



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Skattemessige fradrag for lønnsmottakere



En bacheloroppgave i økonomi og administrasjon ved

Høgskolen Stord/Haugesund

Av: **Hilde Liknes (Kandidat nr. 3)**
Åshild Levik (Kandidat nr. 12)
William Rafdal (Kandidat nr.9)

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at HSH inntår

for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

Skattemessige fradrag for lønsmottakere

Hilde Liknes

Åshild Levik

William Rafdal

Navn på veileder:

Adrian Helgesen

Sammendrag

Oppgaven vår «*Skattemessige fradrag for lønnsinntakere*» er først og fremst et generelt innblikk i hvordan lønnsinntakere kan få mest mulig fradrag i skatten for kostnader som er blitt pådratt i forbindelse med inntektservervelse. Dette er et svært vidt tema, så vi bestemte oss for å se på de viktigste besparelsene.

«*Skattemessige fradrag for lønnsinntakere*» er et veldig komplekst tema, fordi hver enkelt kan bli behandlet ulikt, blant annet kan det ha stor innvirkning på det skattemessige fradraget ditt om du er gift, hvor gammel du er og om du har barn. Vi fant også ut at det er forskjell på fradraget dersom arbeidsgiver dekker utgiftene til arbeidstakeren.

Vi har hatt en teoretisk tilnærming til oppgaven, samtidig som vi har spelt på med dommer og eksempler for å vise hvordan teorien fungerer i praksis. Vi håper folk som har lest hele oppgaven vår har fått et bedre innblikk i hvordan det er mulig å redusere inntektskatten dersom en har pådratt seg diverse kostnader.

Forord

Vi er tre tredjeårs studenter som tar bachelor i regnskapsføring ved Høgskolen Stord/Haugesund. Vi valgte å skrive oppgaven vår innenfor skatterett ettersom dette var noe som vi alle tre synes var interessant. Videre innenfor skatteretten falt valget på fradrag i inntekt for lønnsinntakere ettersom dette er et tema som er relevant for oss i hverdagen, og vi ønsket å lære mer om dette.

Vi vil gjerne takke vår veileder Adrian Helgesen for hjelp ved valg av endelig problemstilling og de tilbakemeldingene han har gitt oss gjennom denne perioden. Det har vært til stor hjelp for oss.

Innholdsfortegnelse

Innhold

Forord.....	3
Innholdsfortegnelse.....	4
1. Innledning.....	8
1.1 Bakgrunn for oppgaven.....	8
1.2 Presentasjon av problemstillingen.....	8
1.3 Avgrensninger og oppgavens oppbygning.....	8
2. Materiale og Metode.....	9
2.2 Juridisk metode.....	10
2.3 Rettsregelens trinnhøyde prinsippet.....	11
2.3 De 7 rettskildefaktorene.....	12
3. Generelle begreper.....	13
3.1 - Brutto- og nettoskatter.....	13
3.2 - Fradragsberettigede kostnader.....	14
4. Faste fradrag.....	15
4.1 Minstefradrag.....	15
4.1.1 Hva er minstefradrag?.....	15
4.1.2 bosatt i riket deler av året.....	16
4.1.3 Standard minstefradrag:.....	16
4.1.4 Faktiske kostnader:.....	17
4.1.5 Standard minstefradrag vs. Faktiske kostnader?.....	17
4.2 Personfradrag.....	18
4.2.1 Hva er personfradrag?.....	18
4.2.2 Hva skjer ved dødsfall?.....	19
Haugesund	2014

4.3 Foreldrefradrag	19
4.3.1 Hva er foreldrefradrag?	20
4.3.2 Separerte foreldre	20
4.3.3 Transport.....	20
5 Andre fradrag.....	21
5.1 Fradrag for gjeldsrenter.....	21
5.1.1 Ektefeller:.....	23
5.1.2 Meldepliktige samboere:	23
5.1.3 Ikke meldepliktige samboere:	23
5.1.4 Skilsmisse/seperasjon:.....	24
5.1.5 Barn som er 17 år eller eldre:.....	24
5.1.6 Barn som er 16 år eller yngre:.....	24
5.1.7 Gjeldskostnader i utlandet:.....	24
5.2 Fradrag for gaver til frivillige organisasjoner	25
5.2.1 Hva er en frivillig organisasjon?	26
5.3 Arbeidsreise og yrkesreise	26
5.3.2 Yrkesreiser.....	28
5.3.3 Arbeidsreise eller yrkesreise?	30
5.4 Pendling	32
5.4.3 Hva er en selvstendig bolig?	33
5.4.4 Hjemreise hyppighet	34
5.5 Kost og losji	36
5.7 Tap på aksje	39
5.7.1 Hva er realisasjon?	39
5.7.2 Når inntrer realisasjonen?	40
5.7.3 Spesielt om heving/omgjøring av avtale.....	41

5.7.4 FIFU- Prinsippet:	41
5.7.5 Aksjer ervervet før 1992	43
5.8 Valuta	43
5.8.1 Tap på valuta	43
5.9 Tap ved realisasjon av eiendom	44
5.9.1 Hva er realisasjon?	44
5.9.2 Skattefritak.....	45
5.9.3 Realisasjon av utleiebolig.....	46
5.9.5 Realisasjon etter at den ene parten er flyttet ut.....	49
5.10 Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere og personer med.....	50
6 særfradrag i alminnelig inntekt	50
6.1 Særfradrag for enslige forsørgere	50
6.1.1 Hvem har krav på fradraget	51
6.1.2 Tidsrom og størrelse	51
6.1.3 Forholdet til andre særfradrag.....	51
6.2 Særfradrag for uførhet	51
6.3 Særfradrag for letter nedsatt ervervsevne	52
6.3.1 Fordeling mellom ektefeller.....	52
6.3.2 Forholdet til andre særfradrag.....	52
6.4 Særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom	53
6.5 Begrensning av særfradrag ved bopel i riket en del av året	53
6.6 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms.....	53
6.7 Flere kommuner	54
6.8 Underskudd.....	54
6.9 Utland	54
7 Direkte fradrag på skatten.....	54

7.1 BSU	55
7.1.1 Hva er BSU?.....	55
8. Konklusjon	57
Vedlegg.....	59

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

Skatt er noe som er av stor interesse for hele samfunnet. Vi betaler alle skatt, men det er ikke alle som setter seg inn i hvilke regler og lover som gjelder innen skatteretten. Vi synes at skatterett er et interessant tema som vi ønsket å arbeide med i denne bacheloroppgaven. Vi har valgt å skrive denne oppgaven som en teoretisk utredning innen skatterett.

1.2 Presentasjon av problemstillingen

Temaet vi har valgt for oppgaven er skatterett for personlige skatteyttere. Videre valgte vi å se på den fradragberettigede siden. Dette er et veldig stort tema, og vi vil i denne oppgaven prøve å gi en teoretisk utredning om de mest sentrale fradragspostene som gjelder for personlige skatteyttere. Problemstillingen vår blir da:

Skattemessige fradrag for lønnsinntakere.

1.3 Avgrensninger og oppgavens oppbygning

Problemstillingen vår er skattemessige fradrag for lønnsinntakere, dermed har vi avgrenset oppgaven til å gjelde kun lønnsinntakere og ikke selskaper. Hovedsakelig er dette en oppgave innfor skatterett, og det kreves at leser har et lite forhold til dette fra før, dersom leser skal kunne forstå oppgaven i sin helhet.

Oppgaven vår tar utgangspunkt i norske lover, hvordan det i norsk lov er grunnlag for redusert skatt for personlige lønnsinntakere.

Vi har hatt en teoretisk tilnærming til hvert kapittel der rettsdata, skattelover, Lignings- ABC er mye brukt, deretter har sett litt hvordan ting fungerer i praksis. Blant annet ved å se på rettspraksis.

2. Materiale og Metode

Får å finne frem til en konklusjon på vår problemstilling er vi nødt til å bruke en metode.

Metode kommer av det greske ordet *methodos*, som betyr å følge en bestemt vei mot et mål.

Det dreier seg om hvordan vi skal gå frem for å innhente informasjon, hvordan vi skal analysere informasjonen og hva denne informasjonen forteller oss. (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s.33).

Det som vi forsker på i denne oppgaven er en juridisk problemstilling og vi er derfor nødt til å bruke en juridisk metode for å finne svar på denne problemstillingen.

I følge Fallan (2013, s. 34) kan vi i skatteretten søke holdepunkter i to typer av rettskilder:

- *Formelt bindene rettskilder*
- *Formelt veiledende rettskilder*

Inndelingen av de formelt bindene rettskildene finner vi i trinnhøyde prinsippet (se punkt ?)
Eksempler på formelt bindene rettsregler i skatterett

- Grunnloven
- Skattevedtak
 - Stortingets skattevedtak
 - Det kommunale skattevedtaket
- Formelle lover
 - Skatteloven
 - Ligningsloven
 - Skattebetalingsloven

- Høyesterettspraksis
- Forskrifter
- Dobbeltskatningsavtaler
- Regnskapsstandarder
- Individuelle forvaltningsvedtak
- Avtaler (herunder administrative bindende forhåndsuttalelser)

De formelt veiledende rettskildene kan også være tungtveiende argumenter, for eksempel skatterettsdommer og administrativ praksis.

Eksempler på formelt veiledende rettskilder:

- Skatterettsdommer
- Veiledende forskrifter
- Administrativ praksis
- Administrative uttalelser
- Skatteretslitteratur

2.2 Juridisk metode

«Juridisk metode innebærer at fremstillingen er basert på materiale og vurderinger som det er vanlig å bruke når et rettsspørsmål skal løses.» (Langfeldt & Bråthen, 2008, s 1)

Enhver regelanvendelse består av tre deler (Boe, 2012):

1. Tolkning

Etter å ha sett på saken og hvilke regler som gjelder for denne saken er en nødt til å tolke disse reglene. Vi tolker for å finne ut hva regelen generelt går ut på. Hvordan bestemmes

regelens innhold? Er det kun det som står i lovteksten, eller finnes det andre momenter som vi må ta hensyn til?

2. Bevisbedømmelse

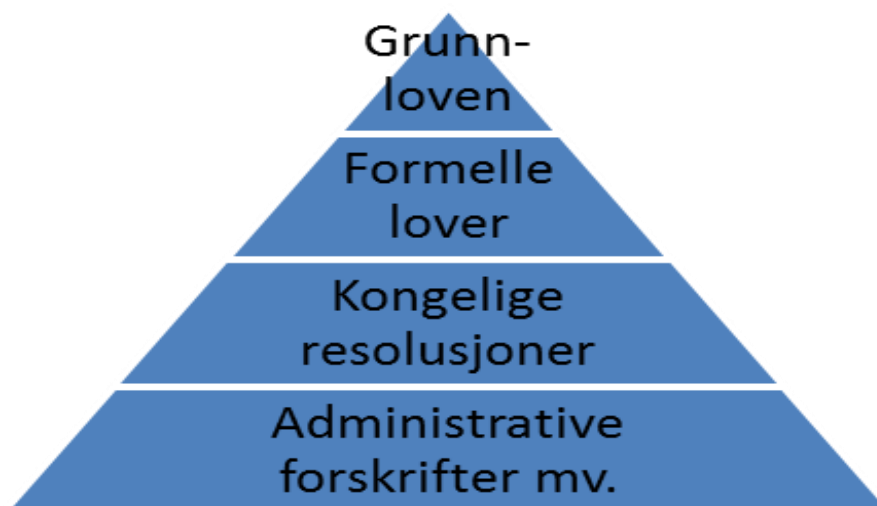
Dette handler om hvordan bevisene i en sak skal vurderes for å kartlegge fakta i saken.

3. Subsumsjon

Subsumsjon er å avgjøre om regelen passer på et konkret saksforhold. Regelen er alltid «hvis-så»-slaget. Hvis betingelsene i loven er tilstede, så kan eller skal virkningen i regelen inntre.

2.3 Rettsregelens trinnhøyde prinsippet

Boe, (2012 s. 47) forklarer trinnhøyde prinsippet:



- *Øverst står grunnloven*
- *Under den sorterer formelle lover. Det er lovbestemmelser som Stortinget har vedtatt i lovens form og som Regjeringen har sanksjonert, slik som grunnloven §§ 76-81 bestemmer («i lovs form»).*
- *Neste trinn i regelpyramiden er andre stortingsvedtak. Disse er vedtak som Stortinget gjør uten å bruke lovsformen.*

- *Under der igjen kommer Regjeringens beslutninger. Disse kalles kongelige resolusjoner. Samtlige av Regjeringens beslutninger treffes ved kongelige resolusjon, uansett hva beslutningen går ut på.*
- *Nederst på rangstigen står forvaltningens forskrifter og andre administrative regelverk. Alle regler som gis av et forvaltningsorgan i stat eller kommune, f.eks. av et departement eller av et kommunestyre, kommer i denne kategorien.*

2.3 De 7 rettskildefaktorene

Boe (2010) beskriver Eckhoffs liste på sju faktorer som er blitt juristenes allemannseie

1 Lovtekst

Begrepet brukes om enhver rettsregel som er vedtatt av kompetent organ; Stortinget, Regjeringen og andre offentlige organer som har myndighet til å gi rettsregler. Lovtekst sikter bare til teksten i loven, ikke til den ferdige lovregelen.

2 Lovforarbeider

Lovforarbeider er alle dokumenter som ligger til grunn for lovvedtaket. Lovforarbeidenes viktigste funksjon er å gi stoff til tolkningen av de enkelte ord og vendinger i lovteksten. I lovforarbeider finner vi forhistorien til loven og de opplyser ofte hva som er formålet med loven.

3 Rettspraksis

Siden domstolene, og først og fremst Høyesterett, er våre fremste lovtolkere er det naturlig at vi legger vekt på hvilken forståelse de har av lovteksten.

4 Andre myndigheters praksis

Statspraksis- de øverste statsorganenes praksis

5 Privates praksis

Sedvaner- hva private har som vane å gjøre i praksis

6 Rettsoppfatninger

Andres rettsoppfatninger i samfunnet kan spille en rolle for lovtolkningen.

7 Reelle hensyn

Egen, ofte dommerens oppfatning av som er rimelig.

3. Generelle begreper

3.1 - Brutto- og nettoskatter

I §12-2 og §12-10 i skatteloven sier at inntekt vi har fra eget utført arbeid, pensjoner og beregnet personinntekt som eier av et enkeltpersonforetak er total personinntekt. Dette er en bruttoinntekt som det beregnes trygdeavgift og toppskatt av, og det er ikke gitt noen fradrag i denne inntekten.

Den første av bruttoskattene er trygdeavgift. Denne består av lav, mellom og høy sats og bestemmes av hvilken type inntekt vi har. Folketrygdloven §23-3 viser at lav sats er for pensjonister og personer under 17 eller over 69 år. Den mellomste satsen er for vanlige lønsmottakere og høy sats for næringsdrivende. I skattevedtaket for 2013, §§6, 7 og 8 under trygdeavgift, finner vi at lav sats er 4,7 prosent, mellomste sats er 7,8 prosent og den høye satsen er 11 prosent av personinntekt. I 2014 har satsene blitt litt endret og lav sats er nå 5,1 prosent, mellomste sats er 8,2 prosent og høyeste sats er nå 11,4 prosent.

([lovdata](#) 2013-12-05)

Bruttoskatt nummer to er toppskatt. Denne skatten har to satser. I skattevedtaket for 2013 §3-1 ser vi at for personinntekt som er over kroner 509.600,- (kroner 527.400,- i 2014) må man betale 9 prosent toppskatt av, men dersom personinntekten er over kroner 829.300,- (kroner 857.300 for 2014) må man betale 12 prosent i toppskatt. Disse satsene har blitt

endret for inntektsåret 2014 og det er nå 9 prosent toppskatt av inntekt over kroner 527.400,- og 12 prosent toppskatt av inntekt over kroner 857.300,-
([lovdata](#) 2013-12-05)

Nettoskatten beregnes av den skattbare alminnelige inntekten. For å finne frem til denne må de fradragsberettigede kostnadene brukes til å redusere personinntekten for å finne den alminnelige inntekten. Deretter blir den alminnelige inntekten redusert ytterligere med særfradrag, dersom det er aktuelt, og personfradrag for å finne den skattbare alminnelige inntekten (Fallan, 2013, s. 52)

Fallan (2013, s. 234) beskriver særfradrag som et fradrag en skattyter kan kreve å få på grunn av sykdom eller forsørgelse. Vi kommer tilbake til særfradrag senere i oppgaven, se pkt. 6.

Nettoskatt er fellesskatt til stat og kommune. I skattevedtaket for 2013 finner man i §3-2 og §3-8 at denne er på 13,75 prosent til kommunen og 14,25 prosent til staten.

3.2 - Fradragsberettigede kostnader

Fradragsberettigede kostnader blir beskrevet i hovedregelen i skatteloven §6-1 første ledd slik: *«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»*

Hovedregelen for fradragsberettigede kostnader viser oss at det bør være en viss sammenheng mellom inntekten og kostnadene for at man skal kunne kreve fradrag for kostnadene. Over de siste årene har fradragsretten på kostnader utviklet seg slik at den har blitt mer fleksibel, og man kan derfor sette spørsmålstegn ved skattelovens §6-1 om tilknytning til inntekts ervervelse. Ved å se på de forskjellige vilkårene som har oppstått opp gjennom årene for å finne ut hvor grensen går ved fradragsbegrepet (Fallan, 2013, s. 214).

Når vi har funnet ut hvilke kostnader som det er fradragsrett på er den neste oppgaven å finne ut i hvilket inntektsår denne kan fradragsføres. Hovedregelen for periodisering av inntektsfradragene er skattelovens §14-2 andre ledd – Realisasjonsprinsippet (Fallan, 2013,

s. 216): «Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden.»

Fallan (2013, s. 217) forklarer at de fleste fradragberettigede kostnadene hos en personlig skatteyter vil følge hovedregelen om realisasjonsprinsippet, men det finnes unntak der man tar i bruk kontantprinsippet i skattelovens §14-3 tredje ledd: «Kostnad til erverv av inntekt som nevnt i første og annet ledd fradras i det inntektsåret da kostnaden betales eller utredes. Det samme gjelder for kostnad til underholdsbidrag og annen ytelse som nevnt i §§5-40 til 5-42.»

4.Faste fradrag

4.1 Minstefradrag

4.1.1 Hva er minstefradrag?

Skatteloven §6-30 beskriver minstefradrag som en fradragspost for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekten eller andre inntekter som er å finne i skattelovens §6-31. Alle lønsmottakere får et standard minstefradrag, men man kan også velge alternativet om fradrag for faktiske kostnader. Man kan kreve fradrag for faktiske kostnader dersom disse er høyere enn minstefradraget. Dette fradraget er ment til å dekke alle normale kostnader som følger i arbeidet, som for eksempel arbeidsklær.

Minstefradraget dekker ikke de kostnader som er å finne i skatteloven §§6-13 og 6-20.

Minstefradraget beregnes særskilt for hver enkelt person. Man kan derimot få særskilt fradrag for barnepensjon og ektefelle tillegg (dersom dette ikke er skattefritt etter skatteloven §5-43.1.j).

4.1.2 bosatt i riket deler av året

I §6-32.4 i skatteloven ser vi at for personer som bare har bodd i riket i deler av året, eller bare har hatt opphold i riket uten å bo her, blir nedre grense redusert etter antall påbegynte og hele måneder som skatteyteren har vært bosatt i riket. Den kan ikke bli lavere enn den nedre grensen for minstefradrag i skatteloven §6-31.1.b som gjelder pensjoner. Dersom en er bosatt i utlandet kan ikke minstefradraget overstige den nedre grensen i §6-31.1.b for pensjoner.

Eksempel for personer bosatt i bare deler av året:

Dersom man har vært bosatt i Norge siden 13. mai 2013 vil utregningen for nedre grense i 2013 se slik ut: 31.800 kroner / 12 mnd * 8mnd = 21.200 kroner.

Dersom man har vært bosatt siden 10. desember 2013 ville utregningen for nedre grense sett slik ut: 31.800 kroner / 12 mnd * 1 mnd = 2.650 kroner, men ettersom nedre grense ikke kan bli lavere enn den nedre grensen i skatteloven §6-31.1.b blir nedre grense for minstefradrag i 2013 kroner 4.000,-.

4.1.3 Standard minstefradrag:

Denne posten krever ingen form for dokumentasjon for å kunne fradragsføres. Denne tar utgangspunkt i et beregningsgrunnlag på lønn- og pensjonsinntekt + mottatte skattepliktige bidrag (for eksempel naturalytelser), men den regner ikke med inntekt fra næringsvirksomhet. Denne føres på selvangivelsen punkt 3.2.1 (Fallan, 2013, s. 218).

Satser for standard minstefradrag finner man i skattevedtaket for 2013 §6-1:

Minstefradrag for lønnsinntekt er 40%, men man får minimum et fradrag på kroner 31.800,- og et maksimalt fradrag på kroner 81.300,-. For pensjonsinntekt er minstefradraget på 26%, med minimum et fradrag på kroner 4.000,- og et maksimalt fradrag på kroner 68.050,-. For lønns- og pensjonsinntekt gjelder de samme satsene, og da kan man ha et minimums fradrag på kroner 4.000,- og det maksimale fradraget blir kroner 81.300,-. I dette tilfellet velger man det minstefradraget som blir høyest av minstefradrag for lønnsinntekt eller minstefradrag for lønns- og pensjonsinntekt.

Det er Stortinget som bestemmer øvre og nedre grense for minstefradraget, men det kan ikke overstige inntekten som det beregnes av.

For inntektsåret 2014 har disse satsene blitt endret, og man får nå minimum kroner 31.800,- og maksimum kroner 84.150,- i minstefradrag for lønnsinntekt. Pensjoner har nå minimum minstefradrag på kroner 4.000,- og maksimum kroner 70.400,-. For personer med både lønnsinntekt og pensjoner vil minimum minstefradrag være kroner 4.000,- og maksimum kroner 84.150,-.

Eksempel på standard minstefradrag:

Dersom man har en inntekt i 2013 på kroner 350.000,- vil utregningen for standard minstefradrag se slik ut: $350.000 \text{ kroner} * 40 \% = 140.000 \text{ kroner}$, men ettersom den øvre grensen for standard minstefradrag er på kroner 81.300,- er det dette beløpet man får i minstefradrag for 2013.

4.1.4 Faktiske kostnader:

Fallan (2013, s. 221) viser oss at noen ganger er de faktiske kostnadene man har, som er relatert til arbeidet, høyere enn standard minstefradrag. Da kan man få fradrag for disse kostnadene dersom man kan dokumentere at disse er høyere enn minstefradraget.

Eksempler på slike kostnader er arbeidsklær, verktøyhold eller utdanningskostnader. Dette føres inn i selvangivelsen på punkt 3.2.2.

4.1.5 Standard minstefradrag vs. Faktiske kostnader?

For noen skatteyttere er det ikke alltid mest lønnsomt med standard minstefradrag. Noen har så høye kostnader i forbindelse med arbeid at de får kostnader som er høyere enn det beløpet de får fradrag for med standard minstefradrag, og for disse vil det da være mer lønnsomt å velge faktiske kostnader. Tilfellene av dette er ganske få, og for de fleste vil det være mer lønnsomt å velge standard minstefradrag.

