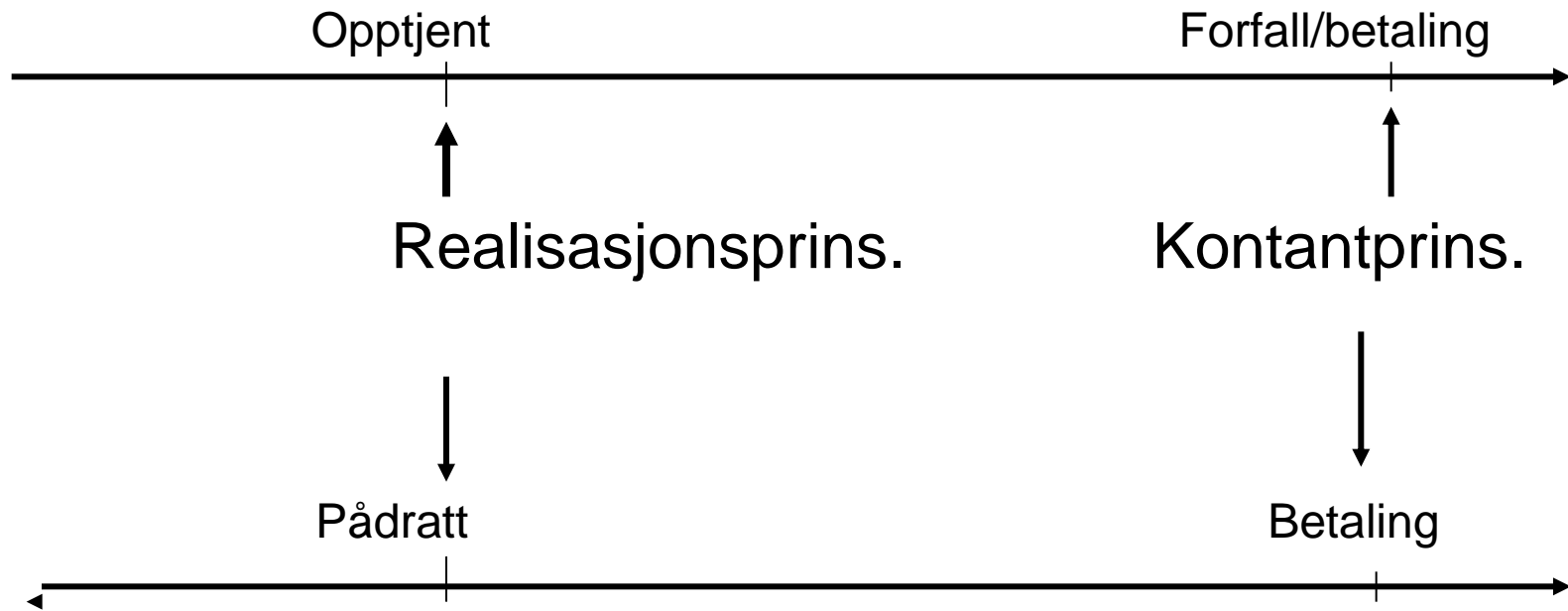
Kapitaltap, ved realisasjon av formuesobjekt
(symmetri med kapitalgevinst)

Begreper i fradragslæren (3.3)

Kostnad (utgift)	§ 6-1
Tap	§ 6-2
- realisasjonstap	
- annet tap	
Underskudd	§ 6-3
- på inntektskilde i året	
- på totalinntekten i året	

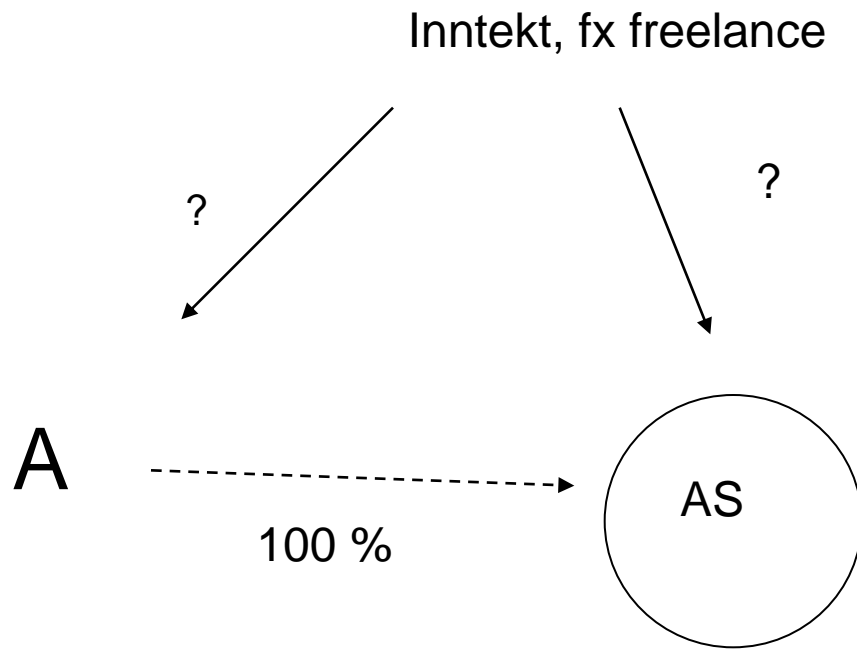
Tidfestingsprinsipper (3.4, 5.8, 6.6, 7.6)

Inntekt



Kostnad

Tilordning (3.5)



Foretaksmodellen (4.2)

Alminnelig inntekt (§ 12-11,1)

+ visse kapitalkostnader (gjeldsrenter)
(§ 12-11, 2a)

- visse kapitalinntekter (renteinntekter,
aksjeutbytte)(§ 12-11, 3)

- skjermingsfradrag (§ 12-12)

- (lønnsfradrag (§ 12-13) – opphevet fra
2012)

?



