

Lærebok i skatterett – oppdatering per jan 2013

Etter at læreboken ut kom høsten 2009, har det ikke funnet sted lovendringer som er vesentlig for lærestoffet i 4. avdelings-fagene JUS5981 og JUR1981. Men det har funnet sted en rekke endringer med mindre rekkevidde, og det er kommet til en del relevant høyesterettspraksis. Her følger enkelte oppdatering (ikke uttømmende).

S. 37 pkt. 1.5.1 Statsrettslige perspektiver. Dommen i rederiskattesaken om tilbakevirkning finnes i Rt. 2010 s. 143. Skattyterne fikk medhold under dissens 6–5.

S. 75 pkt. 2.7.4.e. Sktl. § 14-90 ble ved lov 16/2011 gitt utvidet anvendelsesområde. Den gjelder nå også for deltakerlignede selskaper (og for visse andre selskaper som ikke var omfattet av den gamle formuleringen), og den gjelder for all omorganisering etter sktl. kap. 11, ikke bare ved fusjon og fisjon.

HRD 17.12.2012 *Dyvi* gjelder spørsmålet om anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen. Skattyteren hadde kjøpt aksjene i morselskapet, som hadde fremførbart underskudd, men ellers var holdingselskap, mens fast eiendommer lå i datterselskapene. Ved ligningen ble rett til fremføring av et aksjeselskaps underskudd nektet, vesentlig fordi skattyteren kunne ha oppnådd formålet – å kjøpe de faste eiendommene – uten å kjøpe aksjene i morselskapet. HR tok ikke stilling til om grunnvilkåret var oppfylt, men kom til at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt og at ligningen derfor måtte oppheves. Det ble bl.a. uttalt at den norm for økonomisk realitet som ble trukket opp i Zenith-dommen (se læreboken s. 66) fortsatt er gjeldende. Nå vil tilfeller som dette bli vurdert etter sktl. § 14-90 (tilfellet i saken var fra før ikrafttredelsen av denne bestemmelsen), men det er vanskelig å slutte fra dommen om bestemmelsen ville ha kommet til anvendelse.

S. 88 3.2.1 Kommune- og fylkeskommuneskatt. Personfradrag for 2011 er kr 43 600 i klasse 1 og kr 87 200 i klasse 2, ssv. 2011 § 6-3. I 2012 er beløpene kr 45 350 og kr 90 700 og i 2013 hhv. kr 47 150 og kr 94 300.

Ved lov 76/2012 er sktl § 15-4, 2. ledd endret slik at det ikke lenger gis skattekasse 2 for enslig forsørger. I stedet skal det for visse enslige forsørgere gis et særfradrag, se til s. 221 nedenfor.

S 90 pkt. 3.2.3 Skattesatser og progresjonstrinn for toppskatt. I ssv. 2010 er skattesatsene fortsatt 9 og 12 prosent, men "innslagspunktet" for niprocentsatsen er forhøyet til kr 456 400 og for tolvprocentsatsen til kr 741 700. I ssv. 2011 er skattesatsene de samme, men innslagspunktene er økt til hhv. kr 471 200 og kr 765 800. Også i 2012 er skattesatsene de samme, og innslagspunktene er hhv. kr 490 000 og kr 796 400. For 2013 er skattesatsene fortsatt de samme, og innslagspunktene er hhv. kr 509 600 og kr 828 300.

S 94 3.4 Sammenfatning av skattestatsstrukturen. Tittelen under Fig 2 skal lyde: "Marginalskattesats for virksomhetsutvørere. Skattekasse 1. 2009."

S. 96 pkt. 3.5 Fradrag i skatt. Ny sktl. § 16-60 – innført som ledd i pensjonsskattereformen ved lov 67/2010 – gir rett til fradrag i skatt for alderspensjonister. Bestemmelsen er ved lov 23/2011 flyttet til sktl. § 16-1. Se også til s. 221 nedenfor.

S 97 3.6 Skattebegrensningsregler. Beløpsgrensene for skattebegrensning for lav inntekt er i 2010 kr 113 700 for enslige 1 og kr 206 700 for ektepar og visse samboere, ssv. 2010 § 6-4. For 2011 er beløpsgrensen kr 117 400 for enslige og kr 106 700 for hver ektefelle; beløpsgrensen er kr 213 400 for ektefeller og visse samboere som lignedes under ett. For 2012 er beløpene hhv. kr. Kr 122 100, kr 112 200 og kr 224 400, og for 2013 hhv. kr 127 000, kr 116 700 og 233 400. Ved lov 67/2010 er reglene om skattebegrensning for pensjonister lagt noe om som ledd i pensjonsskattereformen.

S 161 pkt. 6.4.5 Skattefrihet for leieinntekter i egen boligeiendom. Rt. 2010 s. 979 *Polak* gjaldt spørsmål om leieinntekt fra et frittstående garasjebygg med kontorer i 2. etasje var omfattet av de tidligere prosentligningsreglene og dermed i realiteten skattefri (svaret var nei). Dommen har betydning for hva som skal anses som skattefri leieinntekt fra egen bolig etter gjeldende rett.