4.1.6 Hva om arbeidsgiver dekker noen av kostnadene?

Dersom arbeidsgiver dekker de fradragsberettigede kostnadene som faller inn under minstefradraget, vil ikke disse bli tatt med i beregningen som faktiske kostnader, ettersom dette ikke inngår som en inntekt ved ligning. Eventuelle underskudd når arbeidsgiver dekker kostnadene og skatteyter må betale resten, kan derimot inngå i minstefradraget. Dersom man da har standard minstefradrag vil man tjene på dette siden man får kostnadene dekket av arbeidsgiveren, og man får allikevel minstefradrag etter skatteloven §§6-30 til 6-32 (Lignings-ABC, 2013, s. 906).

4.2 Personfradrag

4.2.1 Hva er personfradrag?

«Personfradraget er et skattefritt fradrag i den alminnelige inntekten» sier Lars Fallan (2013, s. 53). Skatteloven §15-4 sier at man ved ligningen blir delt inn i 2 forskjellige skatteklasser for å finne ut hvor mye den enkelte får i personfradrag. Disse blir kalt klasse 1 og klasse 2. Man har også en Klasse 0. Dette er for de som ikke har krav på personfradrag i det hele tatt.

Klasse 1 består av alle personlige skattytere, utenom de som ligned under skatteklasse 2.

«Personlige skattytere må være

Skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett (Sktl. § 2-1 første ledd)

Bosatt i utlandet, men lignet for lønnsinntekt her under midlertidig opphold i Norge (Sktl.

§ 2-3 første ledd bokstav d, g og h, samt annet ledd)

Skattepliktig etter petroleumsskatteloven, eller

Bosatt i utlandet, men som mottar lønn fra den norske stat» (Lignings-ABC, 2014, s. 777)

Dersom man ikke kjenner seg igjen med disse inngår man i skatteklasse 0, og har dermed ikke rett på personfradrag. De eneste som er i skatteklasse 2 er ektefeller som ligned under ett.

Satsene for personfradrag finner man i skattevedtaket for 2013 §6-3. Personfradraget for de som er i klasse 1 er på kroner 47.150,- og personfradraget i klasse 2 er på kroner 94.300,-.

Disse satsene har blitt endret i inntektsåret 2014 og i klasse 1 får man nå kroner 48.800,- og i

klasse 2 kroner 72.000,-.

Enslige forsørgere ble før 2013 satt til å være i klasse 2, men fra og med inntektsåret 2013 blir disse lignet under skatteklasse 1. Som følge av dette får de et særfradrag for enslige forsørgere, se pkt. ??

Dersom man kun har oppholdt seg i Norge i deler av året vil man kunne settes i skatteklasse 1 eller 2 i det tidsrommet man har oppholdt seg i riket. Dette regnes av hele og påbegynte måneder. (Lignings-ABC, 2014, s. 778)

Eksempel på kortere opphold i Norge:

En person har oppholdt seg i Norge fra 10. januar til 5. februar. Vedkommende har da vært i Norge mindre enn 30 dager og får da 1/12 av personfradraget. Dersom vedkommende hadde vært her fra 10. januar til 17. februar ville det blitt 38 dager som blir en måned og 8 dager, og da vil vedkommende få 2/12 av personfradraget.

4.2.2 Hva skjer ved dødsfall?

Dødsbo: Lignings-ABC (2014, s. 781) forklarer at dersom ingen overtar boet i dødsåret, vil både avdøde og boet lignes under ett. Det vil da bli plassert i samme skatteklasse som avdøde hadde vært i dersom de ikke hadde gått bort. I neste inntektsår settes dødsboet i skatteklasse 0, der det ikke er noen personfradrag.

Gjenlevende ektefelle: Lignings-ABC sier også at dersom en ektefelle går bort i løpet av inntektsåret, vil den gjenlevende ektefellen lignes under ett med den avdøde som ektefeller i det inntektsåret, dersom den overtar boet udelt. Dersom gjenlevende ektefelle ikke overtar boet, vil vedkommende bli plassert i skatteklasse 1 fra og med dødsåret.

Gjenlevende samboer: Her gjelder de samme reglene som for gjenlevende ektefelle ved overtak i uskifte.

4.3 Foreldrefradrag

4.3.1 Hva er foreldrefradrag?

Under skattelovens §6-48 finner man loven om foreldrefradrag. Foreldrefradrag er et fradrag du kan få for pass og stell av barn som er mindre enn 12 år, eller alle barn med handikap som fører til særbehov for ekstra omsorg. Eksempler på kostnader man kan få foreldrefradrag på er skolefritidsordning eller barnehage, men det gis kun fradrag for kostnader som kan dokumenteres. Satsene i skattevedtaket for 2013 §6-2 sier at man kan få maksimum kroner 25.000,- i foreldrefradrag for ett barn, men man kan få ytterligere kroner 15.000,- for hvert barn etter det første. Reglene gjelder for samboere med felles barn, enslige forsørgere og ektefeller, uavhengig av om de begge har inntekt. Foreldrefradraget deles likt på foreldrene.

4.3.2 Separerte foreldre

Dersom foreldrene skilles er det den personen som overtar omsorgen for barnet/barna som får foreldrefradrag. Er det delt omsorg for barnet/barna kan de inngå en avtale om å kreve foreldrefradrag annenhvert år. Eventuelt kan den som betaler kostnadene kreve fullt fradrag for dette. Dersom de deler kostnadene likt mellom seg, kan de dele foreldrefradraget likt mellom seg, eller slik at maksimumsbeløpet forholdsmessig fordeles dem imellom etter kostnadene de betaler for (Lignings-ABC, 2013, s. 563).

4.3.3 Transport

I fradragberegning kan man også ta med kostnader til transport til og fra barnehage, dagmamma, skolefritidsordning og lignende. Dersom man bruker egen bil til å frakte barnet, skal fradraget beregnes etter merkjøringen dette medfører og man bruker satsen for reise mellom hjem og arbeidssted som er på kroner 1,50 per km. Merkjøringen beregnes bare dersom en må kjøre ekstra innom barnehage eller skole på vei til jobb. Man får ikke merkjøring dersom barnehagen eller skolen ligger på veien til arbeidet. Bruker en derimot kollektivt transportmiddel setter man kostnadene for bruk av dette til de merkostnadene som oppstår (Lignings-ABC, 2013, s. 562).

Eksempel transport for foreldrefradrag:

Man bruker egen bil til å frakte barnet til og fra barnehagen. Dette har ført til at man har merkjøringer på 500 km i løpet av året. Man vil da kunne kreve fradrag for (50 km * 1,5 kroner/km) kroner 750,- for dette.

5 Andre fradrag

5.1 Fradrag for gjeldsrenter

Utdrag fra skatteloven:

§ 6-40, Gjeldsrenter

(1) Det gis fradrag for renter av skatteyterens gjeld.

(2) Det gis fradrag for renter som er betalt i inntektsåret ved kjøp av løsøre på kreditt.

(3) Det gis fradrag for renter av fondsobligasjoner

§ 2-10 Ektefeller

Ektefeller skal lignes under ett for begge formue og inntekt når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11

(1) Har begge ektefeller inntekt, kan hver av dem kreve at inntekten lignes særskilt.

§ 2-14, Ligning av barns formue og inntekt

(1) Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnets inntekt og formue lignes med en halvpart på hver av foreldrene

(4) Barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, lignes likevel særskilt for sin arbeidsinntekt.

Fallan (2013) skriver at renter av gjeld som er påløpt i inntektsåret er alltid fradragsberettigede, selv om gjelden ikke er i sammenheng med inntektens ervervelse. I tillegg til rentekostnader kan en også få fradrag for gebyrer og andre kostnader som er forbundet med lånet. Dette gjelder også renter ved kredittkjøp. Unntak er renter på restskatt, resterende skatt og tilleggs�skatt, disse gis det ikke fradrag på.

Gjeldsrenter blir periodisert etter realisasjonsprinsippet, det vil si at skatteyteren skal ha fradrag for påløpte renter som ikke er forfalt. For renter som er forfalt må disse være betalt for at en skal få fradraget. Unntak fra realisasjonsprinsippet er renter på lån fra lånekassen. Disse

går under kontantprinsippet, som vil si at en får fradrag for det som faktisk er betalt i inntektsåret.

I lignings ABC (2014) skriver de om forskjellige livssituasjoner, og hvilke regler som da gjelder:

5.1.1 Ektefeller:

Dersom man er gift og man ligned under ett så skal rentekostnader fra begge parter tas med i ligningen. Har man særskilt ligning så godtar ligningskontoret at ektefeller fører de totale rentekostnadene til fradrag, uavhengig av hvem som har pådratt seg rentene.

5.1.2 Meldepliktige samboere:

Hvem som defineres som meldepliktige samboere står beskrevet i lignings ABC, se vedlegg nr. 3. Men i hovedsak gjelder det når:

- minst en av dem har rett til pensjon eller overgangsstønning fra folketrygden, eller rett til AFP
- de er samboere, dvs. de bor i samme bygning, og
 - paret enten
 - har eller har hatt felles barn, og/eller
 - tidligere har vært gift med hverandre eller vært registrerte partnere.

For meldepliktige samboere gjelder de samme reglene som for ektefeller.

5.1.3 Ikke meldepliktige samboere:

Det er kun den som er ansvarlig for gjelden som kan kreve fradrag på rentekostnadene, uavhengig av hvem som betaler rentekostnadene. Det er ikke tilstrekkelig med en avtale om at en av partene skal dekke en andel av den andres gjeldsrenter så lenge ansvarsforholdet for gjelden er uendret.

Dersom begge er ansvarlig for gjelden, skal hver av dem ha fradrag for sin del av rentebeløpet. Det må foreligge en reell, intern avtale om ansvaret for gjelden. Foreligger det ikke en reell, intern avtale, skal fradraget deles likt mellom partene.

5.1.4 Skilsmisse/seperasjon:

Gjeldsrenter påløpt i året hvor det har vært en separasjon/skilsmisse, kan føres til fradrag hos den ektefelle som har betalt rentene såfremt begge er enige. Er de uenige skal gjeldsrenter påløpt etter samlivsbruddet føres til fradrag hos den som er ansvarlig for gjelden. Er begge ektefeller ansvarlig for gjelden fordeles gjeldsrentene likt.

5.1.5 Barn som er 17 år eller eldre:

Gjeldsrenter hos barn over 17 år skal fradragsføres hos ungdommen. Dersom barn har rentekostnader, for eksempel renter på studielån som foreldrene betaler, får hverken barn eller foreldre fradrag for rentekostnadene. En får kun fradrag på egen gjeld.

5.1.6 Barn som er 16 år eller yngre:

Rentekostnader for barn skal fradragsføres hos foreldrene, selv om barnet er over 13 år og skal lignedes for egen arbeidsinntekt.

5.1.7 Gjeldskostnader i utlandet:

Det gis ikke fradrag for kostnader til gjeld i utlandet uten at det foreligger de dokumenter som kreves fra departementet. Se vedlegg nr.3

Eksempel 1:

Arne har betalt kr 25 000 i forfalte renter på et obligasjonslån. Dessuten har Arne påløpte og ikke-forfalte kostnader ved et kredittkjøp på kr 5 000. Arne har fått melding fra Lånekassen om at påløpte renter på studielånet utgjør kr 6 000 for dette inntektsåret. Arne har betalt renter etter nedbetalingsplanen til Lånekassen med kr 2 500. han har også betalt renter på restskatt med kr 800. Arne kan kreve fradrag for disse rentene:

Obligasjonsrenter (realisasjonsprinsippet), betalte, forfalte:	kr 25 000
Kostnader ved kredittkjøp (realisasjonsprinsippet):	kr 5 000
Renter på studielån (kontantprinsippet):	kr 2 500
Renter på restskatt (skattefrie):	<u>kr 0</u>

Haugesund

2014

Fradragsberettigede renter:

kr 32 500

Eksempel 2:

Berit er gift, og har en datter på 15 år. Berit og ektemannen ligned særskilt og de har bestemt seg for at renteutgiftene skal fradragsføres hos Berit. Dette er de rentekostnadene som de har hatt for inntektsåret:

- Ektemannen har et forbrukslån hvor han har betalt kr 1 450 i påløpte og forfalte renter, per 31.12 gjenstår det kr 650 i påløpte ikke forfalte renter på dette lånet.
- Berit har betalt renter på boliglånet med kr 31 000, per 31.12 er det kr 5 60 i påløpte ikke forfalte renter.
- Datteren har hatt rentekostnader på kr 600 i påløpte, forfalte renter
- Ekteparet har en ferie bolig i Spania, og de har et boliglån i en spansk bank. De har i løpet av året betalt kr 23 000 i rentekostnader på dette lånet. De har ikke de dokumentene som departementet krever.

Berit kan kreve fradrag for disse rentene:

Forbrukslån –ektemann (realisasjonsprinsippet), påløpte, forfalte:	kr 1 450
Boliglån (realisasjonsprinsippet), påløpte, forfalte:	kr 31 000
Datterens rentekostnader	kr 600
Boliglån Spania (jf. sktl.§ 6-40(6))	<u>kr 0</u>
Fradragsberettigede renter	<u>kr 33 050</u>

5.2 Fradrag for gaver til frivillige organisasjoner

Skatteloven § 6-50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

Utdrag:

(1) Det gis fradrag for pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning

(5) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

(nytt maksimalt beløp gjeldende for inntektsåret 2014: 16.800 kroner)

5.2.1 Hva er en frivillig organisasjon?

Frivillige organisasjonene arbeider frivillig for bestemte organisasjon, som for eksempel, kultur, sykdom, idrett. De arbeider for deres interesser og verdier. Det er visse krav som stilles for en frivillig organisasjon for at de skal bli registrert i skatteetatens godkjente lister. Det stilles krav til: omfang, vedtekter, regnskap, revisjon, innberetning og registrering i Enhetsregisteret. Jf. FSFIN § 6-50-1 til § 6-50-3 se vedlegg nr. 2

Det gis fradrag for gaver til frivillige organisasjoner som er registrert i skatteetatens liste over godkjente organisasjoner. (se vedlegg nr.5) Det gis fradrag for inntil 12 000 kr per år, minstebeløpet er 500 kr per år.

Dette fradraget skal føres opp under post «Beløp som ikke er forhånds utfylt.» En må passe på selv at dette fradraget er ført opp dersom en har ferdig utfylt selvangivelse, da det neppe er med i forslaget fra skattemyndighetene.

5.3 Arbeidsreise og yrkesreise

5.3.1 Fradrag i forbindelse med arbeidsreise

SKTL§ 6-44.1 Reise mellom hjem og arbeidsted

« Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 950 kroner.»

Alle som har en viss avstand fra hjem til arbeidsplass har krav på fradrag for reisekostnader. Dette fradraget blir fastsatt etter en sjablonregel kalt **reiseavstandsmodellen**.

Reiseavstandsmodellen ser slik ut: (Fallan, 2012, S.225)

(sats*km*arbeidsdager)-fastsatt minste beløp

For å finne ut de ulike faktorene må vi tittle litt på flere regelverk. (vedlegg) Der blir det forklart i FSFIN § 6-44-2 at reiseavstanden blir beregnet til korteste av vei og rutegående transportmiddel, uavhengig av faktisk reisemåte. FSFIN § 6-44-3.2 oppklarer at det normalt blir regnet 230 arbeidsdager i løpet av året. Hvor mye du får i kilometersats er beskrevet i TAKS 12 § 1-3-10, den forteller at for reiselengde opp til 50.000km får du fradragssats på 1,50 kr pr km, mens for reiselengde over 50.000km blir satsen 0,70 kr pr km. Som en ser i hovedregelen over, får en bare fradrag for den del av beløpet som overstiger minstebeløpet på 13.950 kroner. (Fra og med 2014 har denne satsen økt til 15.000 kroner, jf. Skatteloven § 6-44-1, nyeste utgave)

Når vi setter disse faktorene inn i reiseavstandsmodellen, så blir den seende slik ut:

(1.50kr*km*230dg)-13.950kr

For å finne ut hvor lang avstand arbeidstaker må ha til arbeidsplass for å ha krav på fradrag i forbindelse med reise til arbeid, gjør vi slik:

$$(1.50*x*230)-13.950$$

$$13.950/345 = 40,43478 = \text{ca. } 40,44$$

$$(1.50*40,44*230) - 13.950 = 1,8\text{kroner}$$

Det vil sei at dersom korteste distanse av vei og rutegående transport er over 20,22 km fra arbeidsplass, har du krav på reisefradrag. Dette er selvsagt forutsatt at du har en 100 %

arbeidsstilling og ikke har over 15 dager med fravær.

Et enkelt eksempel på arbeidsreisemodellen:

Knut bur i Kopervik og jobber på et kontor i Sveio. Korteste strekning er 34 km, han har en 100 % stilling og kjører bil hver dag.

Knut kjører dermed 68 km i tur/retur hver dag, 230 dager i året, det blir $(68*230)$ 15 620 km årlig. Vi kan da regne fradraget hans:

$$(1,50*15\ 620) - 13.950 = 9.480\text{kr}$$

Knut har 9.480kr som han kan fradragføre for arbeidsreise.

Om arbeidstaker har over 50.000km i årlig arbeidsreise, og han dekker utgiftene selv, blir modellen litt annerledes. Dette er ikke særlig relevant for oss som bur i Sør-Norge, det er nok svært få som har over 108,7 km avstand til arbeidsplass, mens lengre nord i landet er det nok litt vanligere.

La oss ta et eksempel: Kari bur i Odda og jobber i Haugesund, det er 131.9km i arbeidsreise (i følge gulesider.no), ho kjører bil hver dag og har en 100 % arbeidsstilling.

Kari kjører altså $131.9*2*230$ dager= 60.674km i året. Hennes fradrag blir slik:

$$(1,50*50\ 000) - 13.950 = 61.050\text{kr}$$

$$(0,70*10\ 674) = 7472\ \text{kr}$$

$$61050+7472= 68.522\text{kr}$$

Frdraget til Kari blir dermed på 68.522 kr i året.

Dersom arbeidsgiver dekker utgiftene til arbeidstaker i forbindelse med den daglige arbeidsreisen til arbeidstaker, vil heile beløpet bli betraktet som skattepliktig lønn. Beløpet er dermed oppgavepliktig for arbeidstaker og fradragberettiget inklusive arbeidsgiveravgift for arbeidsgiver, i følge Fallan (2012) Dette er altså en svært ugunstig løsning for arbeidstaker, som må betale både bruttoskatt og nettoskatt for beløpet.

5.3.2 Yrkesreiser

Haugesund

2014

I forbindelse med yrkesreiser skal arbeidsgiver dekke alle kostnader, overskudd ved refusjon blir behandlet som en arbeidsinntekt. Dersom arbeidstakeren har krav på kjøregodtgjørelse vil statens satser bli satt som grunnlag. Vist arbeidsgiver betaler deg i henhold til statens satser vil det altså ikke bli noe overskudd. Om arbeidsgiver betaler deg på forskudd og det viser seg at du har fått for mye utbetalt, da må du betale skatt på overskuddet som om det skulle vært en lønnsinntekt.

Statens satser for kjøregodtgjørelse: (<https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Drive/Arbeidsforhold/Lonn/Reiseutgifter/Bilgodtgjorelse-/>)

Egen bil 0 - 10 000 km kr 4,05 pr. km
Egen bil over 10 000 km kr 3,45 pr. km
Egen bil 0 - 10 000 km - Tromsø kr 4,15 pr. km
Egen bil over 10 000 km - Tromsø kr 3,55 pr. km
Tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei kr 1,00 pr. km
Tillegg for frakt av utstyr og materiell kr 1,00 pr. km
Tillegg for hver passasjer kr 1,00 pr. km
Elbil (gjelder ikke hybridbiler) kr 4,20 pr. km

Et eksempel på kjøregodtgjørelse er:

Per får utbetalt 70 000 kroner på konto av arbeidsgiver som han skal bruke til yrkesreiser. I løpet av året har han 9 yrkesreiser på til sammen 14.000 km, på hver reise har han med seg en kollega i bilen. Får Per et underskudd eller overskudd i forbindelse med yrkesreiser dette året?

$$\begin{aligned} 10.000 * 4,05 &= 40\,500 \text{ (1-10 000km)} \\ 4.000 * 3,45 &= 13\,800 \text{ (10 000 – 14 000 km)} \\ 14.000 * 1,00 &= 14\,000 \text{ (Passasjertillegg)} \\ &= 68\,300 \text{ kr} \end{aligned}$$

Per har dermed et overskudd på (70 000 – 68 300) 1 700 kroner som blir skattepliktig på lik linje som vanlig lønnsinntekt.

5.3.3 Arbeidsreise eller yrkesreise?

Hva er forskjellen mellom arbeidsreise og yrkesreise? Som en enkel hovedforskjell kan vi sei at vanlig reise til fast arbeidssted er arbeidsreise, mens reise til ikke fast arbeidssted er yrkesreise.

Her er et utdrag fra FSFIN som forklarer dette ganske greit:

Arbeidsreise FSFIN § 6-44-12

- 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 lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven). Dette gjelder uavhengig av om arbeidsstedet anses som fast.

Yrkesreise FSFIN § 6-44-13

- Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted
- Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted*
- Reise mellom ikke-faste arbeidssteder*
- Reise med overnatting utenfor boligen, når overnattingen skjer av hensyn til arbeidet.*
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner en yrkesreise og/eller etter at vedkommende avslutter en videre reise fra/til et annet arbeidssted. Dette gjelder såfremt
 - skattyteren oppholder seg kort tid på det faste arbeidsstedet og
 - ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet

- Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr, varer og lignende med bil.
- Reise ved tilkallinger utenom ordinær arbeidstid.
- Reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller utlandet og et oppmøtested for transport dit.

Et eksempel på forskjell mellom arbeidsreise og yrkesreise fra dom **2010-01-14. STAV-2007-179856 (Vedlegg nr. 4)** om en dansk statsborger ansatt i sokkel sektoren i Norge, er reisen hans fra Aalborg til heliporten på Sola yrkesreise eller arbeidsreise?

Her er et utdrag fra dommen:

Dersom reisen fra Aalborg flyplass til heliport er å anse som en yrkesreise skal Boserup ikke beskattes for arbeidsgivers dekning av utgiftene til reisen, mens dersom reisen er å anse som en arbeids/besøksreise skal Boserup når han krever standardfradrag beskattes for arbeidsgivers utgiftsdekning. Det klare skattemessige utgangspunktet er at reise fra hjemsted til fast arbeidssted er arbeidsreise. Det fremgår av skattelovforskriften [§ 6-44-11](#) første ledd bokstav d at "Med fast arbeidssted skal forstås: Oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet." Det er liten tvil om at dette er heliporten for Boserup, men samtidig er det en unntaksregel i skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d om at "Reise fra bolig til fast arbeidssted før en yrkesreise påbegynnes fra arbeidsstedet dersom skattyter oppholder seg på arbeidsstedet i kort tid, og ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet" anses som yrkesreise. Det samme gjelder tilsvarende returreise. Slik retten ser det tilsier det at det er en del av Boserups arbeidsoppgaver å møte opp på heliporten før han reiser ut til sokkelinnretningen, og arbeidet må anses å begynne når Boserup ankommer heliporten. Slik retten ser det trekker det med tyngde i retning av at Boserups utførelse av "alminnelig arbeid" begynner når han ankommer heliporten.