EF eller AS? (6)

EF

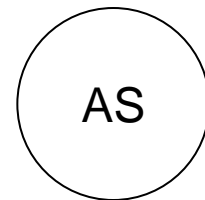
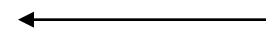
virksomhet

(foretaksmodell

-> 51 %)

AS

X



Lønn el. utbytte
fra AS

AS
virksomhet

Lønn -> 47,8%
Utbytte, 28 %

fradrag
ikke fradrag

"Kostnad" – oppofrelse (6.5)

Direkte

Avskrivbar

Gevinst/tap

Utbetaling

- Ikke "motytelse"
- "Motytelse" --→ aktivering --→ inngangsver.
verdireduksjon?

Varer (6.6.3)

Anskaffelser år 1:	3 a 10 =	30
Anskaffelser år 2:	2 a 12 =	24
Salg år 2: 4 for 15 per stk. =		60
Inng.v. solgte varer 3 a 10, 1 a 12=		<u>42</u>
Nettoinntekt av varesalg		<u>18</u>
Varelager 31.12 år 2: 1 a 12 =		12

Kostnad/gevinst skip (6.6.4)

AS kjøper et skip i år 1 for 10 mill kr.

AS selger skipet i år 3 for 9 mill kr.

År 1: ikke dir. fradrag for de 10 mill

Skip avskrivbart.

Avskrivning år 1: $10 \times 0,14 = 1,4$

Avskrivning år 2: $(10 - 1,4) \times 0,14 = 1,2$

År 3 Ingen avskrivning

Salgsgevinst: $9 - (10 - 2,6) = 1,6$

Gevinst føres på gevinst/tapskonto

Inntekt fra g/t-konto år 3: $1,6 \times 0,20 = 0,32$

År 4 Innt fra g/t-kto: $(1,6 - 0,32) \times 0,20 = 0,26$

Kostnad/gevinst maskin (6.6.4)

AS kjøper maskin år 1 for 1 000'

Saldo d 1.1 år 1: 1 500'

Selger maskin i år 3 for 900'

(ingen andre bevegelser)

År 1. Avskrivning: $2500' \times 0,20 = 500'$

År 2. Avskrivning: $2000' \times 0,20 = 400'$

Ar 3. Vederlag nedskrives på saldo

Avskrivning: $(1600' - 900') \times 0,20 = 140'$

(Uten nedskrivn: $1600' \times 0,20 = 320'$

avskrivning altså redusert med 180')

Kostnad/gevinst maskin 2 (6.6.4)

Normalt vet man ikke hvor mye av redusert avskrivning som er inntektsføring av gevinst og hvor mye som er ikke fradratt inngangsverdi. Men her:

Inngangsverdi: $1000 - (200 + 160) = 640$

dvs. gevinst : $900 - 640 = 260$

Redusert avskrivning: $640 \times 0.20 = 128$

Inntektsført av gevinst: $260 \times 0.20 = 52$

- men ikke nødv. å regne ut dette!

Kostnad/gevinst maskin, tap (6.6.4)

Sett at vederlag 490 (og inngangsverdi 640)
altså solgt med *tap* på 150

Tapet kan ikke fradras i salgsåret, men
vederlaget må nedskrives på saldo

Avskrivning år 3: $(1600 - 490) \times 0,20 = 222$

Tapet på 150 kommer til fradrag ved det
fortsatt inngår på saldo og blir avskrevet

Tapsfradrag år 3: $150 \times 0.20 = 30$ (inngår i
de 222)

Kostnad/gevinst maskin, negativ saldo (6.6.4)

Sett at maskin selges i år 3 for 2000 og vederlaget nedskrives på saldo:

Saldo 31.12 år 3: $1600 - 2000 = - 400$

Negativ saldo innebærer en ennå ikke tidfestet gevinst

Inntektsføring år 3: $400 \times 0.20 = 80$

Saldo 1.1 år 4: $- 320$

Hvis ingen salg/anskaffelser

Inntektsføring år 4: $320 \times 0.20 = 64$

Osv.

Avkastning av boligeiendom - fordel ved å bo i eget hus (7.5.2)

Utleie: Inntekt er leie minus kostnader

Fri bruk av annens bolig: Skattepliktig, sktl
§ 5-20, 3. ledd (verdsettelse, § 5-3)

Eieren bor i boligen selv: Ingen avkastning?

(Se Zimmer i Festskrift til CA Fleischer,
2006, s. 645)

Skattefrie leieinntekter (7.5.2)

Ås eier en tomannsbolig. Han leier ut den ene leiligheten for 100 000 i året. I den andre bor han normalt selv. Skatteplikt for leieinntekt og verdi av egen bruk?

Holm en enebolig. Han leier hele boligen ut fra mai til august leier ut for kr. 60 000.

Skatteplikt?

Rt. 2007 s. 1822 *DSC* (7.6.2)

Skattyter betalte kr. 670 000 til megler for kjøp av aksjer. Megler underslo pengene, og aksjer aldri levert.