S 162 pkt. 6.4.5 (øverste petitavsnitt). Sktl. § 7-2, 1. ledd b om tomannsboliger er opphevet ved lov 52/2011, og bokstav c er blitt bokstav b. Endringen innebærer ”at bare inntil halvparten av hele tomannsboligen kan leies ut skattefritt” (Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 12.3).

S 191 Tilknytningsvilkårets innhold. I Rt. 2012 s. 744 *Skagen* ble et fondsforvaltningsselskap nektet fradrag for det vesentlige av sponsorbidrag til allmenntilgjengelige institusjoner (bl.a. SOS-barnebyer), såkalt omdømmesponsing.

S 194 pkt. 7.4.2 c Krav om hensiktsmessig eller egnet kostnad? Formuleringene i DSC-dommen om krav til aktsomhet er omtalt nærmere i Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* og tonet ned. Konklusjonen i læreboken om at det ikke er grunnlag for å oppstille et særskilt aktsomhetsvilkår, bekreftes derfor av *Samdal*-dommen.

S. 206 pkt. 7.4.2 g Andre sammenhenger som tilknytningskriterium. Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* bekrefter synspunktet i DSC-dommen. Skattyteren fikk fradrag for tapt forskuddsbetaling på leilighetsprosjekt i Spania som ikke ble noe av pga. svindel.

S. 214 pkt. 7.6 Minstefradrag. I 2010 er høyeste minstefradrag i lønn kr 72 800 og i pensjon kr 60 950. Minstebeløpene er uendret. Ssv. 2010 § 6-1. For 2011 er maksimalbeløpene hhv. kr 75 150 og kr 62 950, og minstebeløpene er fortsatt uendret. For 2012 er maksimalbeløpene hhv. kr 78 150 og kr 65 450; minstebeløpene er fortsatt uendret. Ved lov 52/2011 er prosentsatsen økt fra 36 % til 38 % med virkning fra 2012 og ved lov 76/2012 til 40 %.

S 221 pkt. 797 Særfradrag. Som ledd i pensjonsskattereformen er særfradrag for alder i sktl. § 6-81 opphevet og erstattet med fradrag i utlignet skatt i sktl. § 16-60, jf. lov 67/2010, senere flyttet til § 16-1, jf. lov 23/2011. Retten til dette fradraget i skatt nedtrappes over visse nivåer.

Ved lov 52/2011 er sktl. § 6-83 om særfradrag for store helseutgifter opphevet (med virkning fra 2012, men med utfasing).

Ved lov 76/2012 er sktl. § 6-81 om særfradrag for uførhet opphevet. Dette inngår som ledd til tilpasningene til ny uføretrygd i folketrygden fra 2015, og et formål er at uføretrygden skal skattelegges på linje med lønnsinntekt, ikke pensjonsinntekt. Til gjengjeld skal trygdeytelsene økes.

Ved lov 76/2012 er det i sktl. § 6-80 innført et særfradrag for enslig forsørger på nærmere vilkår. Særfradrag utgjør for 2013 kr 3 930 per påbegynt måned, jf Stortingets skattevedtak § 6-6. Endringen må ses i sammenheng med at det ikke lenger skal gis personfradrag i skatteklasser 2 for enslige forsøkere, jf. s. 88 foran. Etter endringen skal reglene være bedre tilpasset ulike familieforhold, se Prop LS nr. 1 (2012-2013) pkt. 3.

S 224 pkt. 7.11 Unntak. Ved lov 52/2011 er fradragsrett for tap på fordringer i virksomhet avskåret når både kreditor (skattyteren) er og aksjene i debitorselskapet er av fritaksmetoden (sktl. § 2-38) og selskapene er "nærstående". Bakgrunnen er at i slike tilfeller er tap på aksjene ikke fradragsberettiget, og da er det nærliggende at heller ikke tap på fordringer på samme selskap skal være det. Se § 6-2 nytt 3. ledd. Forarbeider: Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 15. Noen detaljer i bestemmelsen er endret ved lov 76/2012.

S. 240 pkt. 8.5.2 d(3) Gevinstbeskatning bolig, tomannsbolig. Ved lov 76/2012 er sktl. § 9-3, 3. ledd bokstav a om tomannsbolig opphevet. Tidligere bokstav b er, lett omskrevet, blitt ny bokstav a, og denne vil nå gjelde også for tomannsbolig. Dette innebærer at det ikke lenger er nok til å oppfylle vilkåret for skattefrihet at skattyteren har brukt minst halvparten av sin egen leilighet til egen bolig. Kravet er nå at han må ha benyttet minst halvparten av hele tomannsboligen. Bokstav c er blitt bokstav b. Endringen er i tråd med endringen i sktl § 7-2 om skattlegging av utleieinntekt som ble gjennomført et år tidligere.