Det vil med andre ord sei at reisen i fra Aalborg til heliporten er en arbeidsreise og ikke en yrkesreise. I følge Lignings- ABC (2014) anses reise til og fra arbeidssted som privatkostnader i utgangspunktet. Derfor vil det bli regnet som tillegg i lønn for Boserup at arbeidsgiver dekker reisekostnadene.

5.4 Pendling

SKTL § 6-13. Opphold utenfor hjemmet

(1) Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør å ha hatt større kostnader, kan det kreves fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis fradrag etter laveste sats. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44.

Det vil altså sei at pendlere har rett på samme fradrag for reisekostnader som en med arbeidsreise. Satsene er de samme som er utredet i kapitlet over.

Slik beskriver Lignings- ABC (2014) en pendler: En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, overnatter utenfor hjemmet. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, medfører ikke at en person anses som pendler. (Lignings-ABC,2014,S. 271)

Pendlere blir delt opp i to kategorier, en for familiependlere jf. FSFIN § 3-1-2 (VEDLEGG nr. 2) og en for enslige pendlere jf. FSFIN § 3-1-3. (VEDLEGG nr. 2).

5.4.1 Familiependlere

Følgene anses for å være familiependlere:

- ektefeller (gjelder ikke for meldepliktige samboere) ugifte pendlere som har felles hjem med barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke stilt krav til at barnet forsørgeres, og
- personer som bor sammen med egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare såfremt vedkommende forsørger minst en av dem. (Lignings- ABC, 2014, s.272)

Bostedet til en familiependler er som oftest i det hjemmet som er felles med ektefelle og eller barn, uavhengig av hvor ofte en oppholder seg i denne boligen. Dersom ektefellene begge er pendlere og bur på forskjellige adresser på arbeidsdagene, blir den felles adressen som de oppholder seg i på fritiden regnet som bosted. Selv om en av pendlerne bur sammen med et felles barn eller forsørgende søsken på ene pendlerboligen.

5.4.2 Enslige pendlere

Dersom du ikke faller innenfor noen av disse punktene blir du regnet for å være en enslig pendler. Hva som skal regnes som bosted for enslige pendlere avhenger av alder ved utgangen av inntektsåret.

Pendlere som er under 21 år ved utgangen av inntektsåret blir regnet som bosatt i foreldrehjemmet, selv om de har egen selvstendig bolig på arbeidstedet. Pendlere som er over 21 år og som har selvstendig bolig, vil bli regnet som bosatt i denne boligen så fremt pendleren har tilgang på denne og den ikke er utleid. Dersom en bur i en uselvstendig bolig, vil foreldrehjemmet bli regnet som bosted også for personer over 21 år. Foreldrehjem er den boligen der en eller begge foreldrene anses skattemessig bosatt.

5.4.3 Hva er en selvstendig bolig?

Slik blir det beskrevet i FSFIN§ 3-1-4(2)

Som selvstendig bolig regnes kun hus eller leilighet som

- har minst 30 kvadratmeter areal av primærrom, og

- har innlagt vann og avløp, og

- 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.

I boenhet der det bor mer enn en, settes kravet til areal av primærrom til 30 kvadratmeter tillagt 20 kvadratmeter for hver ytterligere beboer i boenheten som er over 15 år.

Bolig som ikke inneholder alle disse kravene, blir regnet som en uselvstendig bolig.

Dersom det bur flere personer i boligen, utvides minstekravet med 20 kvadratmeter, såfremt personen er fylt 15 år.

Om en pendler er over 21 år og er singel, eier flere selvstendige boliger, en på arbeidstedet og en på hjemstedet, så blir døgnvileregelen brukt for å komme frem til hvilken bolig som blir regnet som bosted. Døgnvileregelen er slik, jr. FSFIN § 3-1(2):

(2) Når ikke annet følger av loven eller av bestemmelsene nedenfor i § 3-1, anses den boligen hvor en person tar sin overveiende døgnhvile å være denne personens hjem.

Det vil altså si at den av de selvstendige boligene som pendleren oppholder seg flest døgn i løpet av et år, blir regnet som bosted.

5.4.4 Hjemreise hyppighet

Når det gjelder krav til reisehyppighet, så er det ingen spesifikke krav til en familiependler, men det bør skje ofte nok til at boligen kan anses som felles hjem, normalt kan en kreve at familiependleren har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året, jf. FSFIN § 3-1-5.1 For enslige som er 22 år eller eldre, er det strengere krav, en bør ha regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke. Dersom reiseavstanden til hjemmet er kort, kan det kreves enda oftere

besøk. Det er enkelte får godkjent mindre besøk, da må det ligge spesielle forhold til grunn, til dømes svak økonomi eller sykdom, jf. FSFIN § 3-1-5.2

Enslige under 21 år gjelder ikke kravet på regelmessige hjembesøk hver tredje uke, men det bør forekomme hjemreise med regelmessig hyppighet omtrent hver sjette uke, uten at det er en bestemt regel. Det må anses litt etter forholdene, jf. FSFIN § 3-1-5.2

Vist en oppnår status som pendler, har en rett på fradrag i forbindelse med hjemreiser. Her er det den samme reiseavstandsmodellen som ved arbeidsreiser:

(sats*km*hjemreise.dager)-fastsatt minste beløp
(1,50*km*hjemreise.dager)- 13.950kr

Dersom arbeidstaker både har arbeidsreiser og hjemreiser, blir dette lignet under ett.

Et eksempel på dette er:

Lars bur på hybel 12 km fra arbeidsplassen. Siden han har kone og barn i en annen kommune, blir han betraktet som pendler. Avstanden til hjemmet er 300 km. I løpet av året har han jobbet 220 dager og hatt 30 hjemreiser:

Til og fra arbeidsstedet $(1,50*24*220) = 7.920\text{kr}$
Besøksreiser hjemmet $(1,50*600*30) = 27.000\text{kr}$
= 34.920kr
- Fradrag 13.950
Fradragsberettigede reisekostnader = **20.970kr**

Lars får fradragført 20.970 kroner i selvangivelsen dette året.

5.5 Kost og losji

SKTL § 6-13. Opphold utenfor hjemmet

(1) Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør å ha hatt større kostnader, kan det kreves fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis fradrag etter laveste sats. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44.

Lignings- ABC (2014) beskriver retten på fradrag for kost og losji slik: Skattytere som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for (mer)kostnader til kost, småutgifter og losji, jf. sktl. § 6-13 og FSSKD § 6-13. Fradragsretten gjelder både ved arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleropphold ved arbeidsstedet. (Lignings- ABC, 2014, S.883)

Hvor mye du har krav på å få i kost og losji avhenger av hvor du har overnattet og det er viktig at du kan legitimere bosted, jf. FSSD § 6-13-1. og FSSD § 6-13-2 (Vedlegg) Satsene for kost og losji fastsettes av Departementet og er i følge Lignings- ABC (2014) slik som dette fra og med januar 2013 (Vedlegg)

Et eksempel på kost og losji: Trine overnatter 10 dager på hotell i forbindelse med et jobboppdrag. På hotellet er det ingen måltid inkludert. Hvor mye har Trine krav på å få i fradrag?

Vist en ser på satsene som gjelder, i følge Lignings- ABC (2014), så har Trine krav på 670kroner i fradrag for hver natt ho overnatter på hotellet. Det vil altså si:

$$670 * 10 = 6700 \text{ kroner}$$

Fallan (2012) skriver at fradrag for kost og losji kommer i tillegg til minstefradraget. Dersom Trine hadde fått utbetalt høyere diettgodtgjørelse enn standardsatsene vil det bli lagt som et tillegg til lønn, mens dersom Trine hadde fått utbetalt laver enn satsene ville ho hatt krav på fradrag på underskuddet.

Lignings- ABC (2014) påstår at om skatteyter blir påspandert måltid i løpet av oppholdet skal godtgjørelsen reduseres. Dersom en blir påspandert frokost reduseres godtgjørelsen med 10%, for en lunsj reduseres den med 40% og en middag vil redusere godtgjørelsen med 50%.

Om en drar eksempelet om Trine litt lengre da, så kan vi si at i løpet av de 10 nettene ho overnattet på hotell, så blei ho påspandert 5 lunsjer og 5 middager av selskapet ho var leid inn til og gjør en jobb for. Hvor mye har ho krav på å få i fradrag?

10 overnattinger	670*10	=6700kr
Reduksjon av godtgjørelsen		
-Påspandert lunsj (40%)	268*5	=1340kr
-Påspandert middag (50%)	335*5	=1675kr
Netto godtgjørelse blir da		=3685kr

5.6 Særskilt fradrag i barns inntekt

SKTL § 6-49. Særskilt fradrag i barns inntekt

(1) Barn gis særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og blir lignet for underholdsbidrag, barnepensjon o.l.

(2) Fradraget etter første ledd begrenses oppad til personfradragbeløpet i klasse 1, jf. § 15-4. Fradraget skal verken overstige arbeidsinntekten eller mottatt underholdsbidrag,

barnepensjon o.l., redusert med minstefradrag etter §§ 6-30 til 6-32.

Dette fradraget er bare aktuelt dersom barnet har både arbeidsinntekt og en form for pensjon, eksempelvis barnebidrag. Fradraget settes til laveste av arbeidsinntekt minus minstefradrag og barnepensjon minus minstefradrag. I følge skatteetaten er fradraget begrenset til en øvre grense tilsvarende personfradraget klasse 1, som er på 47.150 kroner. Samtidig kan ikke fradraget overstige hverken barnets arbeidsinntekt etter minstefradrag, eller overstige mottatt barnepensjon. Fradraget har bare innvirkning på beregningen av alminnelig inntekt, beregningen av personinntekt blir upåvirket av særfradraget.

I følge Lignings- ABC (2014) er det ingen øvre aldersgrense for hvem som har krav på dette særskilte inntektsfradraget, men siden barn som er 16år eller yngre som har skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. lignes hos foreldrene, er det særfradraget bare nødvendig fra og med det året barnet fyller 17år.

Satsene til dette fradraget finn en i sktl § 6-32 som er beskrevet i minstefradraget. Det er altså 43 % minstefradrag på arbeidsinntektene, mens det er 27 % minstefradrag på barnepensjonen.

Et eksempel på beregning av særskilt fradrag

Eva er 17år og jobber på en Rema butikk. Ho har i løpet av 2013 hatt en arbeidsinntekt på 70.000 kroner. Samtidig har ho mottatt barnepensjon på 30.000 kroner. Hvor mye har ho krav på i særskilt fradrag?

Lønnsinntekt	70.000kr	Barnepensjon	30.000kr
- Minstefradrag	31.800kr*	-Minstefradrag 27 %	8.100kr
= Nettolønn	38.200kr	=Netto barnepensjon	21.900kr

Eva får et særskilt inntektsfradrag på 21.900 kroner, tilsvarende netto barnepensjon, som er lavere enn netto lønn.

* Siden minstefradrag lønn blir $(70.000\text{kr} \cdot 0.43)$ 30.100kr, som lavere enn 31.800 (laveste minstefradrag) blir minstefradraget i lønn til Eva 31.800kr

5.7 Tap på aksje

Skatteloven § 10-31. Skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap

(1) Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt. Ubenyttet skjerming, kan føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke være større enn gevinsten ved realisasjon av aksjen.

(2) Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters inntekt.

(3) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

Det vil si at aksjegevinster inngår i fastsatt alminnelig inntekt, derfor er **aksjetap fradragsberettiget** i fastsatt alminnelig inntekt. Reglene gjelder også for utenlandske aksjer. Tapet på aksjer oppstår i hovedsak når en aksje blir solgt, slik som det er beskrevet nedfor.

Tap i forbindelse med realisasjon

Skatteloven § 10-32. Beregning av gevinst og tap

(1) Gevinst eller tap etter § 10-31 settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi.

5.7.1 Hva er realisasjon?

I følge lignings ABC (2014), vil en eiendel anses som realisert når eiendomsretten overføres til en annen person.

Det er også noen former av eiendomsoverdragelse som ikke anses som realisasjon, slik som; gaveovergang, arv, overføringer mellom ektefeller og skifte av felleseie mellom ektefeller.

5.7.2 Når inntrer realisasjonen?

Lignings ABC (2014), skriver at ved salg eller bytte blir eiendelen realisert når det er inngått en fullstendig avtale. En avtale regnes som fullstendig når selger og kjøper er på bindende måte blitt enige om at eiendelen skal overdras, vanligvis skjer dette ved at selger godtar et bud fra kjøper.

Selv om eiendelen er realisert ved en fullstendig avtale, er det selgeren som er «eier» frem til eiendomsretten overtas av kjøper, dette skjer vanligvis ved overdragelsen av eiendelen. Frem til dette tidspunktet er det eieren som er må betale eventuell inntekt- og formueskatt av eiendelen.

Personlige aksjonærer bruker aksjonærmodellen til å beregne et skjermingsfradrag.

Aksjonærmodellen ser slik ut: (Fallan, 2012 s.196)

Utgangsverdi: Salgssum for aksjene
- Inngangsverdi: Kostpris
- Kostnader ved kjøp og salg
= Gevinst/tap før skjermingsfradrag
- Ubenyttet skjermingsfradrag (ved tap intet fradrag)
= **Skattepliktig gevinst eller fradragberettiget tap**

Fallan (2013) skriver at skjermingsfradraget blir beregnet av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget er aksjens kostpris og ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Ved gevinst på salg av aksjen blir skjermingsfradraget brukt til å redusere skattepliktig overskudd. Tap i forbindelse med realisasjon (salg) er fradragberettiget og ubenyttet skjerming kan **ikke øke** tapet, men det blir da fremført til senere år.

5.7.3 Spesielt om heving/omgjøring av avtale

En salgsavtale er beskrevet i liknings ABC (2014), som bindende og den kan kun heves dersom en av partene har rettslig krav på dette, det kan for eksempel være at det er en vesentlig mangel på «varen». Dersom avtalen blir opphevet vil det ikke anses som at det har vært en realisasjon.

Dersom partene blir enig om en omgjøring av salgsavtalen etter at realisasjonen er gjennomført, vil både den opprinnelige overdragelsen og tilbakeleveringen anses som hver sin realisasjon.

En salgsavtale kan inneholde et forbehold om due diligence

5.7.4 FIFU- Prinsippet:

Dersom en skatteyder eier flere aksjer i samme aksjeselskap, er det de som han kjøpte først som skal selges først, jf. SL § 10-36 (Først inn- først ut, prinsippet).

DOM

Dommen i [Rt. 2009 s. 1208](#) Hurtigruten, gjaldt en problemstilling om realisasjonstidspunktet.

Vedlegg 4.

Utdrag fra dommen:

Hurtigruten (OVDS) avtalte salg av sine aksjer i Nor-Cargo den 9. mars 2004 til Posten Norge. Avtalen inneholdt i punkt 4.1 forutsetninger for gjennomføring av overdragelsen. **«Overdragelsen av Aksjene er videre betinget av at hverken Kjøper eller Selger hever Avtalen som følge av at det under Due diligence-perioden avdekkes forhold som berettiger til heving.»**

Posten opplyste i brev 3. mai 2004 at de gjennom "due diligence" hadde avdekket en del forhold som avvek fra den informasjon som var lagt til grunn for overtakelsen av aksjene.

Etter lovendring ble det innført skattefritak for gevinst av aksjesalg fra blant annet aksjeselskap, fra og med 26. mars 2004. Hurtigruten hadde lagt til grunn at salget var

skattefritt i selvangivelsen for 2004. Ligningsnemnda mente at gevinsten var innvunnet på avtaletidspunktet.

Hurtigruten, gikk til søksmål. Ved Ofoten tingretts dom, ble staten frifunnet. Tingrettens dom har følgende domsslutning:

"1. Staten v/Nordland fylkesskattekontor frifinnes.

Hurtigruten anket dommen. Ved Hålogaland lagmannsretts dom, ble ligningen for 2004 opphevet, da lagmannsretten la til grunn at aksjene i Nor-Cargo måtte anses realisert etter 26. mars 2004. Lagmannsrettens dom har følgende domsslutning:

"1. Ligningen av Hurtigruten ASA for inntektsåret 2004 oppheves. Ved ny likning skal aksjene i Nor-Cargo Holding AS anses realisert etter 26. mars 2004.

Staten anket til Høyesterett,

hvor dommen ble:

Jeg er altså kommet til at det var en reell risiko for at både utfallet av kjøperens undersøkelser ("due diligence") og konkurransemyndighetenes behandling av avtalen kunne lede til heving av avtalen, og at aksjene derfor ikke ble realisert allerede på avtaletidspunktet 9. mars 2004.

Hurtigruten har vunnet saken fullstendig.

1. Anken forkastes.

Vi ser utfra denne høyesterettsdommen at realisasjonen ikke trådte i kraft når det ble inngått en avtale. Pga. av mangler/feil som ble oppdaget ved «due diligence» ble realisasjonen satt til en senere dato.

«Due diligence

Med due diligence menes normalt en grundig gjennomgang av finansielle, juridiske

eller andre forhold hos et selskap. Målet er gjerne å gi et grunnlag for å vurdere verdien av selskapet, herunder om et kjøp er ønskelig.»

[\(http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Forvaltning-av-investeringsselskaper--Skattedirektoratets-felleskriv-1652013/\)](http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Forvaltning-av-investeringsselskaper--Skattedirektoratets-felleskriv-1652013/)

5.7.5 Aksjer ervervet før 1992

Jf. SL § 10-63.2, aksjer som er ervervet før 1. januar 1992 anses som å være ervervet 1. januar 1992.

Dersom det ikke er opplysninger om når den ble ervervet skal den anses som ervervet først dersom den har lavere inngangsverdi enn den som aksjen som er kjent anskaffet først. Jf. SL § 10-36.3

5.8 Valuta

5.8.1 Tap på valuta

SKTL § 9-9. Valutagevinst

Valutagevinst utenfor virksomhet som fremkommer ved realisasjon av muntlig fordring eller annen fordring enn mengdegjeldsbrev, regnes som inntekt. Valutagevinst ved innfrielse av gjeld regnes tilsvarende som inntekt. Denne paragraf gjelder for fordringer og gjeld som er etablert etter 12. april 1991.

Siden valutagevinst blir regnet som inntekt og er skattepliktig, vil **valutatap** være **fradragsberettiget**.

En kan komme bort i valutaproblematikken dersom en for eksempel tar opp et lån i utenlandsk valuta, og valutakursen er endret ved innfrielse av lånet. Har kursverdien falt, vil vedkommende få en kursgevinst som er skattepliktig, har kursverdien økt, vil vedkommende få et kurstap som er fradragsberettiget.

5.8.2 Skattefri valuta

SKTL § 9-3. Skattefritak for visse realisasjonsgevinster

(1) Gevinst ved realisasjon av følgende formuesobjekter er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet:

b. Utenlandsk betalingsmiddel til personlig forbruk. Departementet kan gi forskrift om hva som kan anses som utenlandsk betalingsmiddel til personlig forbruk,

Fallan (2013) skriver at utenlandsk valuta som er til personlig forbruk, eksempelvis reisesjekker og valuta til feriebruk ikke er **skattepliktig**. Det vil også si at du **ikke kan kreve fradrag** ved et eventuelt tap. Dersom en veksler inn valuta etter du har vært i utlandet, valuta som en tok ut før du reiste, er det en mulighet for at kursverdien er endret. Dersom kursen har økt vil dette føre til at pengene har økt i verdi, noe som gir en gevinst som en ikke er skattepliktig for. Det samme vil gjelde ved at valutaverdien har sunket, det vil gi et tap som ikke er fradragberettiget.

5.9 Tap ved realisasjon av eiendom

Skatteloven § 9-4, Fradragrett ved tap

(1) «Det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig etter bestemmelsene i dette kapittel.»

5.9.1 Hva er realisasjon?

I følge lignings ABC (2014), vil en eiendom anses som realisert når eiendomsretten overføres til en annen person, ved for eksempel; frivillig salg, tvunget salg, bytte eller ødelegges ved for eksempel brann.

Det er også noen former av eiendomsoverdragelse som ikke anses som realisasjon, slik som; gaveovergang, arv, skifte av dødsbo, overføringer mellom ektefeller og skifte av felleseie mellom ektefeller.

5.9.1.1 Når inntreer realisasjonen?

Ved salg eller bytte blir eiendommen realisert når det er inngått en fullstendig avtale. En avtale regnes som fullstendig når selger og kjøper er på bindende måte blitt enige om at eiendommen skal overdras, vanligvis skjer dette ved at selger godtar et bud fra kjøper.

Selv om eiendommen er realisert ved en fullstendig avtale, er det selgeren som er «eier» frem til eiendomsretten overtas av kjøper, dette skjer vanligvis ved overdragelsen av eiendommen. Frem til dette tidspunktet er det eieren som er må betale eventuell inntekt- og formueskatt av eiendommen.

5.9.2 Skattefritak

For at en gevinst ved realisasjon av eiendom skal være skattefritt, og dermed heller ingen rett på fradrag for eventuelle tap, må begge disse betingelsene være oppfylte (Skatteetaten):

- Salget må finne sted eller avtales etter at boligen ble ervervet (eiertid), og
- Eieren må ha bodd i eiendommen i minst ett av de to siste årene(botid)

Det vil ikke kunne kreves fradrag for tap på realisasjon dersom eieren har eid boligen i mer en et år og bodd der i mer enn 12 måneder i løpet av de 24 siste månedene.

Eiertid:

Eiertiden blir utfra lignings ABC (2014), regnet fra det tidspunktet eiendommen ble kjøpt. Som hovedregelen fra den datoen hvor du overtar rådighet over eiendommen. Har du bygd boligen selv regnes den fra det som kommer først av den datoen du tok eiendommen i bruk eller fra den datoen ferdigattesten viser at den var oppført. Eiertiden varer frem til det som kommer først av en realisasjon eller avtale om realisasjon.

Botid:

Botiden regnes fra den dagen du flytter inn i boligen til utflytningsdagen eller realisasjon. (lignings ABC, 2014).

Eksempel:

Du har inngått avtale om å kjøpe en bolig 15. juni 2013, og du flytter inn i boligen 01. august samme år. Året etter bestemmer du deg for å selge boligen og det blir inngått en avtale med kjøper 01. juli 2014, og det avtales overtagelse 01. august. Her regnes eier- og botid fra innflytningsdato og frem til avtale om realisasjon, som her blir mindre enn 12 måneder. Eventuelt tap på salg av eiendommen blir da fradragsberettiget.

5.9.3 Realisasjon av utleiebolig

Har du leid ut deler av boligen vil realisasjonen bli helt eller delvis skattefritt etter reglene ovenfor.