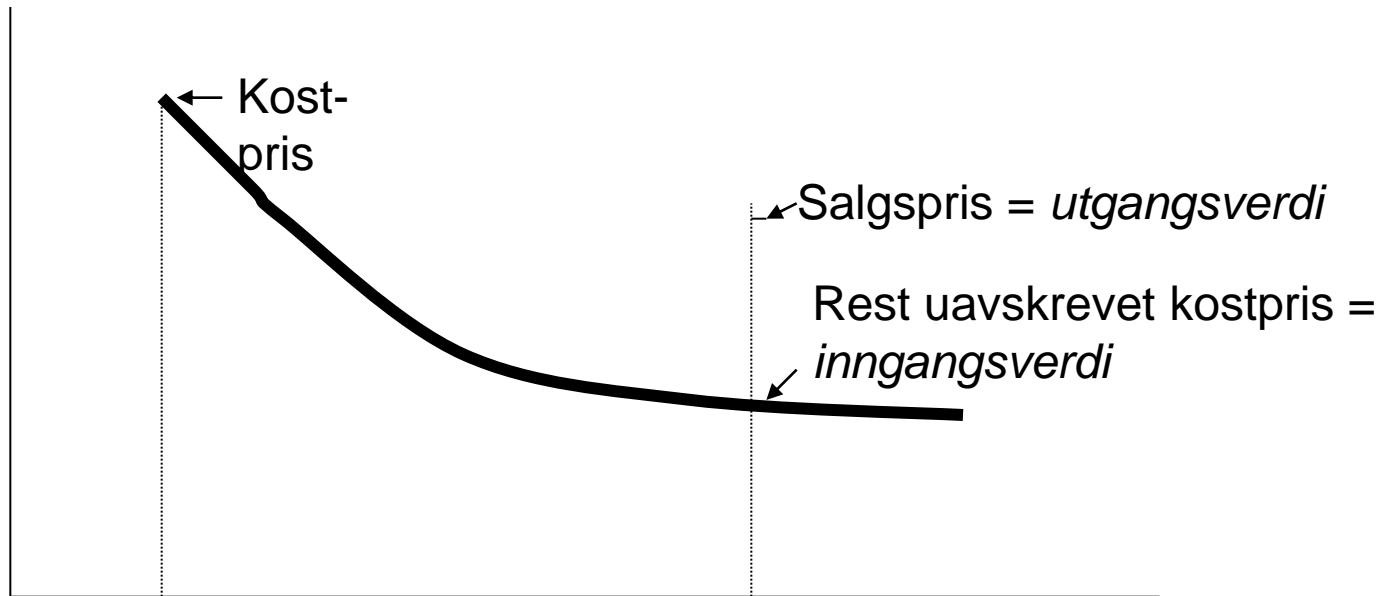
HR godtok fradrag. "... jeg kan ikke se reelle grunner som tilsier at fradragsrett for tap skal være avskåret etter § 6-1, når vilkårene først er oppfylt."

§ 6-2, 2. ledd om "tap i virksomhet" skal altså ikke forstås antitetisk

Tilsvarende Rt. 2009 s. 1473 Samdal

Jf. lærebok s. 205-06

Avskrivningsgrunnlag – gevinstberegning (7.7.4)



Realisasjonsprinsipp – realisasjonsbegrep (7.8.1)

Realisasjons*begrep*: vilkår for
skatteplikt/fradragsrett, jf. § 5-1, 2/§ 6-2,1
jf. § 9-2 (ordet ”realisasjon” brukes i loven)

Realisasjons*prinsipp*: tidfesting, § 14-2,1 og
2 (”ubetinget rett”, ”ubetinget forpliktelse”;
ordet ”realisasjon(prinsipp)” brukes ikke i
loven)

Salgsavtale:
Realisasjon

Levering:
Tidfesting

Rt. 2006 s. 333 *X Eiendom* (7.8.2)

2001

2002

Juni
Avt aksje-
salg 23 mill
+ tilleggsv.
basert på
oms i 2001

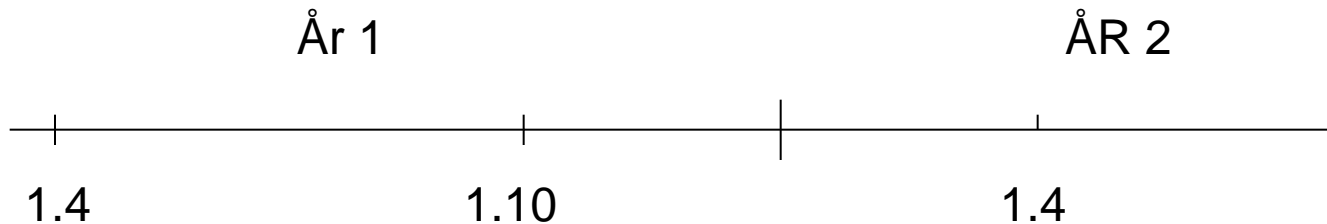
Aug
Aksjene
overført

Mars
Tilleggsvederlag
klart: 40,4 mill

Tidfesting – gjeldsrenter (7.8.3)

