

O L E G J E M S - O N S T A D

N o r s k

BEDRIFTS-

SKATTERETT

8. utgave

Ole Gjems-Onstad

Norsk Bedriftsskatterett

8 utgave



© Gyldendal Norsk Forlag AS 2012
8. utgave, 1. opplag 2012

ISBN 978-82-05-45737-9

Omslagsdesign: Gyldendal Juridisk
Sats: Laboremus Oslo AS
Brødtekst: Times 11/13

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

www.gyldendal.no/juridisk
juridisk@gyldendal.no

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

Forord

Norsk Bedriftsskatterett, som nå foreligger i åttende utgave, skal være en relativt fullstendig fremstilling av bedriftsbeskattningen til bruk for praktikere og videregående studenter.

I denne utgaven er det foretatt flere grep for å samstemme boken med grunnleggende utviklingslinjer i skatteretten som fag. Undertegnede har i de fire årene siden forrige utgave vært så heldig å lede det nye åpne masterstudiet i skatte- og avgiftsrett som utvikles i et samarbeid mellom Handelshøyskolen BI og Skattedirektoratet. Internasjonale dimensjoner ved beskatningen har blitt mer og mer sentralt for studiet. Man kan ikke lenger først lære nasjonal skatterett for så å begynne på internasjonal skatterett. Grenseoverskridende problemstillinger er der hele tiden som et bakgrunnsteppe. I tillegg kommer at internasjonal skatterett i en viss forstand er to discipliner – tradisjonell internasjonal skatterett og internprising. Internprising er virkelig et fremvoksende område. Men det er mer aktuelt enn utforsket eller gjennomskrevet. I denne boken er et kapittel om grunnbegreper i internasjonal skatterett tatt inn i del II. I del V utdypes begge disse temaer videre.

En annen utfordring er merverdiavgiftsrettens økende betydning – og kompleksitet. Å drive skatterådgivning innen fast eiendom eller om transaksjoner uten å ta høyde for justeringsreglene, kan være uforsvarlig. Tilsvarende kan merverdiavgift være minst like viktig som skatt for den som skal etablere seg på tvers av landegrenser. Man kan selvfølgelig være et team av rådgivere som er spesialister innen hvert sitt tema. Men det er nyttig å ha et visst kjennskap til samspillet mellom skatte- og avgiftsregler for en del særlig praktiske problemstillinger. Denne utgaven av *Norsk Bedriftsskatterett* har tatt litt høyde for merverdiavgift, men da under denne forutsetning at leseren behersker grunnleggende merverdiavgiftsrett. Slike avsnitt er satt i kompress med strek i margen for å markere at lesere som bare vil arbeide med skatterett, kan hoppe over dem.

Kapitlet om pensjoner er tatt ut. Pensjoner er viktig. Opptjening og utbetaling skjer i et sammespill med skatteretten. Men for tiden er pensjonssystemet under så stor omlegging i Norge at de fleste praktiske problemstillinger må løses ut fra overgangsordninger, midlertidige regler og nye ordninger som fortsatt er på skissebrettet. Det virker ikke riktig å prioritere den type bevegelige mål i en bok som dette.

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

Etter undertegnede mening bør man i en bok møte en stemme. *Norsk Bedriftsskatterett* analyserer ikke bare gjeldende rett. I avsnitt markert med en hake fremheves hovedpoenger og praktiske tips. Et omvendt spørsmålstegn før et avsnitt varsler kritiske synspunkter og endringsforslag. Boken er tidvis mer kritisk enn vanlig for rettsdogmatiske fremstillinger. Men forfatteren har etterstrebet at gjeldende rett ikke farges av personlige holdninger til reglene.

Boken er forsøkt ført à jour med lovvedtak, forskrifter vedtatt og publisert praksis pr 20 juni 2012.

Detaljstoff, utpreget tekniske poenger, en del talleksempler og historiske fremstillinger av regelendringer er satt som *kompressavsnitt med strek i margen*. Dette stoffet kan leseren hoppe over uten å miste hovedpoengene i fremstillingen.