- Gevinst ved salg er skattefritt, dersom du har bodd i minst halvparten av boligen.
- Gevinst ved salg er delvis skattefritt, når mindre enn halvparten av boligen er brukt til egen bolig. Den forholdsmessige gevinsten som faller på eierens boligdel, er skattefritt, beregnet etter utleieverdi.

Ved «minst halvparten» menes minst halvparten av den totale utleieverdien på det frie markedet for boligen, den har ikke sammenheng med arealet. (Lignings ABC, 2014).

5.9.3.1 Fritidsbolig

Lignings ABC (2014) skriver at med fritidsbolig menes fast eiendom med bygning som brukes for fritidsformål, eksempel hytte eller landsted.

Når er realisasjonen skattepliktig?

Realisasjon av fritidsbolig er skattefri og gir ikke krav til fradrag for tap når:

- Eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de åtte siste årene (brukstid), og
- Eiendommen blir solgt eller avtale om salg fem år etter at den ble kjøpt og tatt i bruk, eller fem år etter det fremstod en ferdigattest.

5.9.3.2 Tomt

Skatteloven § 9-3 (8)

« annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved

- a. *Realisasjon av tomt. Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger, mv., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt.»*

Gevinst ved salg av tomt er skattepliktig og dermed er tap ved salg av tomt fradragsberettiget. Det en skal være obs på ved skattefritt salg av bolig som har større tomt enn det som er naturlig for boligen/fritidsboligen. Da kan deler av tomten være skattepliktig og en kan ha krav på fradrag ved tap på realisasjonen. (Fallan, 2013).

5.9.4 Beregning av gevinst/tap ved salg av bolig, fritidsbolig og tomt

Dersom en ikke kommer under skattefritaket i § 9-3, må en betale skatt for gevinst ved realisasjon og kreve fradrag for tap ved realisasjon. Det er differansen mellom inngangsverdien og utgangsverdien som utgjør en gevinst eller et tap. Det er dette beløpet som må føres opp i selvangivelsen.

Lignings ABC (2014) forklarer inngangsverdi og utgangsverdi:

Inngangsverdi:

Inngangsverdien utgjør kostpris/kjøpspris og eventuelt andre kostnader i forbindelse med kjøpet, som for eksempel, gebyrer, avgifter og lignende. Har du hatt kostnader i forbindelse med påkostninger til eiendommen skal disse tillegges i inngangsverdien. Påkostninger er kostnader der du oppgraderer/forbedrer eiendommen. Kostnader for vedlikehold, som reparasjoner, maling o.l., skal ikke tillegges inngangsverdien.

Utgangsverdi:

Salgssum regnes som utgangsverdi. Salgssum er det en mottar ved realisasjon av eiendommen, eventuelle omkostninger i forbindelse med salget kan trekkes fra salgssummen.

Eksempel:

Kari Nordmann kjøpte i 1999 en bolig for 950 000 kroner. I tillegg betalte hun 18 750 kroner i dokumentavgift og 750 kroner i tinglysingsgebyr. Videre har hun hatt utgifter på 150 000 kroner til ombygning som blir regnet som påkostning. Hun har hele tiden leid ut boligen, slik at da hun solgte den i 2008 for 1 150 000 kroner var gevinsten skattepliktig. Ved salget hadde hun 45 000 kroner i utgifter til megler, annonsering også videre.

Kjøpesum i 1999	950 000 kr
+ Dokumentavgift	18 750 kr
+ Tinglysingsgebyr	750 kr
+ Påkostning	150 000 kr
= Inngangsverdi i 1999	1 119 500 kr

Salgssum i 2008	1 150 000 kr
– Salgskostnader	45 000 kr
= Vederlag 2008	1 105 000 kr

Fradragsberettiget tap:

Salgsvederlag	1 105 000 kr
– Inngangsverdi	1 119 500 kr
= Tap ved salget	-14 500 kr

Tapet på 14 500 kroner føres i selvangivelsen og trekkes fra i alminnelig inntekt.

5.9.5 Realisasjon etter at den ene parten er flyttet ut

Hva skjer når den ene parten flytter ut (seperasjon), og huset blir solgt etter et år? Har da den som flyttet ut da rett på fradrag på et eventuelt tap ved realisasjon, på grunn av at han ikke har bodd i huset det siste året?

Jf. SL § 9-3.2.b tredje setning: «realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal også ektefellen som flyttet ut av boligen, godskrives den andre ektefelles botid ved bruk av reglene ovenfor.»

Parten som har flyttet ut vil da ha den samme botiden som den andre parten, og kan ikke kreve fradrag for eventuelt tap ved realisasjon, dersom den andre parten oppfyller kravet til botiden.

Dom

Denne problemstillingen har vært oppe til dom ved høyesterett, se vedlegg 4.

Utdrag fra dommen:

A og B hadde kjøpt en felles bolig 19. desember 1988. A flyttet ut 5. desember 1989, og boligen ble solgt med et tap på kr. 646 933 den 17. november 1990.

A krevde da et fradrag på tapet ved salget av boligen.

"Gevinst ved avhendelse av faste eiendommer ... regnes som inntekt unntatt ved avhendelse av:

d. boligeiendom... Når tidligere felles bolig realiseres etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefelle som er flyttet ut av boligen godskrives den annen ektefelles botid i forhold til reglene ovenfor."

Spørsmålet er om bestemmelsen i bokstav d femte punktum (siste punktum i sitatet) skal anvendes tilsvarende når boligen selges med tap.

Både av lovteksten og lovforarbeider hvor bestemmelsen er omtalt, fremgår det klart at bestemmelsen bygger på et prinsipp om symmetri mellom skatteplikt og fradragsrett.

Dette synes å ha vært fastholdt konsekvent gjennom årene.

A reiste søksmål for Bergen byrett med påstand om fradrag for tapet. Byretten avsa 2. februar 1994 dom med denne domsslutning:

"1. Bergen kommune vfordføreren frifinnes.

Domsslutning Høyesterett:

1. Byrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.

5.10 Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere og personer med begrenset skatteplikt

I skatteloven §6-70 ser vi at skattytere som nettopp har etablert skatteplikt som bosatt i riket kan kreve standardfradrag for de to første inntektsårene i stedet for andre ordinære fradrag. Dersom man har begrenset skatteplikt har denne bestemmelsen ingen tidsbegrensing. Dette standardfradraget bruker samme beregningsgrunnlag som minstefradraget, og det utgjør 10 prosent av dette beløpet. Det kan kreves maksimalt standardfradrag på kroner 40.000,-. Valget om standardfradrag gjelder for begge ektefeller. Dersom det blir valgt å bruke standardfradrag vil dette erstatte andre ordinære fradrag som for eksempel minstefradraget.

6 særfradrag i alminnelig inntekt

6.1 Særfradrag for enslige forsørgere

Skatteloven § 6-80. Særfradrag for enslige forsørgere

«Fra og med den måned skatteyder mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt. Mottar skatteyder halv utvidet barnetrygd, gis det et halvt særfradrag. Stortinget fastsetter beløpet årlig.»

Skatte og avgiftsvedtak 2013 § 6-6. særfradrag for enslige forsørgere
Haugesund

2014

«fradrag etter skatteloven § 6-80 er 3 930 kroner pr. påbegynt måned.

Med virkning fra inntektsåret 2013 gis det særfradrag for enslige forsørgere for barn under 18 år, etter § 6-80. Denne loven erstatter at enslige forsørgere tidligere ble lignet i skatteklasser 2.

(fradraget for inntektsåret 2014 er på kroner: 4.067)

Lignings ABC (2014) skriver dette om særfradrag for enslige forsørgere:

6.1.1 Hvem har krav på fradraget

Særfradraget gis til forsørger som mottar utvidet barnetrygd. Forsørger som mottar halv utvidet barnetrygd, skal ha et halvt særfradrag. Det samme gjelder for fosterforeldre som mottar utvidet barnetrygd, uavhengig av om det mottas fosterhjemgodtgjørelse.

Særfradraget inngår i standardfradraget for utenlandske arbeidstakere etter § 6-70. Personer som etablerer skatteplikt som bosatt i Norge etter § 2-1, kan kreve særfradraget. Ved begrenset skatteplikt til Norge gis det ikke særfradrag for enslig forsørger.

6.1.2 Tidsrom og størrelse

Det gis særfradrag for hver påbegynte måned som forsørgeren mottar utvidet barnetrygd. Størrelsen fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak. For inntektsåret 2013 er fullt særfradrag kroner 3 930 per måned, halvt særfradrag er kroner 1 965 per måned. For inntektsåret 2014 er fullt særfradrag kroner 4 067 per måned, halvt særfradrag er kroner 2 034 per måned.

6.1.3 Forholdet til andre særfradrag

Særfradraget gis uavhengig om en mottar andre særfradrag.

6.2 Særfradrag for uførhet

Skatteloven § 6-81. Særfradrag for uførhet

Fallan (2013,) skriver at det har tidligere blitt gitt et særfradrag for skatteyter som mottar uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, på kroner 2 667 per påbegynt måned. Denne loven ble opphevet 7 desember 2012.

6.3 Særfradrag for letter nedsatt ervervsevne

Skatteloven § 6-82. Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne

«Skatteyster som på grunn av sykdom eller annen varig svakhet har varig nedsatt ervervsevne av så lett karakter er at det ikke gir rett til uførepensjon eller annen offentlig stønad, kan gis særfradrag i alminnelig inntekt etter en samlet vurdering av skatteysterens økonomiske situasjon. Særfradraget skal ikke overstige 9 180 kroner.»

Utdrag fra Folketrygdloven § 12-7

«Det er et vilkår for rett til ytelser etter dette kapitlet at evnen til å utføre inntektsgivende arbeid (inntektsevnen) er varig nedsatt med minst halvparten.»

Inntektsevnen skal vurderes etter hvor mye arbeid vedkommende nå kan utføre sammenlignet med de inntektsmulighetene vedkommende hadde før skaden, sykdommen eller lytet oppstod.

Nedsatt ervervsevne kan for eksempel være at en kun klarer å jobbe halve dager.

Ved nedsatt ervervsevne blir det utført en behovsprøve, ved en slik prøve blir skatteysterens og eventuell ektefelles formue- og inntektsforhold trekkes inn. Dersom den samlede inntekten er stor nok til å dekke underhold gis det ikke særfradrag.

6.3.1 Fordeling mellom ektefeller

For ektefeller som blir lignet sammen eller særskilt, gis særfradraget til den som har krav på fradraget. Eventuelt ubenyttet beløp blir maksimalt overflyttet til ektefelle. (Lignings ABC, 2014)

6.3.2 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag gis ikke dersom en mottar særfradrag etter tidligere § 6-83 Særfradrag for store kostnader ved sykdom. (Lignings ABC, 2014)

6.4 Særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom

Skatteloven §6-83. Særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom

«Opphevet ved lov 9 desember 2011 nr. 25 (f o m inntektsåret 2012, men slik at skatteyster som har fått særfradrag etter § 6-83 for inntektsårene 2010 og 2011, gis særfradrag for store sykdomsutgifter på tilsvarende vilkår for inntektsårene 2012, 2013 og 2014.

Departementet kan i forskrift gi regler om begrensning av fradrag retten).»

Etter forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal det ikke gis fradrag for kostnader fra 2012 eller senere, dersom kostnaden er knyttet til:

Tannlege- tannpleierhjelp

Påbygging, ombygging eller tilpasning av bolig, fritidseiendom, garasje mv., og til anskaffelse og montering av spesialutstyr

Transport, herunder anskaffelse eller tilpasning av spesialutstyr

6.5 Begrensning av særfradrag ved bopel i riket en del av året

Skatteloven § 6-85. Begrensning av særfradrag ved bopel i riket en del av året

«Har skatteyster vært bosatt i riket bare en del av året, reduseres særfradraget slik at det bare gis særfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder skatteyster har vært bosatt i riket.»

6.6 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

Skatteloven §15-5. Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

«Personlig skatteyster som etter §3-1 er skattemessig bosatt i en kommune i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, og som får fastsatt personfradrag etter § 15-4, skal ha et særskilt fradrag i

Haugesund

2014

alminnelig inntekt. Fradraget gis likevel ikke til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret.»

«Fradraget gis ved skatteberegningen med 15. 000 kroner i skatteklasse 1 og 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.»

Lignings ABC (2014), skriver om regler dersom du er skattepliktig til flere kommuner, derom det foreligger et underskudd og dersom skatteyter har vært bosatt i utlandet deler av året.

6.7 Flere kommuner

Dersom en er skattepliktig til flere kommuner, skal særfradraget behandles forholdsmessig mellom disse.

6.8 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre inntektsfradrag, herunder fremførbart underskudd.

Underskudd av særfradrag kan ikke fremføres.

6.9 Utland

Dersom en har vært bosatt i riket kun deler av året gis det særfradrag forholdsmessig etter antall måneder eller påbegynte måneder skatteyteren har vært bosatt i Norge. Benyttes standardfradrag gis det ikke særfradrag.

7 Direkte fradrag på skatten

7.1 BSU

7.1.1 Hva er BSU?

§16-10 i skatteloven forklarer begrepet BSU og fradrag man kan få fra dette. BSU er en forkortelse for boligsparing for ungdom. Det er en konto som kan tegnes kun en gang hos banken. Man kan spare på denne kontoen frem til man er 33 år, og det er ingen nedre grense for når man kan begynne å spare. På denne kontoen kan man spare maks kroner 20.000,- per år og har en grense på kroner 150.000,- totalt. Man må ikke spare hvert år på denne kontoen. Det er en fleksibel ordning for ungdom fordi de kan ha en variert inntekt fra år til år.

Av det man sparer i løpet av et inntektsår på denne kontoen så vil 20 prosent av sparebeløpet bli gitt i fradrag på skatten. Det kan ikke gis fradrag høyere enn den totale inntektsskatten og trygdeavgift, og eventuelle overskudd kan ikke fremføres. Ettersom det er en maksimal sparegrense på kroner 20.000,- blir det maksimale fradraget man kan få trukket av skatten på kroner 4.000,-. Selv om man kan begynne å spare når man selv vil kan man ikke få fradrag før man lignes særskilt fra foreldrene, det vil si i en alder av 13 år, men bare dersom de har skatt å betale som er høyere enn fradragsbeløpet. Man kan kun tegne en konto i sitt navn, men ektefeller kan tegne hver sin kontrakt. På den måten får begge fradrag på sin skatt tilsvarende 20% av det beløpet de har spart i inntektsåret. Men rentene man får fra disse innskuddene er skattepliktig alminnelig inntekt og innskuddene er skattepliktig formue.

Pengene man sparer på denne kontoen må brukes til å kjøpe egen bolig, eller brukes til å nedbetale gjeld på boligen. Dersom man bryter disse vilkårene vil man få et tillegg på skatten det inntektsåret tilsvarende totalt fradrag som er gitt i tidligere år. Dersom en bruker pengene man har spart opp til å kjøpe bolig, eller betale gjeld på en bolig, kan man ikke fortsette å spare på kontoen og man kan heller ikke opprette en ny konto senere (Fallan, 2013, s. 71).

Fallan (2013, s. 72) sier at ved tegning av kontoen blir banken pliktet til å tilby et førsteprioritets pantelån til eieren av kontoen. Dette lånet er imidlertid begrenset til fire ganger av det oppsparte beløpet medregnet rentene man har fått. Lånet må også være innenfor 80% av den laveste verdien av kjøpesummen eller lånetaksten. Eieren må derimot kunne dokumentere for at han er godt nok økonomisk stilt til å kunne betale både renter og avdrag på lånet for at banken kan gi dem lån.

Eksempel på fradrag fra BSU sparing:

A. Aas har i løpet av 2013 spart 15.000 kroner på sin BSU konto. Inntektsskatten han er på 12.000 kroner. På grunn av sparingen på BSU kontoen kan A. Aas kreve fradrag i inntektsskatten på:

$15.000 * 0,20 = 3.000$ kroner. Det vil si at A. Aas må betale $12.000 - 3.000 = 9.000$ kroner i inntektsskatt i 2013.

8. Konklusjon

Vi hadde som problemstilling å undersøke skattemessige fradrag for lønnsinntakere. Etter å ha jobbet med dette i en tid nå, har vi fått en bedre innsikt i de forskjellige faktorene som spiller inn ved skattemessige fradrag. Vi har brukt lover og forskrifter for å finne frem til forskjellige regler, vilkår og satser, som vi har brukt til å drøfte og forklare de forskjellige fradragspostene med. Vi har også tatt med noen dommer og eksempler som er relevante til problemstillingen.

Vi har funnet ut at sivilstatus, barn, yrke, bosted og så videre, kan ha stor påvirkning til fradrag og hvor store disse forskjellene kan være. Det vi også har sett er at det er mange fradrag som har strenge vilkår for å kunne pådras, og at det er noen fradrag som har forskjellige alternativer med varierende vilkår, slik som personfradrag.

Noen av disse skattemessige fradragene kommer inn under det vi har valgt å kalle for faste fradrag, og det er fradragene som alle har krav på, som for eksempel minstefradrag eller fradrag for faktiske kostnader. Andre fradrag bør man være mer oppmerksomme på selv, fordi det ikke er alle som har krav på dem og de må derfor dokumenteres, slik som for eksempel foreldrefradrag og arbeidsreise. Det er ingen direkte konklusjon på denne problemstillingen, men vi føler at oppgaven kan gi deg et innblikk på noen av de fradragspostene som kan være problematiske å skjønne.

Litteraturliste

- Boe, E. M. (2012). *Grunnleggende juridisk metode- en introduksjon til rett og rettstenkning*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Fallan, L. (2012). *Innføring i skatterett 2012/2013*. Oslo: Gyldendal
- Fallan, L. (2013). *Innføring i skatterett 2013/2014*. Oslo: Gyldendal
- Gjems-Onstad, O. (2013). *Skatte-lovsamlingen 2012-2013*. Oslo: Gyldendal.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Langfeldt, F. S. & Bråthen, T. (2008). *Lov og rett for næringslivet*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Lovdata. 2013. 19. desember. *Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014*.
<http://lovdata.no/dokument/STV/forskrift/2013-12-05-1499?q=skattevedtaket+2014>
- Rettsdata, 1996. 26. desember. *Rt 1996 516. Norges Høyesterett - dom*. Hentet 7. mai 2014 fra
<http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gRT19960516>
- Rettsdata, 2009.07. oktober. *Rt 2009 1208. Utv 2009 s 1297. Norges høyesterett - dom*. Hentet 8. mai 2014 fra
<http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gRT20091208>
- Rettsdata, 2010. 14. januar. *STAV-2007-179856. Stavanger tingrett - dom*. Hentet 7. mai 2014 fra
http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=298672&terms_and=2010-01-14.STAV-2007-179856.
- Skatteetaten. (2014) *Lignings-ABC 2013/2014*. Bergen: Fagbokforlaget.

Vedlegg

Vedlegg nr. 1

Skattelover:

Ektefeller og barn

§ 2-10

Ektefeller skal lignedes under ett for begge formue og inntekt når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11

Har begge ektefeller inntekt, kan hver av dem kreve at inntekten lignedes særskilt.

Særskilt ligning gjennomføres også uten at ektefellene har fremsatt krav om det, hvis det gir lavere eller samme samlede skatt som lignedes under ett.

§ 2-12, Ektefeller lignedes hver for seg

Når ekteskapet er inngått etter 31 oktober i året før inntektsåret

Når de ved utløpet av året var separert eller levde varig atskilt.

§ 2-14, Ligning av barns formue og inntekt

Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnets inntekt og formue lignedes med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen ved utgangen av året. Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

Lever foreldrene ikke sammen ved utgangen av året, lignedes barnet sammen med den av foreldrene som barnet er folkeregistrert sammen med på dette tidspunktet

Barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, lignedes likevel særskilt for sin arbeidsinntekt.

Minstefradrag:

§6-30:

«Fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekt og annen inntekt som omfattes av §6-31, gis som minstefradrag med mindre skatteyteren har hatt større faktiske kostnader. Minstefradraget omfatter likevel ikke fradrag etter §§6-13 og 6-20.»

«For øvrig omfatter minstefradraget fradrag for forsikringspremie mv. Etter §6-47 første ledd d til f. Det samme gjelder fradragsberettiget forsikringspremie som inngår i ikke fradragsberettiget fagforeningskontingent.»

§6-31:

«Minstefradrag gis i skattepliktig

a) Arbeidsinntekt etter §5-10,

b) Pensjon, periodiske ytelser m.v. Etter §§5-40 til 5-42,

c) Godtgjørelse til medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende,

d) Godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende for pass og stell av barn som ikke er fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem. Departementet kan gi forskrift om hva som skal regnes som næringsvirksomhet.»

«Minstefradrag i vederlag fra forlegger til forfatter og oversetter gis bare når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg (royalty).»

§6-32:

«Minstefradrag fastsettes på følgende måte:

a) Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. Skatteloven §6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 40 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsavklaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger.

b) Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. §6-31 første ledd bokstav b, gis med 26 prosent av summen av slik inntekt.

c) Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.

d) Skatteyster som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av:

- Minstefradrag i lønnsinntekt

- Summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav c annet punktum gjelder tilsvarende.»

«Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som ligned under ett etter §§2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd. Det gis særskilt fradrag i pensjon o.l. Til barn, og i ektefelle tillegg etter folketrykdeloven, unntatt i ektefelle tillegg som er skattefritt etter §5-43 første ledd bokstav j.»

«Ektefelle som har inntekt av virksomhet som tilhører den andre ektefellen eller begge ektefellene, kan ikke kreve minstefradrag av denne inntekten. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for sameboere som omfattes av §2-16.»

«Har skatteyter bodd i riket bare en del av inntektsåret, avkortes nedre grense for minstefradraget etter det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skatteyteren har vært bosatt i riket. Minstefradraget skal likevel ikke være lavere enn den nedre grensen for minstefradrag i inntekt som omfattes av §6-31 første ledd b. Tilsvarende gjelder for skatteyter som har hatt midlertidig opphold i riket bare en del av året uten å være bosatt her, jf. §2-3 første ledd d og annet ledd. For skatteyter bosatt i utlandet, jf. §2-3 første ledd e og f, kan fradrag ikke overstige nedre grense for minstefradrag i inntekt som omfattes av §6-31 første ledd b.»

Foreldrefradrag

§6-48:

«Det gis fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmевærende barn som er under 12 år i inntektsåret. Foreldrefradraget begrenses oppad til beløp som fastsettes av Stortinget for det enkelte inntektsår. Begrensningen er felles for ektefeller, og for samboere med felles barn. Fradrag gis bare med en halvpart hos hver av ektefellene eller samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.»

«For barn som på grunn av handicap e.l. har særskilt behov for omsorg og pleie, kan det gis foreldrefradrag for legitimerede kostnader, også om barnet er 12 år eller eldre.»

§ 6-50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

Det gis fradrag for pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete her i landet eller i en annen EØS- stat og som ikke har erverv til formål og som driver

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 virksomhet

Virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp

Katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader, eller

Kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern. Departementet kan i forskrift gi nærmere regulering og begrensning av hvilke områder innenfor kulturvern som skal være omfattet.