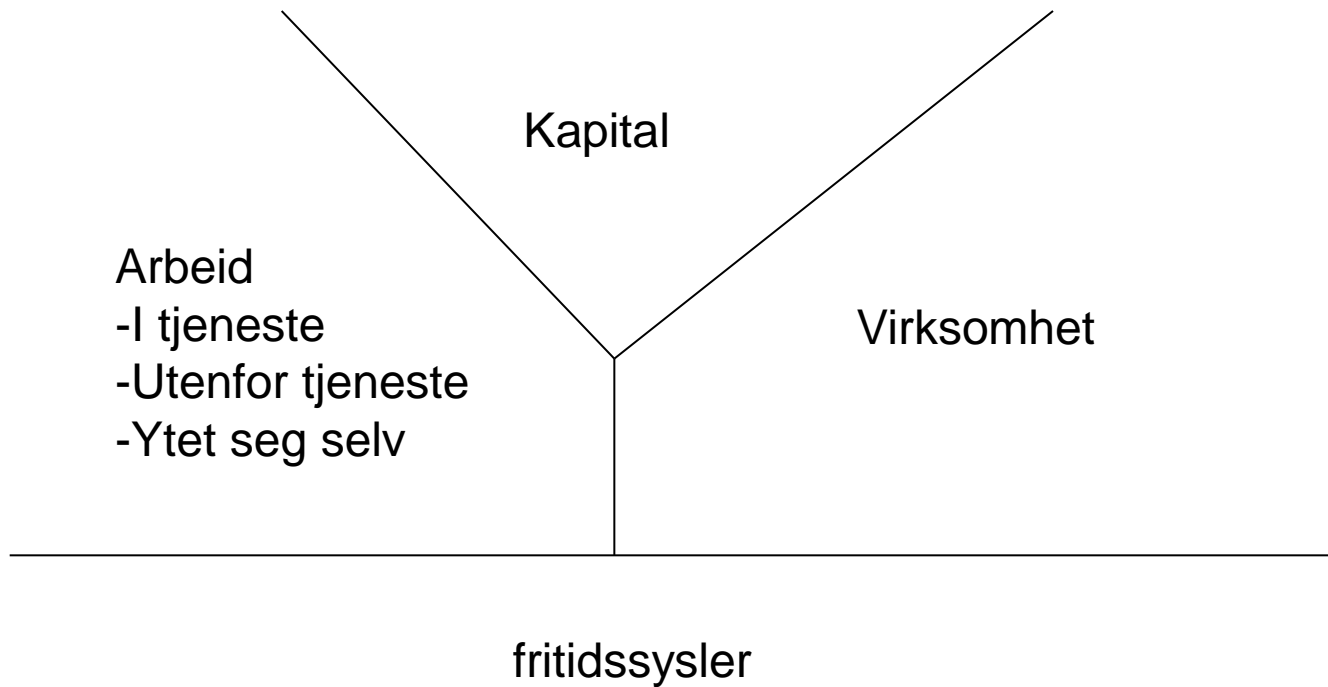
Realisasjonsprinsippet: Etter hvert som gjeldsrenter pådras

Misligholdte gjeldsrenter, sktl. § 14-20:

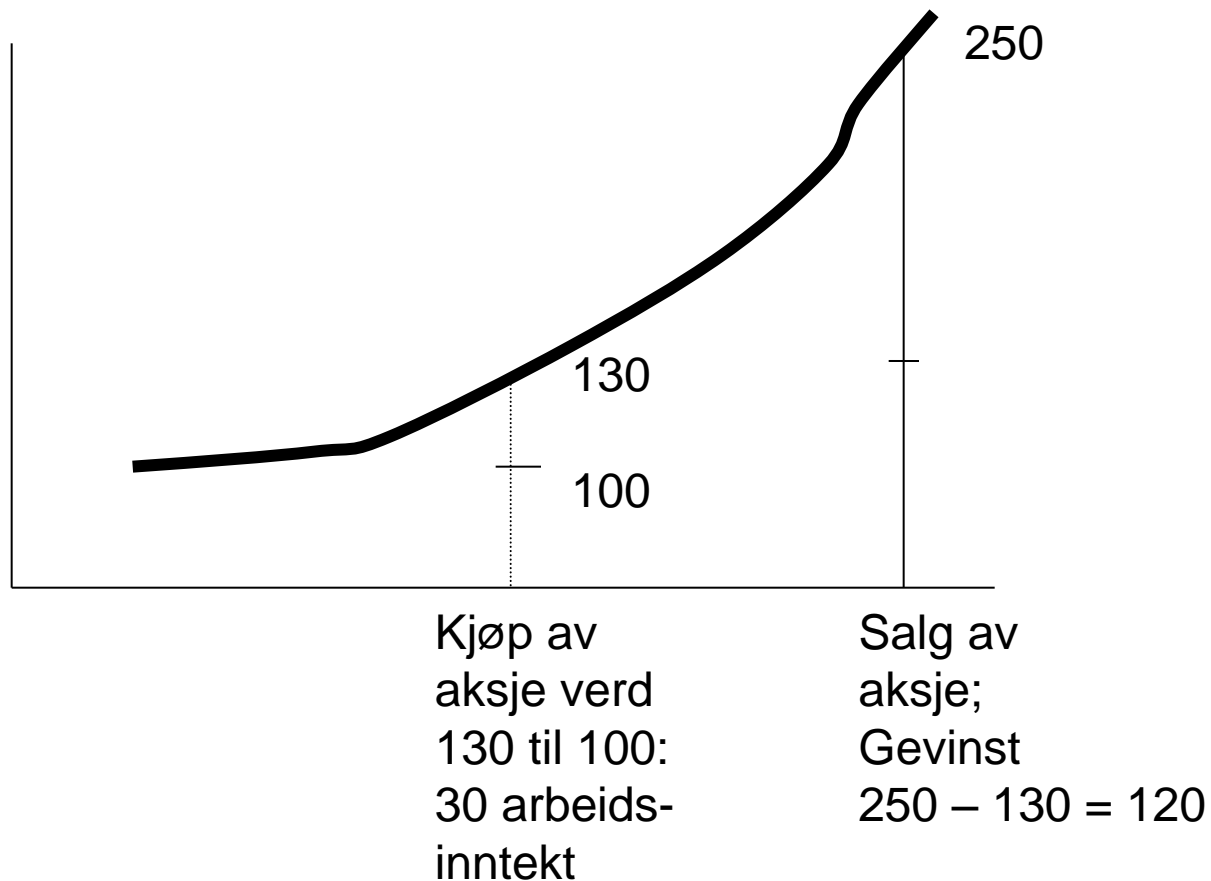


År 1 fradrag for gjeldsrenter 1.4 – 1.10 hvis betales i år 1.
Renter 1.10 – 31.12 fradras i år 1. Men hvis ikke betales innen utløpet av år 2, skal beløpet tilbakeføres til beskatning.