En *ramme* rundt et avsnitt markerer også at det dreier seg om utfyllende eller supplerende momenter.

Av dataekniske grunner er referanser ikke oppført i fotnoter, men i parenteser.

Jeg har fått nyttige kommentarer fra skatterådgiver Petter Dragvold, stipendiat Tore Fjørtoft, førsteamannensis Benn Folkvord, utredningsdirektør Tor Hersoug, førsteamannensis, advokat Eirik Jensen, statsautorisert revisor Tor S Kildal, høy-skolelektor Roy Kristensen, advokat Hugo P Matre, professor dr juris Hans Robert Schwencke, studenter ved Skattemaster-studiet og MRR-studiet ved Handelshøyskolen BI og andre brukere av boken. Studentassistent Ingvild Vidste har lest en rullerende korrektur.

Tross velmente forsøk på å fjerne dem, kan det forekomme feil og unøyaktigheter.

Eventuelle kommentarer kan gjerne sendes til ole.gjems-onstad@bi.no.

Oslo, 15 juli 2012

Ole Gjems-Onstad

Innholdsoversikt

Forkortelser	43
Del I Innledning	47
Kapittel 1 Et lite land i en stor verden – internasjonalt endringspress	49
Kapittel 2 Rettskilder og metode	65
Del II Skattepliktig inntekt og formue	85
Kapittel 3 Skatte- og finansregnskapet	87
Kapittel 4 Varesalg	100
Kapittel 5 Fordringer	113
Kapittel 6 Utgiftsføring og aktivering – påkostning og vedlikehold	127
Kapittel 7 Avskrivninger og gevinst- og tapskonto	153
Kapittel 8 Uttak	221
Kapittel 9 Finansielle instrumenter	235
Kapittel 10 Valuta	265
Kapittel 11 Underskudd, gjeldsforfølging og konkurs	283
Kapittel 12 Representasjon	306
Kapittel 13 Formuesskatt	318
Kapittel 14 Skattefrie institusjoner	347
Kapittel 15 Arbeidsgiveravgift, utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser	383
Del III Selskaps- og foretaksbeskatning	457
Kapittel 16 Selskapsbeskatning – innledning	459
Kapittel 17 Aksjeutbytte	474
Kapittel 18 Aksjonærmodellen	540
Kapittel 19 Konsernbidrag	556
Kapittel 20 Konserninterne overføringer	587
Kapittel 21 Aksjegevinstbeskatning – generelt	602
Kapittel 22 Gevinstberegning – inngangsverdi og utgangsverdi	610
Kapittel 23 Fritaksmetoden	626
Kapittel 24 Samvirkeforetaksbeskatning	642
Kapittel 25 Deltagerligning og deltagermodell	661
Kapittel 26 Deltagermodellen	692
Kapittel 27 Fradragsbegrensningen	713
Kapittel 28 Indre selskaper og stille deltagere	722
Kapittel 29 Foretaksmodellen	742

Del IV Omdannelse – transaksjoner	773
Kapittel 30 Endring eierform	775
Kapittel 31 Fusjon og fusjon	806
Kapittel 32 Arv, gave og arveavgift	873
Kapittel 33 Arveavgiftsgrunnlag og avgiftsberegning	899
Kapittel 34 Skatteposisjoner ved arv og gave	927
Del V Internasjonal skatterett	943
Kapittel 35 Bosted og dobbeltbeskatning	945
Kapittel 36 Inntektstyper	1019
Kapittel 37 Internprising, interessefellesskap og armlengdeprinsipp ..	1039
Del VI Omgåelse	1069
Kapittel 38 Omgåelse, gjennomskjæring, tilsidesettelse	1071
Kapittel 39 Aktuelle omgåelsesspørsmål	1105
Del VII Ligningsforvaltningsrett og skattebetaling	1119
Kapittel 40 Ligningsforvaltningsrett	1121
Kapittel 41 Sanksjoner	1176
Kapittel 42 Skattebetaling	1237
Kapittel 43 Skattested og ligningssted	1252
Litteratur	1257
Dommer	1266
Stikkordregister	1280