(5) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

Særfradrag for aleneforsørgere

§6-80: *«Fra og med den måned skatteyder mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt. Mottar skatteyder halv utvidet barnetrygd, gis det et halvt særfradrag. Stortinget fastsetter beløpet årlig.»*

§ 6-40, Gjeldsrenter

Det gis fradrag for renter av skatteyderens gjeld.

Det gis fradrag for renter som er betalt i inntektsåret ved kjøp av løsøre på kreditt.

Det gis fradrag for renter av fondsobligasjoner

Det gis ikke fradrag for:

b) rentetillegg som omfattes av skattebetalingsloven § 11-5 ved for lite innbetalt skatt

det gis ikke fradrag for rente av gjeld til utenlandsk fordringshaver hvis rentekostnaden ikke dokumenteres på den måten departementet har bestemt

Vedlegg lov aksje

Skatteloven § 10-31. Skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap

(1) Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20, 5-30 og kapittel 9. Ubenyttet skjerming, jf. § 10-12, kan føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke være større enn gevinsten ved realisasjon av aksjen.

(2) Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters inntekt, jf. § 6-2 og kapittel 9.

(3) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

§ 9-9. Valutagevinst

Valutagevinst utenfor virksomhet som fremkommer ved realisasjon av muntlig fordring eller annen fordring enn mengdegjeldsbrev, regnes som inntekt. Valutagevinst ved innfrielse av gjeld regnes tilsvarende som inntekt. Denne paragraf gjelder for fordringer og gjeld som er etablert etter 12. april 1991.

§ 9-3. Skattefritak for visse realisasjonsgevinster

(1) Gevinst ved realisasjon av følgende formuesobjekter er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet:

b. Utenlandsk betalingsmiddel til personlig forbruk. Departementet kan gi forskrift om hva som kan anses som utenlandsk betalingsmiddel til personlig forbruk,

§ 10-32. Beregning av gevinst og tap

(1) Gevinst eller tap etter § 10-31 settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi.

(2) Dersom ikke annet er bestemt, settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader som skattyter har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelse av aksjen.

(3) Inngangsverdien på fondsaksje settes til en forholdsmessig del av inngangsverdien på den eller de aksjer som fondsaksjen knytter seg til. Inngangsverdien på de sistnevnte aksjene reduseres tilsvarende. Fordeling av kostprisen skjer på grunnlag av antall aksjer før og etter fondsemisjonen.

§ 14-20.2.b, tidfesting

Renter som er forfalt og ikke er betalt i det år rentene er påløpt kommer til fradrag i det år betalingen skjer.

Skyldnere som har fått fradrag for påløpte renter som forfaller i senere år, gis et inntektstillegg i forfallsåret som ikke er betalt ved utløpet av forfallsåret. Beløpet kommer til fradrag i det senere år når betalingen skjer.

§ 14-3.3 For renter av gjeld til Statens lånekasse for utdanning gjelder

Kostnad til erverv av inntekt som nevnt i første og andre ledd fradras i det inntektsåret da kostnaden betales eller utredes.

Personfradrag

§15-4:

«Personlig skatteyter skal ha personfradrag i alminnelig inntekt. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 og klasse 2 for det enkelte inntektsår.»

«Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som ligned under ett for beggees samlede formue og inntekt.»

«Andre personlige skatteytere enn nevnt i annet ledd skal ha personfradrag i klasse 1.»

«Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan den ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter §6-41.»

«Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som ligned for sin og avdødes inntekt under ett, ha personfradrag i klasse 2. Kreves ektefellens inntekt lignet særskilt etter §2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsbo skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle er eller sannsynligvis vil bli lignet særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboere som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven §28c.»

«Reglene om ektefeller i denne paragraf gjelder tilsvarende for samboere som omfattes av §2-16.»

«Personfradrag gis bare når skatteyteren enten

a. er bosatt i riket, eller

b. har begrenset skatteplikt for arbeid utført i riket etter §2-3 første ledd d og annet ledd.»

«Har skatteyteren vært bosatt i riket bare en del av året, reduseres personfradraget slik at det gis personfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder skatteyteren har vært bosatt i riket. Tilsvarende gjelder for person som har begrenset skatteplikt for arbeid utført i riket etter §2-3 første ledd d og annet ledd ved opphold i riket en del av året.»

«Personer og boer som ikke har krav på personfradrag, skal settes i skatteklasse 0. Personer som må bo i utlandet på grunn av tjeneste i den norske stat, følger samme regler om klasseansettelse som personer bosatt i Norge.»

BSU

§16-10:

«Personlig skattyter gis til og med det inntektsåret vedkommende fyller 33 år, fradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for innskudd på boligsparekonto i innenlandsk bank, samvirkeforetak eller fast organisert innenlandsk spareforening, eller i tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat, når innskuddet skal brukes til erverv av – eller til nedbetaling av gjeld på – egen bolig som er anskaffet etter at kontrakt om sparing ble inngått. Fra og med det år skattyteren disponerer over sparebeløpet etter denne bestemmelsen gis det ikke skattefradrag. En person får fradrag bare for innskudd på en konto.»

«Skattefradrag for boligsparing gis med 20 prosent av innbetalt sparebeløp.»

«Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20.000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 150.000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. §2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.»

«Skattefradrag gis ikke med høyere beløp enn summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift. Det overskytende beløpet kan ikke fremføres til senere fradrag.»

«Fødselsnummer skal registreres når boligsparekonto opprettes. Fradrag gis på grunnlag av melding fra vedkommende spareinstitusjon. Ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter.»

«Når det er gitt skattefradrag etter første ledd, og vilkårene for boligsparing anses brutt, skal det gjøres et tillegg i utlignet skatt for det året vilkårene anses brutt. Tillegget skal svare til det skattebeløpet som det tidligere er gitt fradrag for.»

«Departementet kan gi regler om adgangen til å disponere over avkastningen på kontoen.»

«Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.»

Skattevedtaket for 2013:

§6-1: *«Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven §6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 81 300 kroner.»*

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter §6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 68 050 kroner.»

§6-2: *«Fradrag beregnet etter skatteloven §6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.»*

§6-3: *«Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 47 150 kroner i klasse 1 og 94 300 kroner i klasse 2.»*

§6-6: *«Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 3 930 kroner pr. påbegynt måned.»*

Vedlegg nr. 2

FSFIN

FSFIN§ 3-1-2. Familiependlere

(1) En person anses å ha sitt hjem der ektefelle eller barn er bosatt dersom denne boligen er felles. For skattyter som forsørger og bor sammen med søsken, regnes deres felles bolig som hjem. Felles hjem med ektefelle går foran felles hjem med andre.

(2) Pendler ektefeller mellom flere felles boliger, anses de å ha sitt hjem i den ene av boligene

etter følgende rangorden:

- den boligen som de også har felles med barn,
- den boligen som er selvstendig etter kriteriene i § 3-1-4,
- den boligen hvor ektefellene til sammen har sin overveiende døgnehvile.

Ektefeller som tar til å pendle mellom flere felles boliger, kan uansett andre og tredje strekpunkt kreve å beholde sin registrering dersom vilkårene i § 3-1-3 femte ledd er oppfylt for begge ektefellene.

FSFIN § 3-1-3. Enslige pendlere

(1) Som enslig regnes person som ikke går inn under § 3-1-2.

(2) Enslig som pendler mellom foreldrehjem og annen bolig, anses bosatt i foreldrehjemmet. Fyller personen 22 år eller mer i inntektsåret, og den andre boligen er selvstendig etter § 3-1-4, anses vedkommende likevel som bosatt i den selvstendige boligen.

(3) Enslig som har overveiende døgnehvile i annen bolig enn foreldrehjemmet, kan kreve å bli registrert som bosatt i denne boligen. Kravet må fremsettes før 1. november i året før inntektsåret. Slik registrering kan ikke omgjøres så lenge boligsituasjonen mv. i det vesentlige er uforandret.

(4) Med foreldrehjem forstås det skattemessige bostedet til foreldre eller andre som personen har vokst opp hos. Kan flere boliger regnes som foreldrehjem for personen, gjelder døgnehvileregelen i § 3-1-1 andre ledd i forholdet mellom disse.

(5) Skattyter som tar til å pendle fra en kommune der han har vært bosatt i minst tre år da pendlingen tar til, til en bolig i en annen kommune, kan kreve å forbli registrert som bosatt i den første kommunen, dersom

- boligen på det opprinnelige bostedet har minst dobbelt så stort areal av primærrom som den andre boligen, og
- skattyter eier den første boligen eller har utgifter til leie av denne. Skattyter som har benyttet en eiendom som bolig mot å dekke driftskostnadene, 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.

Bolig i boenhet der det bor flere, anses å ha som areal av primærrrom boenhetens totale areal av primærrrom delt på antallet beboere i boenheten som er over 15 år. § 3-1-4 andre og tredje ledd gjelder så langt de passer.

(6) I andre tilfeller enn som nevnt i første til femte ledd skal enslig som pendler mellom to eller flere boliger, anses å ha sitt hjem i den av boligene som er selvstendig, jf. § 3-1-4. Ved pendling mellom selvstendige boliger, eller kun mellom uselvstendige boliger, gjelder døgnhvilerregelen i § 3-1-1 andre ledd, dersom ikke den enslige krever noe annet på grunnlag av femte ledd.

frivillige organisasjoner

§ 6-50-1. Krav til nasjonalt omfang

Ved vurderingen av om selskapet, stiftelsen eller sammenslutningen har nasjonalt omfang kan det legges vekt på både organisasjonens formål og aktiviteter.

§ 6-50-2. Krav til organisasjonens vedtekter

Selskapet, stiftelsen eller sammenslutningen må ha vedtekter som inneholder bestemmelser om dets formål. Alle organisasjonsledd må være bundet av vedtektsbestemmelsene om formål.

§ 6-50-3. Krav til regnskap, revisjon, maskinell innberetning og registrering i Enhetsregisteret

Sticos.no

(1) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal føre ett samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor, og vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven [§ 6-50 første ledd](#). Tros- og livssynssamfunn og registreringsenhet som nevnt i skatteloven [§ 6-50](#) annet ledd tredje punktum skal også føre samlet regnskap over mottatte gaver. Kravet til revisjon gjelder bare hvis summen av de mottatte gaver overstiger 10.000 kroner i året. Registreringsenhetens regnskap skal vise forholdet mellom mottatte gaver og bruk av midler innenfor formålet i hvert tros- og livssynssamfunn tilknyttet registreringsenheten. Regnskapet i det enkelte tros- og livssynssamfunn tilknyttet registreringsenheten skal ikke revideres etter reglene i denne forskrift.

(2) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal gi de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet i maskinlesbar form innen fastsatte frister, jf. ligningsloven [§ 6-6](#) bokstav g. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler for innberetningen, jf.

Haugesund

2014

ligningsloven [§ 6-6](#) bokstav g og [§ 6-16](#) bokstav c. Registreringsenheten, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, har alene innberetningsplikt som nevnt for gaver gitt til tilknyttede tros- og livssynssamfunn.

(3) Selskapet, stiftelsen, sammenslutningen, herunder tros- og livssynssamfunn og registreringsenheten må være registrert i Enhetsregisteret på innberetningstidspunktet. Registrering må være skjedd før det gis forhåndsuttalelse om at organisasjonen faller inn under ordningen.

(4) Første ledd første punktum og annet ledd gjelder tilsvarende for Den norske kirke.

FSSD

FSSD § 6-13-1. Fradrag for merkostnader til kost

(1) Fradrag for merkostnader til kost gis som hovedregel etter satser som fastsettes årlig av Skattedirektoratet. Avgjørende for valg av sats er hvor skattyter har bodd. Fradrag etter de to høyeste satsene (hotell- eller pensjonatsats) gis når skattyter legitimerer arten av bosted. En slik legitimering innebærer at skattyter ved en fortløpende oppstilling må sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet. Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- a. dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise,*
- b. navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene, og*
- c. type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt.*

(2) Skattyter som ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, gis fradrag etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

(3) Høyere fradrag enn det som følger av sannsynliggjort bosted og fradrag for høyere faktiske kostnader enn satsene, gis når skattyter kan dokumentere kostnadene med kvitteringer, bilag og lignende. Når skattyter har bodd på hybel/brakke uten kokemuligheter, kan fradrag likevel gis etter pensjonatsats.

FSSD § 6-13-2. Fradrag for merkostnader til losji

Fradrag for merkostnader til losji gis kun når skattyter kan dokumentere kostnadene med kvitteringer, bilag og lignende. Skattyter som under arbeidsopphold utenfor hjemmet bor i brakke eller campingvogn som han selv eier, gis likevel fradrag etter en sats som fastsettes årlig av Skattedirektoratet.

Vedlegg nr. 3

Ligningens ABC

Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet

<http://abo.reddsdata.no/browse.aspx?sDest=gABC1314z5FMz2D4>

1 Nøkkeltall

Fradragssatser gjeldende fra 1. januar 2013:

- kr 603 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 670 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 295 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 192 per døgn for kost ved annen overnatting.
- kr 75 per døgn for småutgifter.

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 603 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
 - kr 670 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
 - kr 295 per døgn til dekning av kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
 - kr 192 per døgn til dekning av kost ved annen overnatting.
 - kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet
- Haugesund

2014

- kr 75 per døgn som kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining innland
 - losji (ulegitimert nattillegg) på tjenestereise de første 28 døgn, med kr 410 per døgn
- Naturalytelse/overskudd på godtgjørelse:
- fri kost/kostbesparelse alle måltider kr 80 pr døgn.

Meldepliktige samboere: [lignings ABC](#)

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 punktum, jf. § 3-2 femte ledd) når

minst en av dem har rett til pensjon eller overgangsstønad fra folketrygden, eller rett til avtalefestet 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 i forhold til folketrygdreglene dersom betingelsene for øvrig er oppfylt

uførepensjon etter ftrl. kap. 12 (men ikke arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11)

alderspensjon etter ftrl. kap. 19 og kap. 20

avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)

etterlattepensjon eller overgangsstønad etter ftrl. kap. 17.

Arbeids- og velferdsdirektoratet sender ut lister til skattekontorene over personer som er registrert som meldepliktige samboere etter folketrygdreglene.

SKATTEETATEN:

Fradrag for gjeld og gjeldsrenter

<http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/Rettledninger/Rettledning-til-postene/#fast-eiendom-i-utlandet>

Har du lån i utlandet, må du dokumentere hva du har betalt i gjeldsrenter. Renter av gjeld til utenlandske fordringshavere er bare fradragsberettiget dersom rentekostnaden dokumenteres. Skatteetaten kan gi nærmere opplysninger om hvilken dokumentasjon som kreves.

Du får ikke fullt fradrag for gjeld/gjeldsrenter når formue/inntekt av den faste eiendommen i utlandet er unntatt fra beskatning i Norge etter en skatteavtale. Du finner en oversikt over hvilke land dette gjelder til venstre.

Det er særskilte regler hvis du eier bolig eller fritidsbolig i et annet EØS-land, og formue, inntekt og gevinst er skattefrie i Norge etter skatteavtalen med det landet boligen eller fritidsboligen ligger. Du får likevel fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter. For inntektsåret 2013 gjelder dette hvis du har bolig eller fritidsbolig i Belgia, Bulgaria, Italia, Malta og Tyskland. Har du krevd fradrag for gjeld og/eller gjeldsrenter i det landet der boligen eller fritidsboligen ligger, får du ikke trekke fra dette beløpet i Norge. Du må derfor opplyse om hvilke fradrag du har krevd i det landet der boligen eller fritidsboligen i post 5.0.

I de tilfeller gjeld /gjeldsrenter skal begrenses, fordeles samlet gjeld og gjeldsrenter i Norge og utlandet etter en fordelingsnøkkel basert på forholdet mellom verdien av fast eiendom som ikke beskattes i Norge, og verdien av skattyters samlede eiendeler. Gjeld og gjeldsrenter som ved fordelingen tilordnes fast eiendom i utlandet, er ikke fradragsberettiget i Norge. Det skal anvendes samme fordelingsnøkkel for gjeld og gjeldsrenter. For ektefeller skal begge gjeld og gjeldsrenter tas med i fordelingen. Det er verdiene per 31. desember i inntektsåret som skal legges til grunn. Dette innebærer at fradraget for gjeld/gjeldsrenter bare skal begrenses når skattyter eier fast eiendom i utlandet ved årsskiftet.

Det skal foretas gjelds- og gjeldsrentefordeling selv om det ikke skjer noen beskatning av den faste eiendommen i utlandet.

Verdien av fast eiendom i utlandet og skattyters øvrige samlede eiendeler skal fastsettes til norsk likningsverdi (skattemessig formuesverdi). Om verdsettelsen, se foran. Formue i Norge er skattepliktig formue etter fradrag for fribeløp i kontanter, innbo og annet løsøre.

Skatteetaten fastsetter verdien av fast eiendom i utlandet og fordeler gjeld og gjeldsrenter på bakgrunn av opplysningene i selvangivelsen. Reglene om gjelds- og gjeldsrentefordeling gjelder også i de tilfeller hvor andeler i ferieanlegg («timeshare») i utlandet og utenlandske «timeshare»-selskaper regnes som fast eiendom som ikke beskattes i Norge.

Vedlegg nr. 4

RETTSDOMMER

Arbeidsreise eller yrkesreise?

2010-01-14. STAV- 2007-179856. Stavanger tingrett - dom.

Avsagt: 14.01.2010

Saksnr.: 07-179856TVI-STAV

Dommer: Kst. tingrettsdommer Anne Kamilla Silseth

Saken gjelder: Gyldigheten av ligningen for 2003.

Finn Boserup (Advokat Johan Andreas Killengreen v/advokatfullmektig Mette Kathrin Øien)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker (Advokat Kaare Andreas Shetelig)

DOM

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsåret 2003 for Finn Boserup.

Framstilling av saken

Finn Boserup (heretter Boserup) er dansk statsborger og bosatt i Danmark. Han har siden 1994 vært ansatt i Maersk Contactors Norge AS (heretter Maersk), og har i en rekke år arbeidet på norsk sokkel. Boserup er av Sentralkontoret for utenlandssaker (heretter SFU) lignet som begrenset skattepliktig til Norge ihht petroleumsskatteloven [§ 2](#), jf [§ 1](#).

I 2003 dekket Maersk Boserups reisekostnader mellom Aalborg flyplass i Danmark og Sola flyplass med til sammen kr. 23.016,-. Ved innlevering av inntektsoppgave til SFU inkluderte Boserup ikke de kr. 23.016,- til beskatning fordi Boserup mente beløpet måtte anses som dekning av yrkesreise. Boserup opplyste om dette i inntektsoppgaven.

SFU var ikke enig i denne vurderingen, SFU mente at de kr. 23.016,- måtte anses som dekning av kostnader til besøksreise. Boserup fikk således i brev av 14.09.04 varsel om
Haugesund

2014

endring av ligningen for 2003. Boserup påklaget ligningen ved brev av 14.10.04, og det ble på ny anført at beløpet måtte anses som dekning av utgifter til yrkesreise.

Ligningsnemnda fattet vedtak 18.03.05. Ligningsnemnda la til grunn at Boserups reise mellom Aalborg flyplass og oppmøtested på heliport ikke er yrkesreise, men besøksreise. Ut fra at Boserup hadde krevd standardfradrag ble det beløpet arbeidsgiver hadde dekket lagt til Boserups inntekt. Boserup påklaget vedtaket til overligningsnemnda, som fattet vedtak 25.05.07. Overligningsnemnda fastholdt ligningsnemndas vedtak.

På vegne av Boserup fremmet advokat Helen Christensen 29.11.07 stevning for Stavanger tingrett med påstand om bla opphevelse av ligningen. Boserups prosessfullmektig har senere blitt endret til advokatfullmektig Mette Øien.

På vegne av staten inga advokat Amund Noss tilsvar 06.02.08 med påstand om at staten v/SFU frifinnes. Statens prosessfullmektig har senere blitt endret til advokat Kaare Andreas Shetelig.

Saken ble stanset den 06.03.08. Den ble begjært igangsatt ved prosesskrift fra saksøker av 18.09.09. Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tingrett 07.01.10. Saksøker møtte sammen med sin prosessfullmektig og avga forklaring. For staten møtte Diana Seldal fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Seldal avga ikke forklaring, og det ble heller ikke ført noen vitner.

Saksøkeren har i det vesentlige anført

Det retten må ta stilling til er hvordan arbeidsgivers dekning av Boserups kostnader til reise mellom Aalborg flyplass og Sola flyplass skal behandles skattemessig. Det sentrale spørsmål er om reisen er en yrkes- eller arbeidsreise.

I 1979 ble standardfradrag for utenlandske arbeidstakere innført. I brev av 11.07.1979 uttaler skattedirektoratet at hvis arbeidsgiver dekker kostnadene til reise fra oppmøtested og hjem så er dekningen ikke skattepliktig. Myndighetene praktiserte også at pendlere fikk nettofradrag. Endringen i 1998 fikk ingen betydning for arbeidstakere på sokkelen. I 1999/2000 kom reiseforskriften som klart lovfester at reise mellom hjem og heliport er yrkesreise.

I 2003 ble det vedtatt nye regler som førte til at klassifiseringen av en reise som yrkes- eller arbeidsreise fikk betydning for fradragretten, da pendlere måtte velge mellom nettometoden og standardfradrag. Det fremgår av forarbeider til forskriften, Ot prp nr 1 (2002-2003) at praksis var at arbeidsgivers dekning av kostnadene til reisen kunne bli skattefri selv om dekningen gikk lenger enn fradragretten idet reisen anses som yrkesreise. Det fremgår av høringsnotat til forskriften av 26.02.1999 at forskriften i stor grad er en videreføring av gjeldende praksis.

Det fremgår av skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d at som yrkesreise anses "Reise fra bolig til fast arbeidssted før en yrkesreise påbegynnes fra arbeidsstedet dersom skattyter oppholder seg på arbeidsstedet i kort tid, og ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet". Bestemmelsen inneholder fire vilkår.

Det første vilkåret er at reisen må være fra skattyters bolig og til et fast arbeidssted. Det er ikke tvilsomt at Boserups faste arbeidssted er oppmøtestedet, normalt heliport, jf skattelovforskriften [§ 6-44-11](#) første ledd bokstav d.

Det andre vilkåret er at det må påbegynnes en yrkesreise fra det faste arbeidsstedet. Det er heller ikke tvilsomt at det påbegynnes en yrkesreise fra heliporten, jf forskriften [§ 6-44-13](#) bokstav g som gir direkte uttrykk for dette.

Det tredje vilkåret er at oppholdet på det faste arbeidsstedet/heliporten må være kortvarig. Det er heller ikke tvilsomt at Boserup oppholder seg på heliporten kun kort tid, slik at også det tredje vilkåret er oppfylt.

Det fjerde og siste vilkåret er at det ikke utføres alminnelig arbeid på det faste arbeidsstedet. Boserup utfører ikke arbeid på heliporten, og det siste vilkåret må anses oppfylt.

Det innebærer at reisen fra Aalborg flyplass til Sola flyplass må anses som en yrkesreise i henhold til skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d.