Inntektsarter (8)



Ansatteaksjer (8.2.2)



Utbyttebegrepet (9.2)

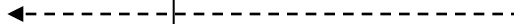
Aksjonær

Selskap

Kjøp av gj.st verd
100 for 80

Salg gj.st. verd 100,
for 120, utbytte

20



Aksjonærmodellen 1 (9.4)

Kostpris aksjer		2000
Skjerming (5% av 2000)	100	

Dvs. at utbytte inntil 100 er skattefritt.

Sett at ikke tar ut utbytte i år 1, da:

Skjermingsgrunnlag år 2		2100
Skjerming år 2 ($100 + 2100 \times 0,05$)	205	

Aksjonærmodellen 2 (9.4)

Aksjens inngangsverdi	2000
Ubenyttet skjerming utløp år 2	205
Aksjen selger år 3 for	2300
Gevinst, ord. regler: $2300 - 2000 =$	300
Ubenyttet skjerming	<u>205</u>
Skattepliktig gevinst	<u>95</u>

Aksjonærmodellen 3 (9.4)

Inngangsverdi og ubrukt skjerming som foran

Aksjen selger år 3 for		2100
Ord. gevinst: 2100 – 2000		100
Skjerming	<u>205</u>	
Skattepliktig gevinst		<u>0</u>
Uutnyttet skjerming		105

Aksjonærmodellen 4 (9.4)

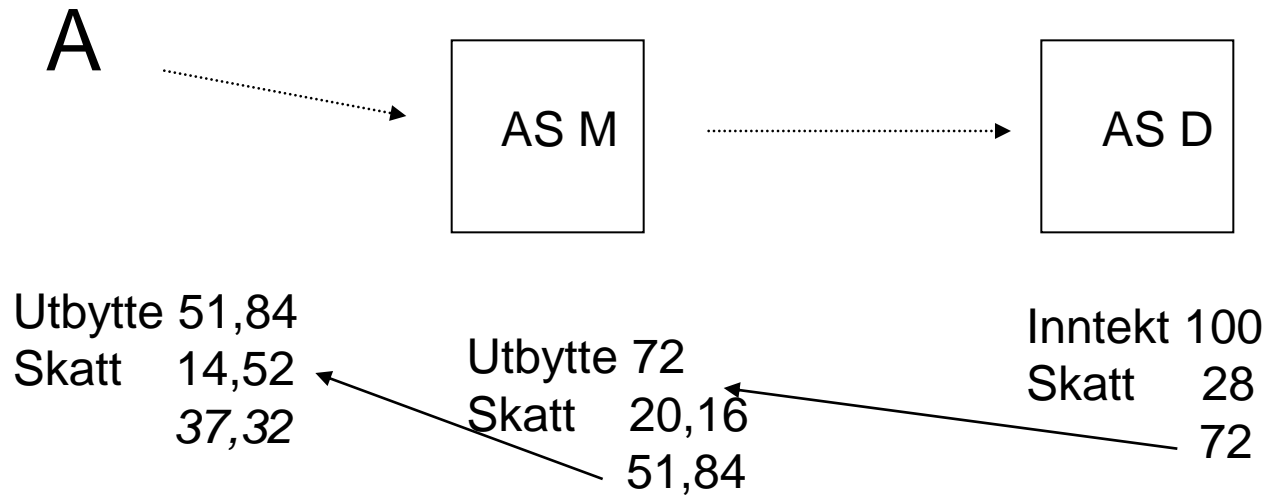
Forutsetninger som foran

Aksjen selges i år 3 for 1500

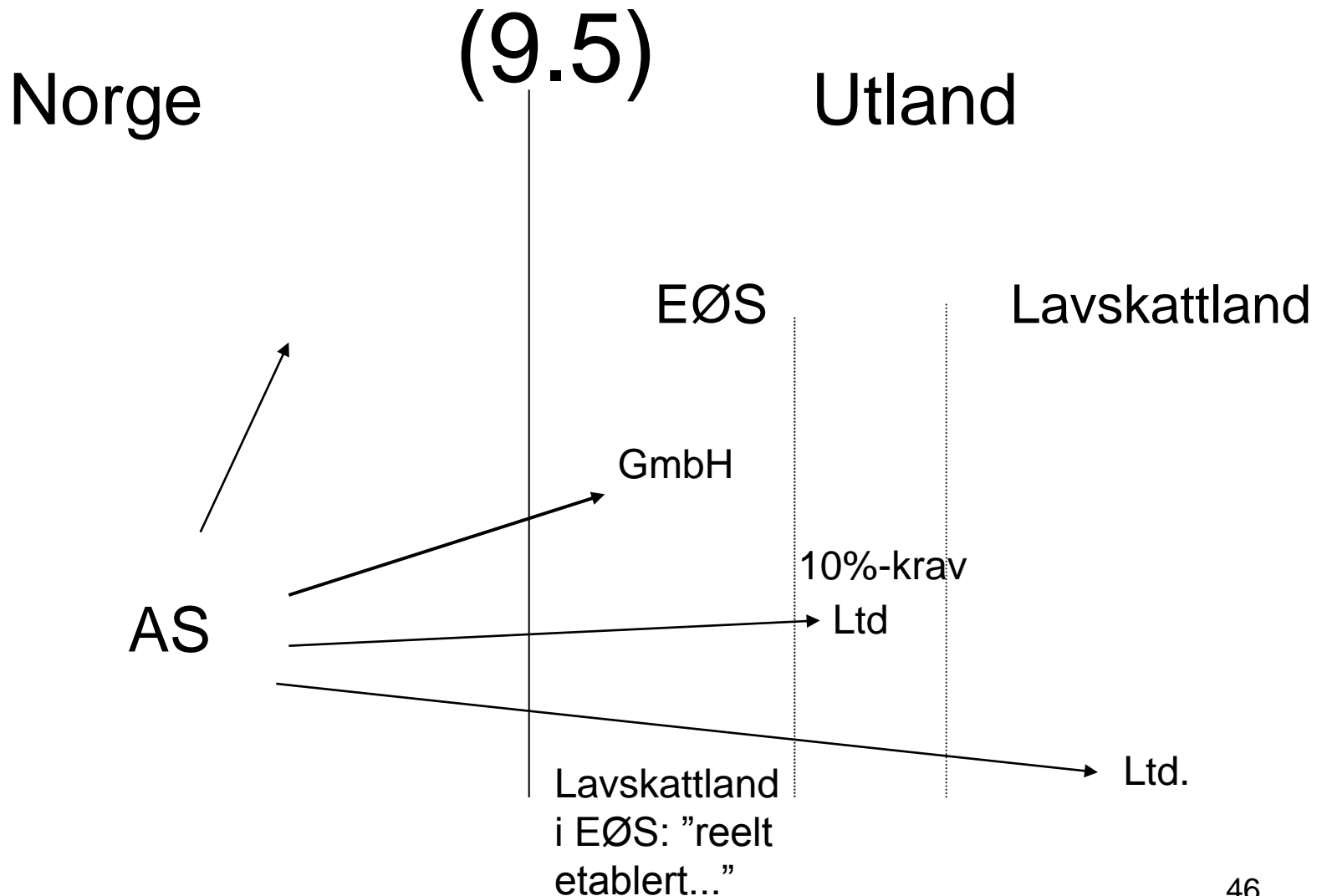
Tap iht. ordinære regler: $(1500 - 2000) = -500$