Fullstending innholdsfortegnelse

Forkortelser	43
Del I Innledning	47
Kapittel 1	
Et lite land i en stor verden – internasjonalt endringspress	49
1.1 Tapping av norsk overskudd	49
1.2 Mer robust merverdiavgiftsrett	51
1.2.1 Dell-dommen – kamp om skattesmuler	51
1.2.2 Immaterielle verdier	53
1.3 Samspill mellom forskjellige regelsett	53
1.3.1 Intensjon vs virkelighet	53
1.3.2 Begrensninger av skattelovgiverens selvråderett	54
1.4 Skattetilpasning = skattelettelse?	54
1.5 Høy endringstakt	56
1.6 Pedagogisk tilnærming: Håndbok og videregående lærebok	56
1.7 Disposisjon	57
1.8 Kritisk bedriftsskatterett	59
1.9 Alminnelig inntekt og personinntekt	62
Kapittel 2	
Rettskilder og metode	65
2.1 Uavklaret og i bevegelse	65
2.2 Høyesteretts rettskildelære	65
2.3 Legalitetsprinsipp og lovgivning	68
2.4 Forarbeider som subsidiær lovgivning	70
2.5 Retspraksis – tung, men ikke like bindende?	71
2.6 Ligningspraksis og uttalelser fra skattemyndighetene	72
2.6.1 Fast og varig ligningspraksis	72
2.6.2 Enkeltstående uttalelser	75
2.6.3 Lite forutberegnelig	75
2.6.4 Praksis vs unnlatt beskatning	76
2.7 Lignings-ABC	76
2.7.1 Nytte vs relevans og vekt	76
2.7.2 Begrenset vekt i Høyesterett	76
2.7.3 Instruks til skatteetaten, ikke nemnder	78
2.7.4 The Winner is: Skatteetatens håndbøker?	80
2.8 Reelle hensyn	81
2.9 Utenlandske dommer	81

2.10 Juridisk teori – faglitteratur	81
2.11 Privatrettslige begreper i skatteretten	82
2.12 Elektroniske databaser og søkeverktøy	83
Del II Skattepliktig inntekt og formue	85
Kapittel 3	
Skatte- og finansregnskapet	87
3.1 Atskillelse finans- og skatteregnskapet	87
3.1.1 Markert skille i Norge	87
3.1.2 Skatterett: Innvinning vs tidfesting	88
3.2 Opphevelse regnskapsprinsippet	89
3.2.1 Tidfesting: Fra regnskapsprinsipp til realisasjonsprinsipp	89
3.2.2 Realisasjonsprinsippet	90
3.2.3 Kostnader	92
3.2.4 Hjemfallskrav	93
3.2.5 Erstatningskrav	93
3.3 Periodiserte kostnader	94
3.4 Betaling til tredjemann og kontraktsforpliktelser	94
3.5 Regnskap og bokføring – utgangspunkt for beskatning	95
3.6 Lovlighetskravet	95
3.7 Argumenter fra regnskapsretten	97
Kapittel 4	
Varesalg	100
4.1 Varesalgssoppgjør	100
4.2 Brutto salgsinntekter	101
4.2.1 Regnskapsprinsippet	101
4.2.2 Omdisponering omsetningsgjenstand	101
4.2.3 Uttak	103
4.3 Tjenesteyting og tilvirkningskontrakter	103
4.3.1 Ordinær tjenesteyting	103
4.3.2 Utsatt inntektsføring ved resultatansvar	104
4.3.3 Tilvirkningskontrakter	105
4.4 Vareforbruk	107
4.4.1 Differanseurdering	107
4.4.2 Handelsbedrifter – historisk kost	107
4.4.3 Produktionsbedrifter – tilvirkningsverdi	109
4.4.4 Unntagelser	110
4.4.5 FIFU-prinsippet	111
Kapittel 5	
Fordringer	113
5.1 Gevinst på fordringer	113
5.2 Realisert tap på fordring	114
5.2.1 Krav til nærings- og inntektstilknytning – forholdet til aksjetap	114
5.3 Forholdet til fritaksmetoden	115
5.4 Annet tap	116
5.5 Mer om tilknytningskravet	118