Finansdepartementet kom med en uttalelse den 02.04.04 vedrørende skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d. Vurdering fra finansdepartementet er klart i strid med ordlyden i bestemmelsen. Lovgiver har heller ikke i løpet av de 6 årene som har gått siden bestemmelsen ble vedtatt søkt å presisere ordlyden i bestemmelsen i den retning som staten anfører at er korrekt fortolkning. Videre bekrefter ordlyden i bestemmelsen den rettsstilstanden som var frem til dette tidspunktet.

Saksøker viser også til tariffavtalen, der det fremgår at arbeidsgiver har definert oppmøtested som primær lufthavn, og arbeidsgiver har påtatt seg ansvaret for feks forsinkelser på reisen fra oppmøtested til heliport.

Ut fra ordlyden i bestemmelsen er reisen mellom hjem og heliport en yrkesreise, og en så klar ordlyd kan ikke settes til side pga en uttalelse fra finansdepartementet. Langvarig praksis tilsier også at reisen må anses som en yrkesreise.

Saksøkeren har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Finn Boserup for inntektsåret 2003 oppheves. Ved den nye ligning skal det legges til grunn at arbeidsgivers dekning av reisekostnader mellom Aalborg flyplass og heliport på Sola ikke er å anse som skattepliktig inntekt.
2. Finn Boserup tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens rente fastsatt i lov av 17. desember 1976 nr. 100 § 3 første ledd første punktum, fra forfall til betling skjer.

Saksøkte har i det vesentlige anført

Det skatterettslige utgangspunkt er at alle inntekter er skattepliktig inntekt, også inntekter i form av utgiftsgodtgjørelser. De kr 23.016 som skattyter har fått som utgiftsgodtgjørelse skal derfor anses som inntekt, men skattyter får fradrag for kostnader han har til å erverve inntektene, jf skatteloven [kap. 6](#). Skattyter har merkostnader ved at han bor i Danmark og arbeider i Norge, og de kostnadene er fradragsberettiget, jf

sktl [§ 6-13](#). Skattyter har ved ligningen fått standardfradrag, og det er ikke omtvistet at han har krav på det.

I 1979 ble det innført standardfradrag for å forenkle behandlingen av fradrag fra arbeidstakere som var bosatt i utlandet. Meningen var at standardfradraget skulle tre i stedet for andre fradrag, slik at en skattyter ikke skulle få både standardfradrag og nettofradrag. Dette ble imidlertid ikke praktisert helt i tråd med intensjonene, og derfor kom det en innstramming i 2003, jf bla Ot.prp. nr. 1 (2002-2003), som innebar at skattyter måtte velge enten standardfradrag eller nettofradrag.

Reisen frem og tilbake til arbeid er arbeidstakerens ansvar. Dersom en arbeidstaker pendler kalles reisene frem og tilbake til hjemmet for besøksreiser. Hvis arbeidsgiver dekker arbeids- eller besøksreiser så er utgiftsdekningen skattepliktig, men arbeidstaker beskattes bare av overskuddet, jf. sktl [§ 5-11](#). Dette kalles netto metoden. Dersom en utenlandsk arbeidstaker krever standardfradrag i henhold til skattelovforskriften [§ 5-11-1](#), annet ledd, så er hovedregelen at utgiftsgodtgjørelse skal legges til inntekten. Arbeidstaker bosatt i et EØS-land kan velge mellom standardfradrag eller nettofradrag. Hvis reisen anses som yrkesreise skal skattyter ikke beskattes for arbeidsgivers dekning av kostnader.

Retten må således ta stilling til om saksøkers reise fra hjemmet i Danmark til heliport i Norge og retur er en besøks- eller yrkesreise. I henhold til skattelovforskriften [§ 6-44-11](#) nr 1 d er fast arbeidssted oppmøtested. Det fremgår av skattelovforskriften [§ 6-44-12](#) bokstav a at reise mellom bolig og fast arbeidssted er arbeidsreise. Det fremgår også av finansdepartementets høringsnotat av 26.02.99 til reiseforskriften at reise fra hjem til heliport er arbeidsreise.

Det unntaket som er oppstilt i skattelovforskriften [§ 6-44-13](#), bokstav d kommer ikke til anvendelse. Unntaksbestemmelsen tilsier ikke at alle reiser til et oppmøtested skal anses som yrkesreise. Ordlyden i forskriften er ikke oppfylt. Saksøkte er enig i at saksøker kun oppholder seg kort tid på heliporten og at han ikke utfører det vanlige arbeidet. Men når alle de ansatte må møte opp på heliporten når de skal på jobb så er det der arbeidet begynner. Dersom saksøkers tolkning skulle legges til grunn så ville man satt man strek over at oppmøtested er heliporten kun fordi arbeidstakerne oppholder seg så kort tid på heliporten. Det ville ført til at hovedregelen ikke lenger var operativ. Unntaksbestemmelsen omfatter således ikke sokkelansatte.

Denne forståelsen fremgår av Lignings-ABC 2003 angående sokkelarbeidere. Finansdepartementet har også tolket bestemmelsen på samme måte i uttalelse av 02.04.04; har arbeidstaker fått anvist et oppmøtested der man alltid skal møte for å fraktes videre så kommer ikke unntaksbestemmelsen til anvendelse, da er reisen fra hjem til oppmøtested en besøksreise/arbeidsreise.

Uavhengig av hvordan reglene ble praktisert mv tidligere må de anses endret i 2003 da man valgte å stramme inn på reglene slik at arbeidstakere bosatt i utlandet skulle behandles likt med innenlandsboere.

Saksøkte vil understreke at hva partene har blitt enige om i en tariffavtale kan ikke få innvirkning på tolkningen eller praktiseringen av skattereglene.

Saksøkte har nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker frifinnes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes saksomkostninger.

Retten vurdering

Boserup kan som arbeidstaker bosatt i utlandet velge hvorvidt han vil kreve standardfradrag på 15%, jf skattelovforskriften [§ 5-11-1](#) eller kreve fradrag for reelle kostnader (nettofradrag), jf skatteloven [§ 5-11](#) annet ledd bokstav a. Boserup har krevd standardfradrag, og det fremgikk under hovedforhandling at SFU, i den grad de har tilstrekkelige opplysninger til å ta stilling til spørsmålet, også vurderer hvilken metode som vil være gunstigst for skattyter.

Som det fremgår ovenfor har Maersk dekket kostnadene ved Boserups reise fra Aalborg flyplass til heliport ved Stavanger lufthavn. Dersom reisen fra Aalborg flyplass til heliport er å anse som en yrkesreise skal Boserup ikke beskattes for arbeidsgivers dekning av utgiftene til reisen, mens dersom reisen er å anse som en arbeids/besøksreise skal Boserup når han krever standardfradrag beskattes for arbeidsgivers utgiftsdekning. Dersom Boserup hadde krevd nettofradrag ville arbeidsgivers dekning av arbeidstakers besøksreiser i utgangspunktet vært skattepliktig, men blitt behandlet etter nettometoden, jf skattel. [§ 5-11](#) annet ledd bokstav a.

Retten må således ta stilling til om Boserups reise fra Aalborg flyplass til Stavanger flyplass er å anse som en yrkesreise eller besøks/arbeidsreise.

Det klare skattemessige utgangspunkt er at reise fra hjemsted til fast arbeidssted er en arbeidsreise for arbeidstakeren, jf skattelovforskriften [§ 6-44-12](#) bokstav a. Reisene benevnes besøksreise for arbeidstakere som pendler, men innholdet i reisen, å reise fra hjemsted til arbeidssted og retur, vil være sammenfallende for arbeids- og besøksreiser.

For å ta stilling til spørsmålet om yrkesreise eller arbeids/besøksreise må retten først vurdere hva som er Boserups faste arbeidssted. Det fremgår av skattelovforskriften [§ 6-44-11](#) første ledd bokstav d at

"Med fast arbeidssted skal forstås:

d. Oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet."

Boserup arbeider på kontinentalsokkelen og har oppmøtested på heliporten på Sola flyplass. Retten finner det ut fra disse opplysningene og ordlyden i bestemmelsen ikke tvilsomt at heliporten må anses som Boserups faste arbeidssted. Bestemmelsen i skattelovforskriften [§ 6-44-12](#) første ledd bokstav a tilsier dermed at reisen mellom bolig og heliport er en arbeidsreise (besøksreise).

Imidlertid er det oppstilt en unntaksregel i skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d om at "Reise fra bolig til fast arbeidssted før en yrkesreise påbegynnes fra arbeidsstedet dersom skattyter oppholder seg på arbeidsstedet i kort tid, og ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet" anses som yrkesreise. Det samme gjelder tilsvarende returreise.

Det er oppstilt fire vilkår i bestemmelsen. Det første vilkåret er at reisen skal gå fra bolig til fast arbeidssted. Som det fremgår ovenfor må Boserups faste arbeidssted anses som heliporten. Vilkåret er således oppfylt.

Det andre vilkåret er at det må påbegynnes en yrkesreise fra det faste arbeidsstedet. Det fremgår av skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d at "reise fra oppmøtested som nevnt i [§ 6-44-11](#) første ledd til fast arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet" anses som yrkesreise. Reisen fra heliporten til sokkelinnretningen må således anses som en yrkesreise, og det påbegynnes således en yrkesreise fra det faste arbeidsstedet (heliporten). Det andre vilkåret er dermed oppfylt.

Det tredje vilkåret er at skattyter må oppholde seg på det faste arbeidsstedet i kort tid. Boserup oppholder seg på heliporten mens han venter på å reise videre, og retten legger til grunn at dette som regel kun vil være en kort tid. Dersom oppholdet skulle strekke seg over noe lengre tid antar retten at det vil være ved forsinkelser enten ved adkomst eller avgang, og retten anser at slike forhold kan føre til at skattyter ikke oppholder seg på det faste arbeidsstedet i kort tid. Retten finner at det tredje vilkåret er oppfylt.

Det fjerde vilkåret er at skattyter "ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet".

Boserup kan ikke sies å utføre det samme arbeidet mens han er på heliporten som han gjør når han har ankommet sokkelinnretningen. Det kan trekke i retning av at Boserup ikke utfører "alminnelig arbeid under oppholdet." På den annen side så møter Boserup fast opp på heliporten før han reiser ut til sokkelinnretningen, og det er noe alle de ansatte på sokkelen må gjøre når de skal på jobb. Slik retten ser det tilsier det at det er en del av Boserups arbeidsoppgaver å møte opp på heliporten før han reiser ut til sokkelinnretningen, og arbeidet må anses å begynne når Boserup ankommer heliporten. Slik retten ser det trekker det med tyngde i retning av at Boserups utførelse av "alminnelig arbeid" begynner når han ankommer heliporten.

Videre viser retten til at dersom man skulle lagt til grunn at arbeidet først begynner når arbeidstakeren ankommer sokkelinnretningen så ville man sett bort fra at sokkel ansatte har oppmøtested på heliporten kun fordi arbeidstakerne oppholder seg kort tid på heliporten. Det ville ført til at hovedregelen i skattelovforskriften [§ 6-44-12](#) bokstav a ikke ville ha kommet til anvendelse i forhold til alle ansatte på kontinentalsokkelen.

Retten har kommet til at unntaket i skattelovforskriften [§ 6-44-13](#) bokstav d ikke kan komme til anvendelse i forhold til arbeidstakere som har fått anvist et oppmøtested som kun benyttes til å samle personer for å frakte disse personene ut til sokkelen.

Retten har i vurderingen også lagt noe vekt på at med en slik tolkning som Boserup anfører så vil arbeidstakere bosatt i utlandet få en gunstigere beskatning enn personer bosatt i Norge, ved at arbeidstakere bosatt i utlandet både kan benytte seg av standardfradraget og kreve at nettometoden kommer til anvendelse. Begrunnelsen for å

innføre standardfradrag for arbeidstakere bosatt i utlandet var ikke at dette skulle komme i tillegg til nettometoden, men at standardfradraget ville gjøre det enklere for utenlandske arbeidstakere fordi det var problematisk å dokumentere kostnader og utgifter. Reelle hensyn tilsier også at arbeidstakere bosatt i utlandet ikke skal kunne både kreve standardfradrag og kreve å bli skattemessig behandlet etter nettometoden.

Retten kan for øvrig ikke se at det kan få noen betydning for vurderingen at partene i tariffavtale har kommet til at arbeidsgiver skal dekke arbeidstakers kostnader til reise fra bopel til heliport.

Retten finner på bakgrunn av det som fremkommer ovenfor at staten v/sentralskattekontoret for utenlandssaker må bli å frifinne.

Sakskostnader

Da retten har kommet til at staten v/sentralskattekontoret for utenlandssaker skal frifinnes må staten anses å ha vunnet saken, jf tvisteloven [§ 20-2](#) første ledd, da staten må sies å ha fått medhold i det vesentlige, jf tvisteloven [§ 20-2](#) annet ledd.

Advokat Shetelig har på vegne av staten v/sentralskattekontoret for utenlandssaker krevd kr. 43.090 i sakskostnader. Dette er vesentlig lavere enn saksøkers kostnadsoppgave. Retten finner at advokat Sheteligs sakskostnadsoppgave legges til grunn.

SLUTNING

1. Staten v/sentralkontoret for utenlandssaker frifinnes.
2. Staten v/sentralkontoret for utenlandssaker tilkjennes sakskostnader med 43.090 - førtitretusenogtretti - kroner.

Gevinst ved aksjesalg- realisasjonstidspunktet

<http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gRT20091208>

2009-10-07. Rt 2009 1208. [Utv 2009 s 1297](#). Norges høyesterett - dom.

Stikkord: Skatterett. Ligning. Gevinst ved aksjesalg.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ligningsnemndas vedtak om skatt på gevinst av aksjesalg. Gjennomføring av aksjesalgsavtalen var avhengig av nærmere betingelser. Høyesterett kom til at aksjene ikke ble realisert, jf

skatteloven [§ 10-31](#), på avtaletidspunktet, men først på et senere tidspunkt. Bakgrunnen for dette var at kjøperens undersøkelser, due diligence, og konkurransemyndighetenes behandling av avtalen kunne føre til heving av avtalen. Gevinsten var dermed ikke klarlagt og sikret for selgerne på avtaletidspunktet og fritaket i skatteloven [§ 2-38](#), som ble vedtatt etter avtaletidspunktet, kom til anvendelse.

Den 7. oktober 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-01916-A, (sak nr. 2009/276), sivil sak, anke over dom,
Staten v/Skatt nord (advokat John Steen Holm)

mot

Hurtigruten ASA (advokat Harald Willumsen)

STEMMEGIVNING:

(1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsnemndas vedtak om skatt på gevinst av aksjesalg. Gjennomføring av aksjesalgsavtalen var avhengig av nærmere betingelser, og spørsmålet er om aksjene ble realisert, jf. skatteloven [§ 10-31](#), på tidspunktet for inngåelse av avtalen eller først på et senere tidspunkt. Tidfestingen er avgjørende for om fritaket i skatteloven [§ 2-38](#) kommer til anvendelse.

(2) Rederiene Ofoten og Vesteraalens Dampskibsselskab ASA (OVDS) og Det Stavangerske Dampskibsselskab ASA (DSD), som hver eide 50 prosent av aksjene i Nor-Cargo Holding ASA (Nor-Cargo), inngikk 9. mars 2004 avtale med Posten Norge AS (Posten) om salg av samtlige aksjer i Nor-Cargo til Posten. Vederlaget ble satt til 927,4 millioner kroner, samt et rentebeløp på 24 millioner kroner. Oppgjøret var planlagt gjennomført 10. mai 2004. Rentebeløpet skulle øke etter nærmere fastsatte bestemmelser dersom oppgjørstidspunktet ble forskjøvet.

(3) Avtalen inneholdt i punkt 4.1 forutsetninger for gjennomføring av overdragelsen. Bestemmelsen lød:

"4.1 Forutsetning for gjennomføring av overdragelsen

Overdragelsen av Aksjene er betinget av at Konkurransemyndighetene ikke treffer endelig vedtak som innebærer forbud eller inngrep nærmere beskrevet i pkt. 10 og som medfører at Avtalen faller bort, eller gir Kjøper rett til å heve Avtalen.

Overdragelsen av Aksjene er videre betinget av at hverken Kjøper eller Selger hever Avtalen som følge av at det under Due diligence-perioden avdekkes forhold som berettiger til heving."

Haugesund

2014

(4) Dagen etter avtaleinngåelsen ble avtalen meldt til Konkurransetilsynet, som 8. juni 2004 meddelte at det ikke ville gripe inn mot avtalen. Tilsynet skrev at vurderingen hadde tatt noe tid på grunn av

"... en viss bekymring for ervervets virkning i pakkemarkedet sett i sammenheng med Postens økte muligheter til å fremstå som totalleverandør. Vi har likevel kommet til at ervervet ikke gir grunnlag for inngrep etter krrl § 3-11. Tilsynet vil imidlertid følge den videre utviklingen i markedet nøye."

(5) Avtalens punkt 9.1 gjaldt gjennomføring av "due diligence". Formålet var å verifisere at den dokumentasjonen Posten hadde mottatt om Nor-Cargo, var korrekt og fullstendig i alle vesentlige forhold.

(6) Posten opplyste i brev 3. mai 2004 at de gjennom "due diligence" hadde avdekket en del forhold som avvek fra den informasjon som var lagt til grunn for overtakelsen av aksjene. Posten mente å ha krav på reduksjon av kjøpesummen med 74,646 millioner kroner, men fremsatte tilbud om reduksjon på 37,546 millioner kroner som minnelig løsning. Etter forhandlinger ble partene enige om å redusere vederlaget med 15 millioner kroner. I tillegg ga selgerne en garanti på inntil 13 millioner kroner for pågående og potensielle tvistesaker for Nor-Cargo. Det ble inngått tilleggsavtale om dette 10. juni 2004. Oppgjøret fant sted samme dag, og aksjene ble overført til Posten.

(7) Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det innført skattefritak for gevinst av aksjesalg fra blant annet allmennaksjeselskaper, med virkning for gevinster realisert fra og med 26. mars 2004, se loven [del XVIII](#) og skatteloven [§ 2-38](#). I OVDS' selvangivelse for 2004 ble det lagt til grunn at gevinsten av aksjesalget var skattefri etter denne regelen. Ligningsnemnda anså imidlertid under dissens gevinsten som innvunnet på avtaletidspunktet 9. mars 2004, slik at den ikke var omfattet av skattefritaket i [§ 2-38](#).

(8) Hurtigruten Group (senere Hurtigruten ASA, i det følgende omtalt som Hurtigruten), hvor OVDS i mellomtiden var blitt innfusjonert, gikk til søksmål. Ved Ofoten tingretts dom 9. november 2007 ble staten frifunnet. Tingrettens dom har følgende domsslutning:

"1. Staten v/Nordland fylkesskattekontor frifinnes.

2. Saksomkostninger tilkjennes ikke."

(9) Hurtigruten anket dommen. Ved Hålogaland lagmannsretts dom [5. desember 2008](#) ble ligningen for 2004 opphevet, da lagmannsretten la til grunn at aksjene i Nor-Cargo måtte anses realisert etter 26. mars 2004. Lagmannsrettens dom har følgende domsslutning:

"1. Likningen av Hurtigruten ASA for inntektsåret 2004 oppheves. Ved ny likning skal aksjene i Nor-Cargo Holding AS anses realisert etter 26. mars 2004.

2. Saksomkostninger tilkjennes ikke, verken for tingrett eller lagmannsrett."

(10) Staten har anket til Høyesterett. Anken gjelder feil i rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. For Høyesterett er det fremlagt to skriftlige erklæringer. Saken står i samme stilling som for lagmannsretten.

(11) Den ankende part, *staten ved Skatt nord*, har i hovedsak gjort gjeldende:

(12) Skatteplikt oppstår ved innvinning, og ved avgjørelsen av om gevinsten er innvunnet ved avtalen, må det tas utgangspunkt i de krav Høyesterett stilte i [Rt. 1995 side 872](#). Det følger av dommen at gevinsten er innvunnet når det foreligger en bindende og endelig avtale om avståelse, og gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne.

(13) Det forelå en bindende avtale om avståelse av aksjene i Nor-Cargo 9. mars 2004. Kjøpesummen var fiksert, kjøper overtok risikoen for verdiendringer, og selger var avskåret fra å disponere over aksjene.

(14) Staten mener prinsipielt at innvinningstidspunktet ikke påvirkes av forbehold i salgsavtalen, med mindre forbeholdene realiserer seg på en slik måte at avtalen må endres utenfor sine egne rammer. Dette gir en partsnøytral, enkel og klar regel - man unngår etterfølgende usikre antakelser om risikoen på avtaletidspunktet for at forbeholdene skulle få virkning. Det vil også være i overensstemmelse med partenes forutsetning om at avtalen skal realiseres.

(15) I vår sak ble det aldri tale om inngrep fra konkurransemyndighetene eller om heving, og justeringen av vederlaget skjedde godt innenfor de rammene avtalen trakk opp. Avtaletidspunktet var derfor innvinningstidspunktet.

(16) Subsidiært anføres det at gevinsten uansett var klarlagt og sikret på avtaletidspunktet fordi det var liten konkret risiko for at Konkurransetilsynet ville gripe inn, eller for at avtalen skulle bli hevet eller vesentlig endret som følge av kjøperens "due diligence".

(17) Konkurransetilsynet ga ingen signaler om at det var risiko for inngrep. Standard saksbehandlingsrutiner ble fulgt ved behandling av saken, og høringsrunden til konkurrenter og kunder ga ingen negative tilbakemeldinger. Det fremgår av tilsynets dagjeldende retningslinjer at det vanligvis ikke ville undersøke nærmere om et bedriftserverv førte til vesentlig innskrenkning av konkurransen før den samlede markesandelen til partene i ervervet var høyere

enn 40 prosent. Det var her tale om en estimert markedsandel på 38 prosent for en del av pakkemarkedet.

(18) Kjøperens "due diligence" skulle baseres på regnskapet per 31. desember 2003, og således på forhold som var kjent på avtaletidspunktet. Det forelå ingen vesentlige faktorer som OVDS ikke kjente eller burde kjenne til etter flere års eierskap. Den etterfølgende utviklingen, hvor partene raskt kom til enighet om et rundt beløp i prisreduksjon, viser også at det var liten reell fare for at kjøperens "due diligence" ville lede til vesentlige endringer.

(19) Også om forbeholdene ses samlet, var det liten konkret risiko for at de skulle få virkning.

(20) Staten v/Skatt nord har nedlagt følgende påstand:

"Staten v/Skatt nord frifinnes."

(21) Ankemotparten, *Hurtigruten ASA*, har i hovedsak gjort gjeldende:

(22) Ankemotparten er enig med staten i at dommen i [Rt. 1995 side 872](#) utgjør det rettslige utgangspunktet. Men loven taler nå om "realisasjon", ikke "avhendelse" av aksjer, slik dommen gjaldt. Selv om forarbeidene til endringsloven gir uttrykk for at den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis, fortsatt skal gjelde, inneholder de også uttalelser om at realisasjon først skal anses skjedd når selgeren får et ubetinget krav på vederlaget, jf. [Ot.prp. nr. 35 \(1990-91\)](#) side 303, 304 og 370-371. Forarbeidene er på dette punktet uklare, men styrker det syn at en avtale hvor gjennomføringen av overdragelsen er betinget, som her, ikke kan anses som realisasjon av aksjene.