Ubenyttet skjerming kan overhodet ikke utnyttes

Kjedebeskatning (9.5)



Fritaksmetoden – norsk selskap eier aksjer i utenlandsk selskap



Omgåelsesnormen, rettskildegrunnlag (10.2)

Rt. 2007 s. 209 Hex (avsnitt 39):

”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori...”

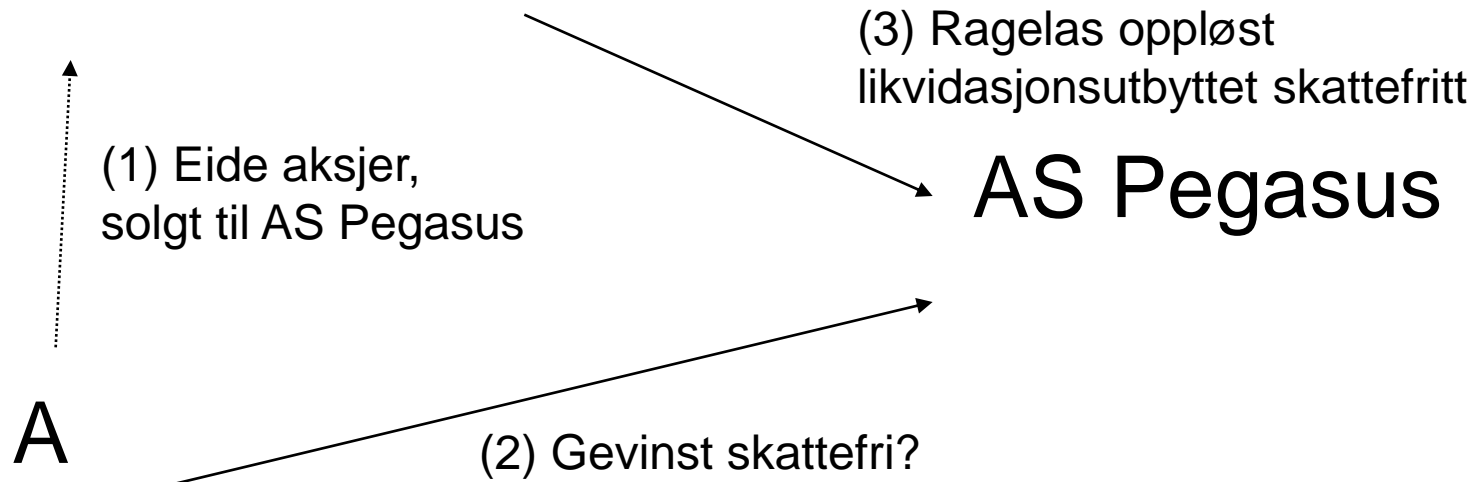
Omgåelsesnormen, hovedinnhold (10.2.3)

Rt 2007 s. 209 Hex:

Omgåelsesnormen ”består ... av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.”

Rt. 1976 s. 302 *Ragelas* (10.2.2)