S 259 a. realisasjon (5) Hvor langt må overføringsprosessen være kommet? Rt. 2009 s. 1208 *Hurtigruten* er nevnt helt kort i læreboken (tilføyd i korrektur). Høyesterett kom til samme resultat som lagmannsretten og med vesentlig samme begrunnelse. Usikkerhet knyttet til selskapsundersøkelsen og usikkerhet knyttet til samtykke fra Konkurransetilsynet var hver for seg tilstrekkelig til at gevinsten ikke kunne anses tilstrekkelig sikret til at det forelå realisasjon allerede ved avtaleinngåelsen. Reglene om skattefrihet (fritaksmetoden) kom derfor til anvendelse.

Til petitavsnitt lenger ned på s. 259 med referanse til Ot. Prp.35: Høyesterett slo fast at formuleringene på dette sted i proposisjonen er feilplassert (skulle vært plassert under fremstillingen av tidfestingsvilkårene), og bekrefter altså at avtaletidspunktet og ikke oppfyllelsestidspunktet er det sentrale i realisasjonsbegrepet.

Vær obs på at Høyesterett i avsnitt 1 og 37 (dessverre) bruker uttrykket "tidfesting" om tidspunktet for realisasjon (og uttrykket "periodisering" om tidfesting). Det er ingen grunn til å følge opp en slik terminologi.

S. 271 pkt. 8.8.5 Forekomster, skog. Henvisningen i siste avsnitt, annen linje skal være sktl. § 9-13, ikke til § 9-3, 13. ledd.

S 302 pkt. 10.2.2 c og s. 304 pkt. 10.3: Lovlig utbytte som vilkår for skjerming og anvendelse av fritaksmetode. Rt. 2011 s. 1473 *Rasmussen*: Aksjeutbytte ansett ulovlig etter asl. § 8-1, 2. ledd, idet kapitalutvidelse i løpet av året og før utbytteutdelingen ikke kunne regnes med egenkapital og balansesum. (Dommen gjelder tidligere regler om såkalt godtgjørelse, men er relevant også etter gjeldende regler.)

S 304 pkt. 10.3 Aksjeselskap som aksjonær: Fritaksmetoden. Sktl. § 2-38, 6. ledd om den såkalte treprosentsskatten er endret ved lov 52/2011. Anvendelsesområdet skal heretter ikke omfatte aksjegevinster, og heller ikke aksjeutbytteutdelinger mellom selskaper i skatte (skatte)konsern. På den annen side er anvendelsesområdet utvidet til også å gjelde selskaper hjemmehørende i utlandet med filial i Norge. Forarbeider: Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 14.

Rt. 2011 s. 1620 *Elkem/Hafslund* avgjør at gevinst ved konvertering av en konvertibel obligasjon til aksjer (som er realisasjon) ikke er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, 2. ledd c, idet man måtte se det slik at det var fordringen og ikke aksjen som denne ble konvertert til, som var det "underliggende objekt". Dette gjaldt selv om det alt vesentlige av gevinsten skyldtes verdiutviklingen på aksjen.

S 311 pkt. 11.5 Hovedregelen ellers: Realisasjonsprinsippet. Harald Hauge: Realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting av kostnader. Særlig om avsetninger og betingede kostnader. Oslo 2012. (PhD-avhandling)

S 332 pkt. 11.8.3 c Avskrivningsgrupper og avskrivningssatser. Lov 52/2011 inneholder enkelte endringer og presisering av inndelingen i avskrivningsgrupper. Avskrivningssatsen for bygg med kort levetid, er forhøyd fra åtte til ti prosent, sktl. § 14-43, 2. ledd. I en ny 3. ledd er "husdyrbygg i jord- og skogbruk" gitt rett forhøyd avskrivning med seks prosent.

S 364 pkt. 13.2.4 Grensen mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt. I Rt. 2010 s. 999 *First Securities* er det avgjort at en antatt underpris på aksjer som de ansatte i selskapet tegnet ved selskapets stiftelse, ikke kan anses innvunnet alt ved tidspunktet for stiftelse av selskapet. En del av aksjene ble solgt like etter stiftelsen til vesentlig høyere verdi; Høyesterett kunne imidlertid av prosessuelle grunner ikke ta stilling til om gevinsten ved salget skulle anses som personinntekt (noe som måtte ha vært vurdert etter de retningslinjer som Høyesterett har lagt til grunn i Alvdal Bygg- og Gaard/Tveit-dommene).

S 366 pkt. 13.3 Pensjoner, føderåd, ytelser fra folketrygden osv. Annet petitavsnitt, nest siste og siste linje: parenteser strykes ((«og dermed også under begrepet pensjonsgivende inntekt, jf. ftrl. § 3-15»)).

S 370 pkt. 14.2.3 Visse kapitalutgifter legges til. Petitavsnittet første avsnitt: henvisningen skal være til pkt. 14.2.5.

S 374 pkt. 14.2.6 Lønnsfradrag. Regelen om lønnsfradrag i sktl. § 12-13 ble opphevet ved lov 52/2011.

S 374 pkt. 14.2.7 Negativ personinntekt. Pga. opphevelsen av regelen om lønnsfradrag i sktl. § 12-13, er sktl. § 12-14 om negativ personinntekt nå blitt sktl. § 12-13.

S. 385 pkt. 15.1.4 Korreksjonsskatt. Sktl. § 10-5 om korreksjonsskatt er opphevet ved lov 52/2011