(23) Hvorvidt gevinsten er klarlagt og sikret når avtalen er inngått, må bedømmes konkret på grunnlag av graden av usikkerhet på avtaletidspunktet - ikke på grunnlag av om forbeholdene fikk virkning, slik staten prinsipielt anfører. Det må tas utgangspunkt i en objektivisert vurdering.

(24) I vårt tilfelle representerte forbeholdene på avtaletidspunktet usikkerhet både med hensyn til gevinstens størrelse og om transaksjonen ville bli gjennomført.

(25) Selgerne, OVDS og DSD, hadde ikke detaljert kunnskap om enkelthetene i Nor Cargo-konsernet. De foretok ingen egen gjennomgåelse av salgsobjektet før avtalen (selgers "due diligence"), og var forberedt på krav om vederlagsjustering etter kjøperens undersøkelser. De var imidlertid ikke interessert i å selge hvis prisen ble for lav, og hadde sikret seg rett til å gå fra avtalen ved justeringskrav på mer enn 38 millioner kroner. Kjøperen på sin side hadde rett til å heve dersom det ble funnet avvik på 10 prosent eller mer i Nor-Cargos egenkapital

Haugesund 2014

eller resultat. Posten fant slikt avvik, og selv om heving ikke ble krevd, viser dette at gevinsten for ankemotparten verken var sikret og klarlagt på avtaletidspunktet.

(26) Inngrep fra Konkurransetilsynet var også en reell risiko, noe ordlyden i tilsynets meddelelse om ikke å gripe inn, viser. Tilsynets grenseverdi på 40 prosent av markedet før konkurranseeffekten av en bedriftssammenslåing ble undersøkt nærmere var ingen absolutt grense, og det knyttet seg dessuten usikkerhet til hvordan markedsandeler skulle beregnes. Posten måtte regne med en særlig årvåkenhet fra Konkurransetilsynet på grunn av den markedsstyrke det tidligere postmonopolet gav. Dersom konkurransemyndighetene hadde truffet endelig vedtak om forbud mot gjennomføring av avtalen, ville den falt bort. Ved vedtak om godkjenning på vilkår som var så tyngende at Postens formål med kjøpet ble vesentlig forfeilet, kunne Posten heve avtalen.

(27) Usikkerhet knyttet til to forbehold øker risikoen sammenholdt med en enkeltvis vurdering av hvert forbehold. Per 26. mars 2004 var selgernes gevinst følgelig verken klarlagt eller sikret.

(28) Hurtigruten ASA har nedlagt slik påstand:

"1. Anken forkastes.

2. Hurtigruten ASA tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."

(29) *Jeg er kommet til at anken ikke fører fram.*

(30) Etter skatteloven [§ 5-1](#) jf. [§ 5-30](#) jf. [10-31](#) første ledd er gevinst ved et selskaps realisasjon av aksjer skattepliktig inntekt. Skatteloven [§ 2-38](#) fastsetter imidlertid visse unntak, blant annet at allmennaksjeselskaper er fritatt for skatteplikt av gevinst ved realisasjon av aksjer, jf. bestemmelsens annet ledd bokstav a jf. første ledd bokstav a. Skatteloven [§ 2-38](#) ble vedtatt ved lov 10. desember 2004 nr. 77, og gitt virkning for "gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004", jf. lovens del XVIII fjerde ledd.

(31) Spørsmålet i saken er om OVDS' gevinst ved salget av aksjene i Nor-Cargo til Posten er omfattet av regelen om skattefritak. Det er enighet om at dette er et spørsmål om aksjene ble realisert ved aksjesalgsavtalen 9. mars 2004.

(32) Skatteloven [§ 10-31](#) er en videreføring av [§ 5-2](#) i selskapsskatteloven 20. juli 1991 nr. 65, som avløste lov 10. desember 1971 nr. 99 om gevinstbeskatning ved avhendelse av aksjer § 1. Ved skattereformen 1992 ble uttrykket "realisasjon" av aksjer" innført som erstatning for det tidligere "avhendelse" av aksjer. I skatteloven [§ 9-2](#), som er ny, men viderefører tidligere gjeldende rett, er det fastsatt at realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett

Haugesund 2014

mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet salg, se første ledd bokstav a.

(33) I forarbeidene til skattereformen 1992 gir departementet uttrykk for at realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Dette skjer vanligvis ved avhendelse, og avhendelsesbegrepet vil fortsatt utgjøre kjernen i innvinningskriteriet, heter det. Videre heter det at den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis, fortsatt vil gjelde, se [Ot.prp. nr. 35 \(1990-91\)](#) side 303. Men i den samme proposisjonen uttrykkes det at et formuesobjekt er realisert når skattyter får et ubetinget krav på vederlag - som i salgstilfeller vil være når han selv har oppfylt sine forpliktelser etter salgavtalen, se side 304 første spalte. Det uttrykkes også at innvinningstidspunktet vil falle sammen med periodiseringstidspunktet, se side 370 til 371. Tas de siste utsagnene på ordet, innebar reformen en endring av rettstilstanden, siden avhendelsestidspunktet, som jeg kommer tilbake til, ikke tidligere var ansett å måtte falle sammen med periodiseringstidspunktet. At det var skjedd en endring, ble blant annet lagt til grunn i Skattelovkommentaren til Greni mfl., se Skatteloven og selskapsskatteloven, Kommentartutgave til skattereformen 1992, utvalgte emner fra 1992, side 315.

(34) Finansdepartementet uttalte imidlertid i brev 30. november 1998 til Skattedirektoratet at avsnittet på side 304 i proposisjonen var feilplassert. Departementet forklarte at omleggingen fra avhendelsesbegrepet til realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium i første rekke skyldtes behovet for å bringe erstatningsgevinster mv. inn under skatteplikten, også om gjenstanden bare bortfalt og dermed ikke kunne anses avhendet til noen ny eier. "På denne bakgrunn vil rettskilder knyttet til det tidligere avhendelsesbegrepet ha relevans ved tolkningen av realisasjonsbegrepet", fortsatte det, og viste til Høyesteretts dom i [Rt. 1995 side 872](#). Harald Hauge påpeker på side 26 i boka Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel fra 2001, at dette ikke er helt overbevisende, men at det på den annen side ville vært ønskelig at et brudd med det tradisjonelle innvinningstidspunktet hadde kommet klarere til uttrykk i forarbeidene.

(35) Det ser nå ut til at det syn Finansdepartementet ga uttrykk for i brevet 30. november 1998, har festnet seg. Jeg viser for eksempel til at overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i et vedtak 17. september 2007 tok utgangspunkt i vilkårene i [Rt. 1995 side 872](#) i en sak hvor spørsmålet var hvilken betydning et konsesjonsforbehold i avtalen skulle ha for vurderingen av om aksjene var realisert - med andre ord en sak med klare paralleller til vår sak. Også Lignings-ABC for 2008/09 punkt 5.1 peker på det som følger av [Rt. 1995 side 872](#), når den redegjør for tidspunktet for realisasjon.

(36) Dommen gjaldt spørsmålet om gevinst ved salg av aksjer var skattepliktig etter aksjegevinstskatteloven 10. desember 1971 nr. 99, noe som berodde på om aksjene var å anse som avhendet på avtaletidspunktet. Dommen er avsagt under dissens 4-1. Førstvoterende, som talsmann for flertallet, uttalte:

"Aksjegevinstskatteloven angir ikke nærmere om hva som ligger i kravet om "avhendelse". I juridisk teori er vilkårene for at avhendelse skal foreligge, formulert noe forskjellig, men ett grunnvilkår synes det å være enighet om, nemlig at det må foreligge en bindende og endelig avtale om avståelse. Det er også enighet om at det for at avhendelse skal foreligge, må kreves noe i tillegg. Aarbakke formulerer i Skatt på inntekt, 4. utgave side 75, dette tilleggsvilkåret slik, i forhold til avhendelsesbegrepet i skatteloven § 43 annet ledd: "Det kreves også at de vesentligste av vilkårene for at erververen kan kreve formuesgjenstanden avstått til seg, er fastlagt." Dette er nærmere utviklet slik at tilleggsvilkåret først og fremst innebærer at størrelsen av vederlaget må være fiksert. Jeg ser det slik, ut fra det som er formålet med aksjegevinstskatteloven, og i tråd med det tilleggsvilkåret Aarbakke stiller opp, at avhendelse foreligger når gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne."

(37) Jeg legger på bakgrunn av redegjørelsen foran til grunn at dette må være det rettslige utgangspunktet også etter skatteloven [§ 10-31](#). Det blir da uten betydning på hvilket tidspunkt selgerne får et ubetinget krav på vederlag - periodiseringstidspunktet, jf. skatteloven [§ 14-2](#) - det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt. Riktignok må ikke alle enkeltheter i avtaleforholdet være klarlagt for at avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet, jf. for eksempel [Rt. 1995 side 872](#), hvor selgeren først etter avtaleinngåelsen skulle få beskjed om hvilket selskap innen den kjøpende gruppen aksjene skulle transporteres til. Men det forhold at tidfestingen av realisasjonen kan være avgjørende for om en gevinst er skattepliktig, eller eventuelt tap er fradragsberettiget, tilsier at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold hvis avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet. Man kan også si at dette følger av den primære hjemmelen for skatteplikt, skatteloven [§ 5-1](#), som definerer skattepliktig inntekt som "fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet". Skatteplikt utløses altså ikke av en inntektsmulighet, inntekten skal være vunnet.

(38) Jeg finner ikke rettskildemessig dekning for at det avgjørende ved vurderingen av om avtaletidspunktet er realisasjonstidspunktet, er om avtalen faktisk blir gjennomført etter sitt innhold, slik staten prinsipalt har anført. Dersom det er en reell usikkerhet på avtaletidspunktet, er gevinsten ikke klarlagt

Haugesund 2014

og sikret da - selv om det i ettertid viser seg at avtalen blir gjennomført etter sitt innhold.

(39) Spørsmålene i vår sak blir følgelig om gevinsten på avtaletidspunktet var tilstrekkelig klarlagt i avtalen, og om forbeholdene om bortfall eller heving av avtalen som følge av forhold avdekket i "due diligence"-perioden eller endelig vedtak fra konkurransemyndighetene, tilsa at gevinsten ikke var sikret. Jeg ser først på betydningen av avtalens "due diligence"-bestemmelser.

(40) Avtalens punkt 9 og vedlegg 18 gjaldt "due diligence". Det fremgår at formålet med "due diligence" var å verifisere at den dokumentasjonen Posten hadde mottatt om Nor-Cargo før avtaleinngåelsen, var korrekt og fullstendig i alle vesentlige forhold. Bakgrunnen var at Posten og Nor-Cargo var konkurrenter, og det hadde derfor ikke vært aktuelt å gi Posten innsyn i Nor-Cargos virksomhet før det var inngått avtale om overdragelse. Selgerne hadde dessuten ikke ønsket å skape uro blant de ansatte i Nor-Cargo før avtaleinngåelsen, noe som også gjorde at de selv ikke hadde foretatt en detaljert gjennomgåelse av Nor-Cargo før avtaleinngåelsen.

(41) Selgerne pliktet etter avtalen å etablere et datarom i Nor-Cargos lokaler senest 22. mars 2004. Datarommet skulle omfatte all vesentlig informasjon om Nor-Cargo. Så snart partene var enige om at datarommet var organisert som forutsatt, skulle kjøpers "due diligence" begynne. Prosessen kunne vare i 44 dager, og kjøper skulle i denne perioden ha adgang til informasjon som ble funnet påkrevd - med visse fastsatte unntak, og til nøkkelpersonell i Nor-Cargo-konsernet samt Nor-Cargos revisor og advokat.

(42) Dersom kjøper i "due diligence"-perioden avdekket avvik i forhold til konsernregnskapet pr. 31. desember 2003, skulle vederlaget justeres i tråd med nærmere bestemmelser i avtalen. Bakgrunnen var at vederlaget var fastsatt med utgangspunkt i konsernregnskapet for 2003. Bestemmelsene om revisjon av vederlaget kan noe forenklet sammenfattes slik:

(43) Avvik i egenkapitalen som enkeltvis ikke oversteg 500 000 kroner, skulle det ses bort fra, og et samlet avvik som ikke oversteg 10 millioner kroner, kunne kjøper ikke påberope seg. Dersom det samlede avviket i egenkapitalen oversteg 10 millioner kroner, kunne imidlertid hele avviket påberopes av Posten som grunnlag for reduksjon av vederlaget. Et krav om reduksjon på over 38 millioner kroner ville imidlertid gi selgerne rett til å heve avtalen, noe som måtte gjøres innen tre dager etter mottakelsen av kravet. Posten kunne på sin side heve avtalen dersom det ble avdekket forhold som vesentlig avvek fra den informasjon selgerne hadde gitt om selskapet. Dersom kjøper avdekket vesentlige negative avvik i selskapets egenkapital eller resultat (EBITDA), ville kjøper ha hevingsrett. Ti prosent avvik i selskapets egenkapital eller resultat

skulle alltid anses som vesentlig. Eventuelt hevingskrav måtte fremsettes senest syv dager før oppgjørsmøte.

(44) Som tidligere nevnt, mente Posten å ha krav på en reduksjon av vederlaget med 74,646 millioner kroner. Kravet ble nedjustert til 37,546 millioner kroner, noe som samtidig innebar at selger ikke kunne heve avtalen. Det fremgår av interne notater at man på selgersiden fant at det var grunnlag for flere av postene i Postens krav, og også at kravet ikke kom som noen overraskelse, i lys av at det ikke var foretatt noen grundig selgers "due diligence" i forkant av avtaleinngåelsen. Partene var imidlertid innstilt på å komme til en løsning, og resultatet ble reduksjon i vederlaget på 15 millioner samt en garanti fra selgerne på inntil 13 millioner kroner.

(45) Jeg finner det i denne situasjonen vanskelig å si at risikoen for at Posten i "due diligence"-perioden kunne finne forhold som ville gitt hevingsrett etter avtalens bestemmelser, fremstår som så liten at den kan sees bort fra - dvs. at gevinsten var sikret. Dette gjelder selv om vederlaget skulle baseres på konsernregnskapet for 2003, og således på forhold som selgerne kunne kjenne til. Det var da også faren for avvik som gjorde at selgerne betinget seg hevingsrett dersom Postens krav skulle overstige 38 millioner kroner. At kjøpers hevingsrett eventuelt også kunne følge av alminnelige kontraktsrettslige regler, anser jeg ikke som avgjørende. Spørsmålet må være om heving fremstår som så usannsynlig på avtaletidspunktet at det kan sees bort fra denne muligheten, uansett på hvilket grunnlag heving eventuelt ville kunne skje.

(46) Dette resultatet gjør at det ikke er nødvendig å ta stilling til om den justering av vederlaget som var forutsatt å kunne følge av kjøperens "due diligence", innebar at gevinsten ikke var tilstrekkelig klarlagt. Jeg nevner likevel at vilkåret om at gevinsten skal være klarlagt, ikke kan forstås så strengt at enhver avtalebestemmelse om justering av vederlaget etter avtaleinngåelsen, innebærer at realisasjonstidspunktet forskyves til et senere tidspunkt.

(47) Det er heller ikke nødvendig å ta stilling til betydningen av forbeholdet om at konkurransemyndighetene ikke vedtok forbud eller inngrep som innebar at avtalen falt bort eller kunne heves.

(48) Jeg peker likevel på at mye tyder på at også dette forbeholdet innebar en realitet. Etter konkurranseloven 11. juni 1993 nr. 65 kunne Konkurransetilsynet gripe inn mot et bedriftserverv dersom det fant at ervervet ville forsterke eller føre til vesentlig begrensning av konkurransen i strid med formålet med konkurranseloven, jf. [§ 3-11](#) første ledd. Ervervsdrivende som ønsket å få avklart om det ville bli aktuelt med inngrep, kunne melde den endelige avtalen til Konkurransetilsynet, jf. [§ 3-11](#) syvende ledd. Dersom ikke tilsynet innen tre

måneder varslet at inngrep kunne bli aktuelt, var det avskåret fra å beslutte inngrep senere.

(49) Posten tok initiativ til et forberedende møte med Konkurransetilsynet før avtalen ble inngått, og sendte dagen etter avtaleinngåelsen en omfattende redegjørelse for avtalen og dens konsekvenser til Konkurransetilsynet. Konkurransetilsynet innhentet som ledd i sin saksbehandling uttalelser fra en rekke næringsdrivende, og det var under saksbehandlingen utstrakt kommunikasjon mellom tilsynet og Postens advokat. Det er altså ikke tvilsomt at Posten anså risikoen for inngrep fra konkurransemyndighetene for reell, og denne vurdering fremstår ikke som ufundert. Posten hadde på grunn av det historiske postmonopolet en godt utbygd infrastruktur, og i følge forklaring fra advokat Siri Teigum hadde Konkurransetilsynet vært opptatt av å unngå at Posten på dette grunnlaget hindret fremvekst av konkurranse i de berørte markeder og nabomarkeder. Den samlede markedsandelen for Posten og Nor-Cargo var dessuten nokså nær det nivå hvor tilsynet, etter de dagjeldende retningslinjene, ville vurdere om det var grunnlag for inngrep i saken. Det kunne dessuten være uklart hvordan markedsandeler skulle bedømmes.

(50) Jeg er altså kommet til at det var en reell risiko for at både utfallet av kjøperens undersøkelser ("due diligence") og konkurransemyndighetenes behandling av avtalen kunne lede til heving av avtalen, og at aksjene derfor ikke ble realisert allerede på avtaletidspunktet 9. mars 2004.

(51) Hurtigruten har vunnet saken fullstendig, og i samsvar med hovedregelen i tvisteloven [§ 20-2](#) og tvistemålsloven [§ 172](#) finner jeg at staten v/ Skatt nord må pålegges å betale Hurtigrutens sakskostnader for alle instanser.

(52) De sakskostnader Hurtigruten har krevd dekket, utgjør for tingretten 229 106 kroner, hvorav advokatsalæret utgjør 220 000 kroner, for lagmannsretten 257 141 kroner, hvorav advokatsalæret utgjør 220 000 kroner, og for Høyesterett 236 000 kroner, som i sin helhet er advokatsalær. Staten har påpekt at kravet er høyt. Jeg finner imidlertid at det ut fra sakens betydning for Hurtigruten har vært rimelig å pådra kostnadene, jf. tvisteloven [§ 20-5](#) første ledd. Det totale omkostningsbeløp som staten v/Skatt nord må pålegges å betale, utgjør etter dette 722 247 kroner.

(53) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt nord til Hurtigruten ASA 722 247 -

sjuhundreogtjuetotusentohundreogførtisju - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.

(54) Dommer **Skoghøy**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(55) Dommer **Stabel**: Likeså.

(56) Dommer **Webster**: Likeså.

(57) Dommer **Gussgard**: Likeså.

(58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt nord til Hurtigruten ASA 722 247 - sjuhundreogtjuetotusentohundreogførtisju - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.

Boligsalg:

<http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gRT19960516>

1996-04-26. Rt 1996 516. Norges Høyesterett - dom.

Stikkord: Skatterett. Tapsfradrag ved salg av bolig.

Sammendrag: Skatteloven [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum er et uttrykk for at det etter separasjon og skilsmisse skal skje en identifikasjon mellom ektefeller i forhold til skattelovens regler om gevinst og tap. Slik identifikasjon gjelder både ved realisasjon som gir gevinst og realisasjon som gir tap. Fradrag for tap kan bare kreves i samme utstrekning som en eventuell gevinst ville være skattepliktig, jfr. skatteloven [§ 45](#) første ledd, som bygger på

et prinsipp om symmetri mellom skatteplikt og fradragsrett. Fradrag ble ikke gitt.
- Skriftlig sak.

Parter:

Bergen kommune (advokat Per Sandvik) mot A (advokat Sverre E Koch).

Saksnummer:

[173-96]

Publisert:

Rt. 1996 s. 516 [173-96] l.nr. 35/1996

Dommerne Sinding-Larsen, Hellesylt, Bugge, Tjomsland og Aarbakke i skriftlig sak.

Saken gjelder krav fra separert ektefelle om fradrag ved inntektslikningen for 1990 for tap ved salg av boligeiendom - spørsmål om identifikasjonsregelen i skatteloven [§ 43](#) annet ledd gjelder tilsvarende når eiendom realiseres med tap.

A med ektefelle og to barn flyttet 19 desember 1988 inn i ny bolig på - - - i Bergen. Etter samlivsbrudd flyttet A fra familien og boligen 5 desember 1989. Etter avtale ble ektefellen og barna boende i boligen til denne ble solgt 17 november 1990. Ved salget ble det realisert et tap på 646 933 kroner.

Ved inntektslikningen for 1990 krevde A fradrag for tapet. Både ligningsnemnda og overligningsnemnda i Bergen nektet fradrag. I medhold av skattebetalingsloven [kap VII](#) ble A's inntektsskatt for 1990 nedsatt med 100 000 kroner.

A reiste søksmål for Bergen byrett med påstand om fradrag for tapet. Byretten avsa 2 februar 1994 dom med denne domsslutning:

"1. Bergen kommune vforførereren frifinnes.

2. A dømmes til innen fjorten - 14 - dager å betale saksomkostninger til Bergen kommune vforførereren med fjortentusen - 14.000 - kroner."

A påanket dommen til Gulating lagmannsrett som 5 mai 1995 avsa dom med denne domsslutning:

"1. Ligningen for A for inntektsåret 1990 oppheves. Ved den nye ligningen gis A fullt skattefradrag for det tap som er fremkommet ved salget av hans tidligere bolig i - - - i Bergen.

2. Saksomkostninger tilkjennes ikke verken for byretten eller lagmannsretten."

Bergen kommune har påanket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Forberedende dommer bestemte at ankesaken i medhold av tvistemålsloven [§ 380](#) første ledd skulle behandles skriftlig. Partene har inngitt to innlegg hver.

Den ankende part, Bergen kommunes anførsler kan sammenfattes slik:

Lagmannsretten har anvendt skatteloven [§ 45](#) første ledd jf [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum feil. Bestemmelsene bygger på et speilvendings- eller symmetriprinsipp. Hadde A på det samme tidspunkt solgt med gevinst, ville denne utvilsomt ha vært skattefri etter [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum. Derfor er hans tap ikke fradragsberettiget.

Den ankende part bestrider at bestemmelsen i [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum er en lempningsregel. Den hevdes å være en regel om identifikasjon av separerte og tidligere ektefeller, og er for så vidt i tråd med rettspraksis om beslektede spørsmål som kan oppstå under bestående samliv.

Det erkjennes at tapssituasjonen ikke er omtalt i lovforarbeider, men dette hevdes å være det vanlige ved lovregulering av gevinst og tap. Det er vist til tidligere lovendringer som eksempler, spesielt til lov 22 februar 1921 nr 1, som opphevet skatteplikten for verdipapirgevinst nettopp med sikte på å skjære bort fradragsretten for verdipapirtap.