AS Ragelas



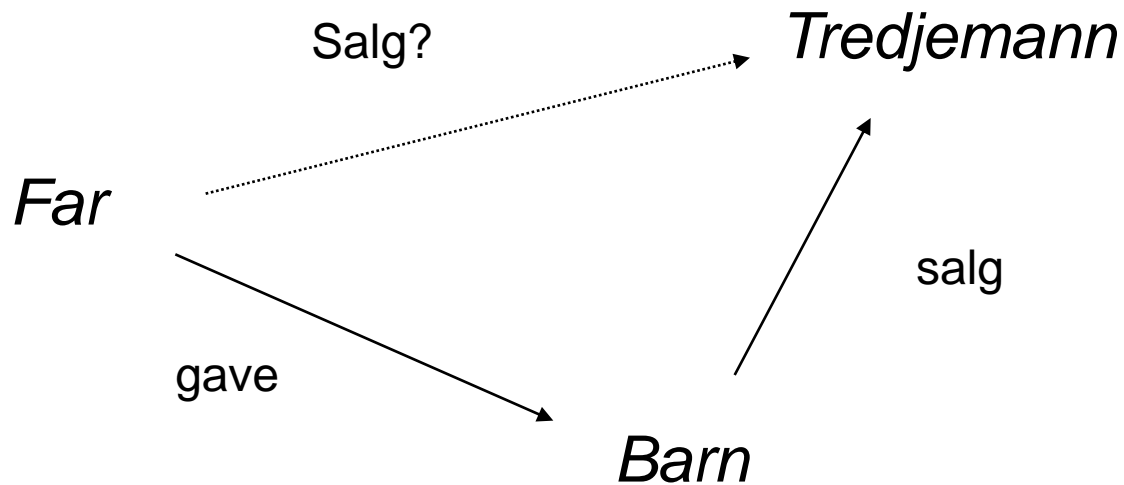
Ledd i "en samlet, på forhånd fastsatt plan", "utelukkende skattemessig Begrunnet".

"... det i skattemessig henseende reelt var aksjonærene som foretok likvidasjonen av [Ragelas] gjennom sitt eget selskap – [Pegasus]."

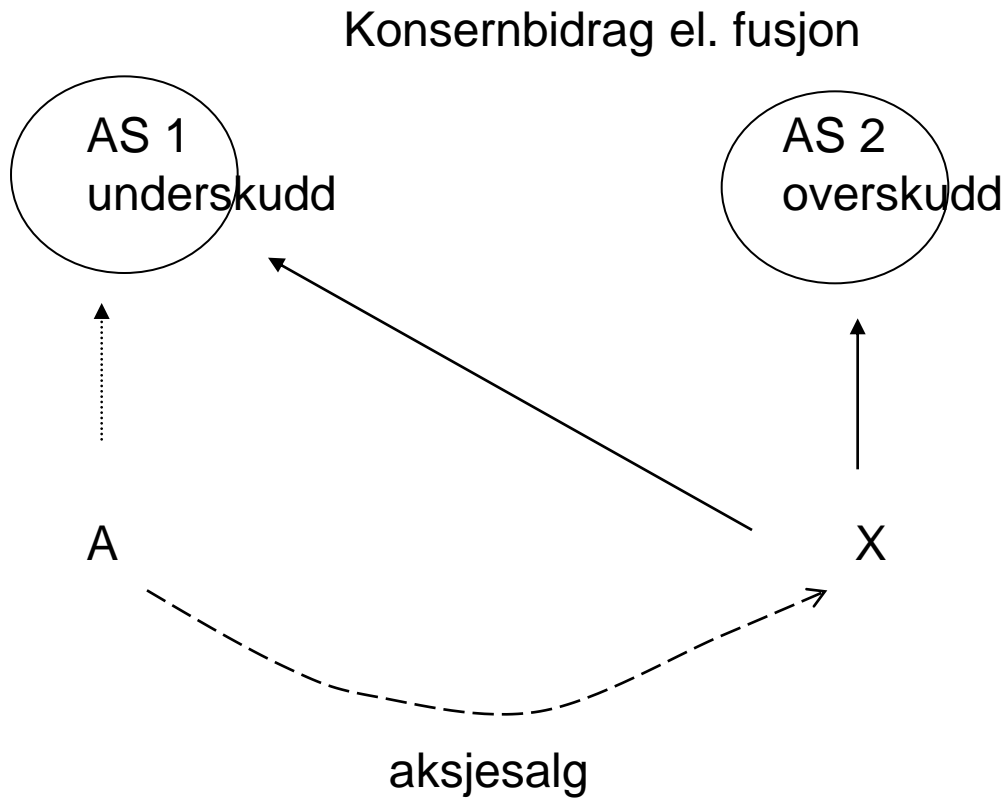
"Jeg kan ikke se at dette resultatet kommer i strid med legalitetsprinsippet – det er den skatterettslige lovgivning som forelå i 1970 som er brakt til anvendelse."

Flerleddet transaksjoner (10.3.2)

Rt. 2006 s. 1062 A

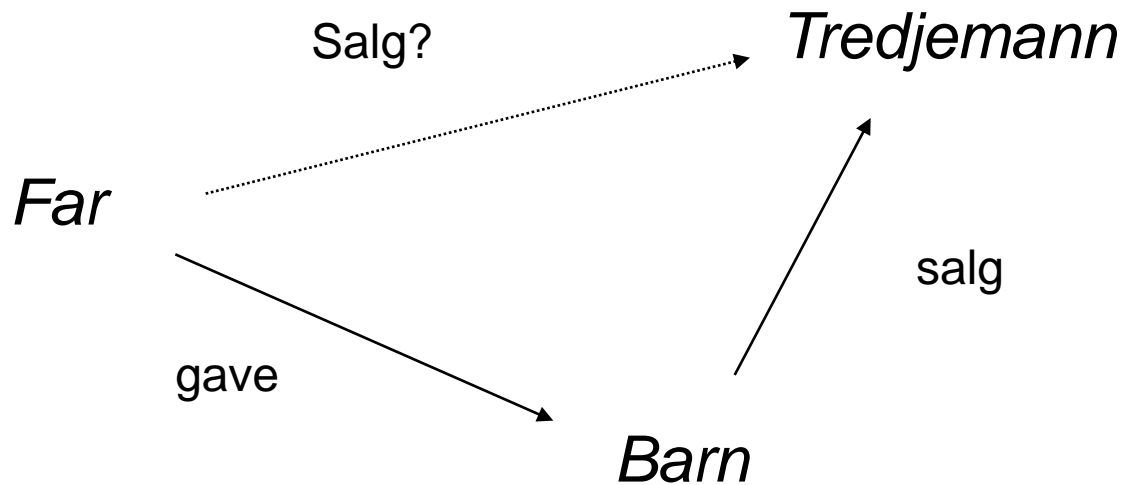


Overføring av skatteposisjoner (10.3.3)

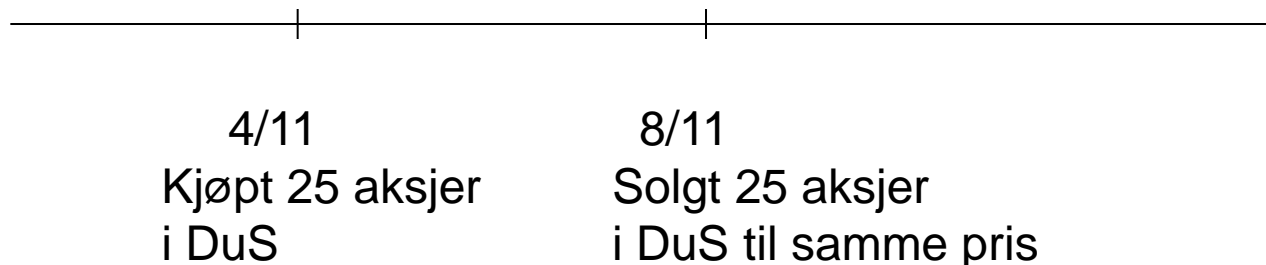


Flerleddet transaksjoner (10.3.2)

Rt. 2006 s. 1062 A



Rt. 1925 s. 472 *Kallevig* (10.3.4)



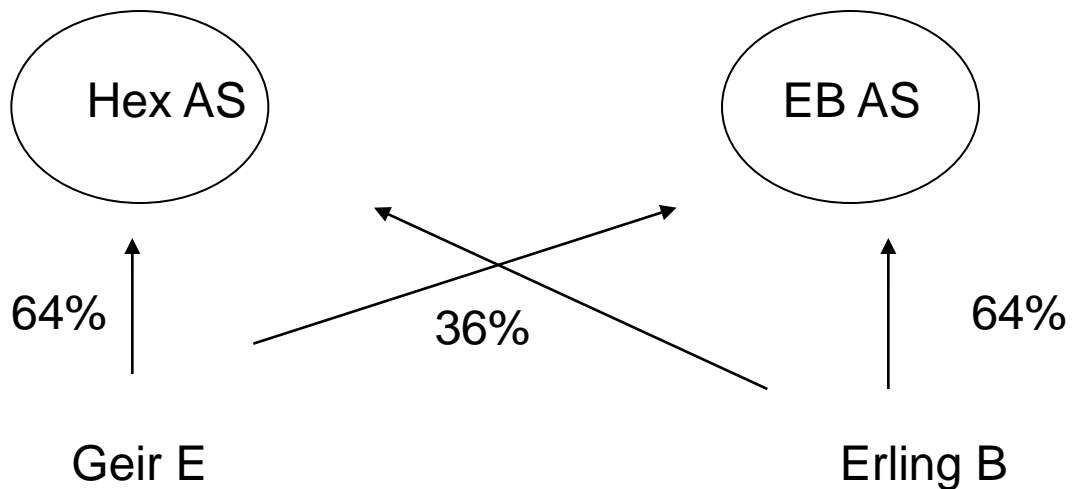
”Det virkelige innhold av de nævnte ...transaksjoner har ikke været at skille sig av med de paagjældende aktieinteresser, men at beholde disse. ...eneste hensikt ...været at opnaa skattelettelse...”

”... ikke ... tilsiktet eller foretat nogen reel avhændelse av aktierne...”

Kapital- eller arbeidsinntekt?

(10.3.5)

Rt. 2007 s. 209 Hex



Internasjonale problemstillinger (11.1)

Forebygge internasjonal dobbeltbeskatning

Fordele beskatningsrett mellom stater

Hindre internasjonal skatteunndragelse og
-omgåelse

Hindre diskriminering/restriksjon

Fremme menneskerettigheter

Norsk rett og skatteavtaler (11.2.2)

Folkerett

Skatteavtaler

Norsk intern rett



Skatteavtaler som avkall på norsk beskatningsrett

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i utlandet – sktl § 2-3 (11.2.1)

Skatteplikt til Norge for

- Inntekt av fast eiendom her, bokstav a
- Inntekt av filial her, bokstav b
- Aksjeutbytte fra norsk selskap, bokstav c
- Inntekt ved arbeid her fra kilde her, bokst. d

Men ikke f.eks. renter fra norsk debitor, pensjoner,
royalty

<i>Arbeidsinntekt</i>	<i>Kapitalinntekt</i>	<i>Virksomhetsinntekt</i>
- Ytet andre	- Avkastning	- kapitalinnsats
- ytet seg selv	- fra andre	- arbeidsinnsats
	- bruk egne ting	- ansattes
	- Kapitalgevinst	- eierens
minus <i>fradrag</i> (kostnad til erverv av inntekt...)		
minstefradrag	kapitalkostnad, realisasjonstap	driftskostnader tap
<i>Tidfesting</i>		
kontantprinsipp	realisasjonsprinsipp	realisasjonsprinsipp
<i>Alminnelig inntekt 28 %</i>		
<i>Personinntekt</i>		
(trygdeavgift 7,8 %, toppskatt 0 - 12 %)		(trygdeavg. 11 %, toppskatt 0-12 %)
Brutto arbeidsinntekt	nei	Foretaksmodellen
<i>Skattesats</i> 0 til 47,8 %	28 %	0 til 51 %