Den ankende part har vist til uttalelser i utredninger for offentlige komiteer, administrative uttalelser og teori, som stort sett går ut på at skatteplikt og fradragsrett er symmetriske. Det er også vist til at den generelle problemstilling har vært vurdert av Finanskomiteén og Stortinget, som forutsatte at symmetriprinsippet gjaldt.

Den ankende part har nedlagt denne påstand:

"1. Bergen kommune frifinnes.

2. Bergen kommune tilkjennes saksomkostninger for byretten, lagmannsretten og Høyesterett."

Ankemotparten, A's anførsler kan sammenfattes slik:

Lagmannsrettens resultat og begrunnelse er riktig. Skatteloven [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum sammenholdt med [§ 45](#) første ledd kan ikke anvendes til ugunst for de skattepliktige. Det er vist til at bestemmelsen ble satt i kraft straks den var vedtatt, mens det ved skjerpene lovendringer er vanlig å fastsette en senere ikrafttreden, jf Grunnloven [§ 97](#). Dette viser at lovgiveren mente å innføre en regel til gunst, ikke også en regel til ugunst for de skattepliktige.

Det aksepteres at [§ 45](#) første ledd i alminnelighet fortolkes ut fra et symmetriprinsipp. Men det gjøres gjeldende at ligningen i dette tilfelle er i strid med ordlyden, som med ordet "godskrives" i [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum viser at regelen bare skulle være til de skattepliktiges gunst. Ut fra legalitetsprinsippet må man være varsom med en fortolkning som er innskrenkende til de skattepliktiges ugunst.

Reelle hensyn, særlig hensynet til forutberegnelighet og rimelighet, hevdes å underbygge den forståelse av skatteloven som ankemotparten gjør gjeldende.

Ankemotparten bestrider at etterfølgende administrative uttalelser og drøftelser i Finanskomiteén og Stortinget kan tillegges betydning.

Ankemotparten har nedlagt denne påstand:

"1. Gulating lagmannsretts dom i sak nr 94-00595 A stadfestes.

2. A tilkjennes saksomkostninger for byretten, lagmannsretten og Høyesterett."

Høyesterett er kommet til samme resultat som byretten, og kan langt på vei tiltre byrettens begrunnelse.

Innledningsvis nevnes at når lagmannsretten har gitt dom for "fullt skattefradrag for det tap som er fremkommet ved salget", er det uklart om dette er ment å gjelde både ved kommune- og fylkesskatteligningen og ved statsskatteligningen. I 1990 var reglene om gevinst og tap på boligeiendom forskjellige for de to ligninger, jf særreglene for statsskatteligningen i statsskatte vedtaket 1990 § 5 nr 2 og skatteloven [§ 45](#) første ledd bokstav d, som gjaldt da. Lagmannsrettens begrunnelse synes å være formet med sikte på kommune- og fylkesskatteligningen, som overligningsnemndas vedtak nok var begrenset til, uten å være uttrykkelig angrepet for så vidt. Etter det resultat Høyesterett er kommet til, er det ikke nødvendig å gå inn på dette. Men det nevnes at ved kommune- og fylkesskatteligningen ville effekten for A av en fradragsrett med en skatteprosent på 21 være vel 135 000 kroner. Som nevnt er 100 000 kroner av skattekravet mot ham frafalt.

Det tap A har lidt, faller utenfor det alminnelige fradragsprinsipp i skatteloven [§ 44](#) første ledd første punktum. Fradragsretten beror derfor utelukkende på rekkevidden av bestemmelsen i skatteloven [§ 45](#) første ledd, som gjelder "tap, der er lidt ved avhendelse av sådan art som omhandlet i [§ 43](#)".

De deler av skatteloven [§ 43](#) som via henvisningen i [§ 45](#) første ledd har betydning i saken, er et utsnitt av annet ledd som lyder:

"Gevinst ved avhendelse av faste eiendommer ... regnes som inntekt unntatt ved avhendelse av:

...

d. boligeiendom når selgeren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst 1 av de siste 2 år før avhendelsen, forutsatt at avhendelsen finner sted eller avtales mer enn 1 år etter ervervelsen og mer enn 1 år etter at huset ble tatt i bruk ... Når tidligere felles bolig realiseres etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefelle som er flyttet ut av boligen godskrives den annen ektefelles botid i forhold til reglene ovenfor."

Spørsmålet er om bestemmelsen i bokstav d femte punktum (siste punktum i sitatet) skal anvendes tilsvarende når boligen selges med tap.

Bestemmelsen i [§ 45](#) første ledd har stått uendret i skatteloven siden 1911, og har senere vært bekreftet ved flere revisjoner av skatteloven, blant annet ved den omfattende revisjonen av boligbeskatningsreglene i 1986, jf Ot prp nr 4 (1986-87) side 28 og side 30, og ved skattereformen 1992, jf Ot prp nr 35 (1990-91) side 278. Både av lovteksten og lovforarbeider hvor bestemmelsen er omtalt, fremgår det klart at bestemmelsen bygger på et prinsipp om symmetri mellom skatteplikt og fradragrett. Dette synes å ha vært fastholdt konsekvent gjennom årene.

Etter [§ 45](#) første ledd kan det gjøres fradrag i inntekten bl a for tap som er lidt ved avhendelse - nå realisasjon - "av sådan art som er omhandlet i [§ 43](#)". Etter [§ 43](#) annet ledd er utgangspunktet at gevinst ved avhendelse av formuesobjekter regnes som inntekt. Fra hovedregelen er det gjort unntak i bokstav a-f. Når disse unntaksreglene leder til at det ikke skal foretas beskatning av eventuell gevinst, følger det av det alminnelige symmetriprinsipp at utgangspunktet må være at det heller ikke skal gis fradrag for tap. Det vil for så vidt måtte skje en "speilvendning" av unntaksreglene, som er utformet med sikte på gevinstsituasjonen, slik at de får tilsvarende anvendelse når det oppstår tap.

Dette må også være utgangspunktet når det gjelder bestemmelsen i [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum. Bestemmelsen er et uttrykk for at det etter separasjon og skilsmisse skal skje en identifikasjon mellom ektefeller i forhold til skattelovens regler om gevinst og tap. Slik identifikasjon finner i stor utstrekning sted ved anvendelse av disse reglene under bestående ekteskap og samliv, jf blant annet [Rt 1982 side 1330](#) og [Rt 1993 side 1268](#). En identifikasjon slår noen ganger ut til gunst, andre ganger til ugunst, for den som har oppebåret gevinst eller lidt tap.

I lovforarbeidene til [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum er bare drøftet identifikasjon når en realisasjon gir gevinst, jf Ot prp nr 18 (1988-89) side 21 og Innst O nr 11 - 1988-89 side 8. Men av dette kan det ikke sluttet at det ikke skal være identifikasjon når en realisasjon gir tap. I denne sammenhengen har det betydning at det på grunnlag av de samme lovforarbeidene ble inntatt en særlig

Haugesund 2014

bestemmelse for statsskatteligningen i skatteloven [§ 45](#) første ledd bokstav d, som knyttet seg til statsskattevedtaket § 5 nr 2, om beskatning av boliggevinst ved statsskatteligningen. Formålet med den spesielle bestemmelsen i [§ 45](#) første ledd bokstav d, som avskar tapsfradrag, var "å gjøre det klart at fradrag for tap bare kan kreves i samme utstrekning som en eventuell gevinst ville være skattepliktig", jf Ot prp nr 4 (1986-87) side 30. Dette viser at symmetriprinsippet ble lagt til grunn da [§ 43](#) annet ledd bokstav d femte punktum ble vedtatt.

Anken har ført frem. Da saken gjelder et lovtolkingsspørsmål av prinsipiell betydning, som tidligere ikke har vært forelagt Høyesterett, tilkjennes heller ikke saksomkostninger for noen instans.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Byrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

Vedlegg 5.

Liste over godkjente organisasjoner

<http://www.skatteetaten.no/frivillige>

Organisasjonsnr. Navn på organisasjonen

943 838 240	4H NORGE
983 596 428	ACTA - BARN OG UNGE I NORMISJON
971 437 790	ACTIS - RUSFELTETS SAMARBEIDSORGAN
971 259 302	ADHD NORGE
984 048 769	ADINA STIFTELSEN
971 474 475	ADOPSJONSFORUM
977 143 454	ADRA NORGE

971 348 771	AFASIFORBUNDET I NORGE
971 493 364	AFGHANISTANKOMITÉEN I NORGE
992 967 897	AFRICA STARTUP
960 546 091	AFS NORGE INTERNASJONAL UTVEKSLING
987 646 896	AGDER-TELEMARK AKSJONEN
975 601 013	AGLOW INTERNATIONAL NORGE
982 171 024	AHEAD ASSOCIATION IN HINCESTI FOR EDUCATION, AID AND DEVELOPMENT
996 281 159	AID IN ACTION
983 984 592	AKTIV BARNEHJELP
992 028 467	AKTIV MOT KREFT
987 240 334	ALBATROSSEN ETTERVERNSENTER
889 761 032	ALNOR
973 198 572	AMMEHJELPEN
970 148 698	AMNESTY INTERNATIONAL NORGE
992 238 313	ANNA MINISTRIES
971 492 937	ANTIRASISTISK SENTER
980 183 475	ANTROPOSOFISK SELSKAP I NORGE
977 148 413	ARC-AID
850 065 322	AREOPAGOS NORGE
977 509 238	AREOPAGOS STIFTELSE
997 250 117	ARNE NÆSS CENTRE FOR ECOLOGY AND PHILOSOPHY
981 693 507	ART OF LIVING FOUNDATION – NORGE

971 293 802	ASIA LINK
971 522 178	AUTISMEFORENINGEN I NORGE
960 531 256	BAHA'I-SAMFUNNET I NORGE
994 105 663	BARN AV RUSMISBRUKERE - BAR
986 114 335	BARNAS BROBYGGER
982 931 592	BERGEN HINDU SABHA
954 854 361	BIBELLESERINGEN
988 369 268	BLOOM (BRINGING LIFE TO THE ORPHANS OF MALAWI)
962 323 855	BLÅ KORS NORGE
979 961 073	BRUNSTAD CHRISTIAN CHURCH
985 702 314	BUDDHISTFORBUNDET
993 937 738	BØNN FOR DEN NORSKE KIRKE
954 475 492	CAMPHILL LANDSBYSTIFTELSE I NORGE
889 156 082	CARCINOR
995 722 186	CARE NORGE
971 436 514	CARITAS NORGE
971 490 896	CENTRAL JAM - E - MOSQUE WORLD ISLAMIC MISSION NORWAY
960 570 391	CEREBRAL PARESE-FORENINGEN
977 155 371	CHILDREN AT RISK FOUNDATION
970 969 632	CREDOKIRKEN
976 087 445	CUBAFORENINGEN I NORGE
944 519 866	DE FRIE EVANGELISKE FORSAMLINGER MISJONS OG HJEMMEUTVALG

982 565 154	DE NORSKE PINSEMENIGHETERS YTREMISJON
971 518 693	DE UNGES ORKESTERFORBUND
986 625 372	DEAF AID
991 529 586	DEMOCRATIC VOICE OF BURMA FOUNDATION
963 558 406	DEN EVANGELISKE LUTHERSKE FRIKIRKE FELLESKASSEN
938 736 170	DEN INDRE SJØMANNSMISJON
984 241 933	DEN NORDISK KATOLSKE KIRKE I NORGE
976 730 127	DEN NORSKE BURMAKOMITE
959 196 451	DEN NORSKE HELSINGFORSKOMITÉ
970 167 978	DEN NORSKE ISRAELMISJON
970 550 259	DEN NORSKE KIRKE, KIRKERÅDET
938 419 264	DEN NORSKE MISJONSALLIANSE
971 281 774	DEN NORSKE TIBET-KOMITE
979 469 241	DEN NORSKE TURISTFORENING
971 278 315	DEN ORTODOKSE KIRKE I NORGE - HELLIGE NIKOLAI MENIGHET
970 540 903	DET EVANGELISK-LUTHERSKE KIRKESAMFUNN
943 942 102	DET FRIVILLIGE SKYTTERVESEN
971 422 025	DET HVITE BÅND, NORSKE KVINNERS KRISTNE AVHOLDSFORBUND
981 878 280	DET ISLAMSKKE KULTURSENTER SAMFUNN I NORGE-DIKSIN
965 208 739	DET KONGELIGE SELSKAP FOR NORGES VEL
941 069 991	DET MOSAISKE TROSSAMFUNN
870 262 272	DET NORSKE BAPTISTSAMFUNN

935 570 212	DET NORSKE BIBELSELSKAP
971 529 652	DET NORSKE DIAKONHJEM
874 449 202	DET NORSKE HAGESELSKAP
986 404 732	DET NORSKE HEDNINGSAMFUNN
960 474 708	DET NORSKE MISJONSFORBUND
940 325 501	DET NORSKE MISJONSSELSKAP
944 438 599	DET NORSKE TOTALAVHOLDSSSELSKAP
981 928 989	DET SERBISKE ORTODOKSE KIRKESAMFUNN I NORGE
986 028 471	DET VIETNAMESISKE BUDDHIST & KULTURSENTER I ØSTFOLD
980 576 639	DOMKIRKENS SYKEHJEM
971 351 586	DYREBESKYTTELSEN BERGEN
980 103 765	DYREBESKYTTELSEN KRISTIANSAND
971 277 475	DYREBESKYTTELSEN NORGE
971 260 483	DYREBESKYTTELSEN OSLO & OMEGN
984 950 640	DYREBESKYTTELSEN SØR ROGALAND
983 482 392	DYREVERNALLIANSEN
971 015 969	DYSLEKSI NORGE
985 457 840	EBO TOWNS VENNER
971 316 454	ELIHUMENIGHETEN VESTFOLD
984 825 870	EUROMISSION
971 433 841	EVANGELISK ORIENTMISJON
970 916 083	EXODUS NORD

971 492 996 FAMILIE OG MEDIER KRISTENT MEDIEFORUM KKL
988 889 717 FARMASØYTER UTEN GRENSER NORGE
993 776 386 FOLKEAKSJONEN OLJEFRI TT LOFOTEN, VESTERÅLEN OG SENJA
971 456 566 FOLKEREISNING MOT KRIG
992 567 244 FONTENEHUSET OSLO ØST
971 338 709 FONTENEHUSET STAVANGER
971 253 932 FOR BIBEL OG BEKJENNELSE
971 256 729 FORBUNDET KYSTEN
979 213 123 FORBUNDET MOT RUSGIFT
980 396 010 FORENINGEN 2 FORELDRE
971 254 629 FORENINGEN FOR BLØDERE I NORGE (FBIN)
987 702 923 FORENINGEN FOR BRYSTKREFTOPERERTE
984 460 392 FORENINGEN FOR FRAGILT-X SYNDROM
870 430 922 FORENINGEN FOR HJERTESYKE BARN
870 149 042 FORENINGEN FOR MUSKELSYKE
871 545 472 FORENINGEN FOR OMPLASSERING AV DYR
988 755 109 FORENINGEN KRISTEN RIKSRADIO
971 474 688 FORENINGEN NORGES DØVEBLINDE
946 175 986 FORENINGEN TIL SKI-IDRETTENS FREMME
980 624 404 FORENINGEN VI SOM HAR ET BARN FOR LITE
981 118 839 FORENINGEN VÅRE ROVDYR
981 226 798 FORENINGEN WINDJAMMER

970 167 994	FORTIDSMINNEFORENINGEN
951 989 827	FORUT SOLIDARITETSAKSJON FOR UTVIKLING
971 245 379	FOURSQUARE NORGE
994 092 642	FRAMTID OG HÅP
970 221 115	FRAMTIDEN I VÅRE HENDER
938 498 318	FRELSESARMEEN
895 956 732	FRIENDS OF SAMARITAN TECHNICAL SECONDARY SCHOOL, TARIME
988 301 388	FRONTIERS NORGE
983 235 735	FUGLEHJELPEN FUGLEBESKYTTELSEN
971 266 856	FUNKSJONSHEMMEDES FELLESORGANISASJON I AKERSHUS
979 560 540	GREENPEACE NORDEN
974 238 225	GRENLANDSAKSJONEN
993 539 686	GRØNN-HAGEN BJØRKE MALAWI FOUNDATION
970 941 959	GRØNN HVERDAG
985 569 061	GUDS MENIGHET ØRSNES
971 518 421	HEI VERDEN
977 365 325	HELLIGE OLGA MENIGHETEN - DEN RUSSISK ORTODOKSE KIRKE
952 555 103	HIMALPARTNER
986 464 824	HINDU SANATAN MANDIR
971 492 732	HIV NORGE
971 144 777	HJELP JØDENE HJEM
990 370 184	HJELPEPROSJEKT FILIPPINENE

994 002 163	HJERNESVULSTFORENINGEN
970 205 195	HLF HØRSELSHEMMEDES LANDSFORBUND
977 141 222	HOPE OF THE FUTURE
911 724 081	HOPEFUL
943 762 236	HUMAN ETISK FORBUND
985 066 302	HUMAN RIGHTS SERVICE
985 345 619	HUMANISTFORBUNDET
980 201 716	HÅND I HÅND UGANDA
971 279 109	IKS - INTERESSEGRUPPA FOR KVINNER MED SPISEFORSTYRRELSER
982 451 647	IMAMIA TRUST
983 141 021	IMPACT NORWAY
955 043 901	INDREMISJONSFORBUNDET
996 548 651	INGENIØRER UTEN GRENSER NORGE
971 331 186	INOR ADOPT
884 690 242	INTERNASJONAL DØVEMISJON
983 794 815	INTERNASJONAL KVINNELIGA FOR FRED OG FRIHET (IKFF)
970 159 223	INTERNASJONALE KRISTNE AMBASSADE JERUSALEM
971 259 906	INTERNATIONAL CHILD DEVELOPMENTS
971 403 896	INTERNATIONAL GOSPEL MISSION
966 804 130	IOGT NORGE
996 659 704	IRR MISSION
982 842 840	ISLAMSK RÅD NORGE

983 652 506	ISLAMSKKE OPPLÆRINGS SENTER
993 173 673	JANNICKES MINNEFOND
879 492 742	JEHOVAS VITNER
975 423 352	JESU KRISTI KIRKE AV SISTE DAGERS HELLIGE - DEN NORSKE MISJON
871 529 302	JOIN GOOD FORCES
866 968 462	JUVENTE
971 277 076	JØDISK NASJONAL FOND
976 239 334	KABA - KRISTENT ARBEID BLANT ARABERE
888 682 112	KAFAALO
991 840 702	KARANBA NORGE
996 814 009	KENYA BARNEHJELP
971 432 454	KFUK-KFUM GLOBAL
971 317 361	KIRKENS BYMISJON STIFTELSE TØNSBERG/VESTFOLD
975 920 887	KIRKENS FAMILIEVERN
975 545 490	KIRKENS FENGSELSARBEID
951 434 353	KIRKENS NØDHJELP
971 275 596	KIRKENS SOS I NORGE
983 757 189	KIWANIS INTERNATIONAL DISTRICT NORDEN
982 371 112	KLASSISK
951 812 528	KREFTFORENINGEN
993 518 905	KREFTOMSORG ROGALAND
982 248 086	KRIGSVETERANENES MINNE KRONSTAD HOVEDGÅRD

940 630 975 KRINGKASTINGSRINGEN

970 534 490 KRISTEN IDRETTSKONTAKT

971 454 695 KRISTEN MUSLIMMISJON

871 271 712 KRISTENSAMFUNNET I NORGE

970 897 003 KRISTENT ARBEID BLANT BLINDE OG SVAKSYNTE (KABB)

977 105 676 KRISTENT INTERKULTURELT ARBEID (KIA)

980 336 336 KRISTENT NETTVERK

971 434 910 KRISTENT PEDAGOGISK FORBUND

987 227 370 KRISTI ÅPENBARINGSMENIGHET DEN RUSSISK-ORTODOKSE
KIRKE (MOSKVAPATRIARKATET)

990 483 531 KVINNEGRUPPA OTTAR-LANDSSTYRET

983 762 530 KVINNER I NETTVERK

971 281 707 LANDSFORBUNDET FOR KOMBINERT SYNS-
OG HØRSELSHEMMEDE/DØVBLINDE

977 555 981 LANDSFORBUNDET FOR SYNSHEMMEDE

971 278 900 LANDSFORBUNDET MOT STOFFMISBRUK

981 666 437 LANDSFØRENINGEN FOR ETTERLATTE VED SELVMORD

940 190 738 LANDSFØRENINGEN FOR HJERTE- OG LUNGESYKE

875 354 752 LANDSFØRENINGEN FOR HUNTINGTONS SYKDOM (LHS)

970 132 457 LANDSFØRENINGEN FOR NYREPASIENTER OG
TRANSPLANTERTE

976 785 029 LANDSFØRENINGEN FOR PÅRØRENDE INNEN PSYKIATRI

960 381 998 LANDSFØRENINGEN FOR TRAFIKKSKADDE I NORGE

958 652 879 LANDSFØRENINGEN UVENTET BARNEDØD

980 334 597	LANDSFORENINGEN WE SHALL OVERCOME
971 493 232	LANDSLAGET FOR LOKALHISTORIE
882 819 612	LANDSLAGET FOR RUSFRI OPPVEKST
971 435 739	LANDSRÅDET FOR NORGES BARNE- OG UNGDOMSORGANISASJONER
975 606 538	LATIN-AMERIKA HELSEFOND
871 275 602	LATIN-AMERIKAGRUPPENE I NORGE
977 097 495	LEGER UTEN GRENSER
984 033 427	LEPPE-/GANESPALTEFORENINGEN
992 934 719	LIFT GAMBIA
971 437 391	LIONS CLUB INTERNATIONAL
982 422 361	LITTERATURMISJONEN
992 413 077	LIV LAGA - ORGANISASJON FOR SVANGERSKAPS-, FØDSELS-, OG BARSELOMSORG
953 557 088	LUKAS STIFTELSEN
971 432 128	LÆRERINNENES MISJONSFORBUND
970 533 486	MA - RUSFRI TRAFIKK OG LIVSSTIL
975 904 318	MALMØGATEN AKTIVITETSSENTER FOR FUNKSJONSHEMMEDE
970 343 296	MARAN ATA NORGE
987 599 596	MARBORG
982 847 699	MARYS VENNER
985 171 556	MED O FOR FORSKNINGSVENNER
971 276 959	MENNESKEVERD

971 322 926 MENTAL HELSE NORGE

974 230 887 METODISTKIRKEN I NORGE

986 854 312 MILITÆRT KRISTENT FELLESSKAP

971 276 533 MILJØAGENTENE

948 778 599 MILJØSTIFTELSEN BELLONA

971 467 134 MISJON UTEN GRENSER

970 545 204 MISJONSFORBUNDET UNG

981 246 004 MISJONSFORENINGEN SVARET

980 649 946 MISJONSSELSKAPET NTM NORGE

980 421 899 MISSION AVIATION FELLOWSHIP

970 107 592 MODUM BAD - GORDON JOHNSENS STIFTELSE

985 823 413 MOMENTUM – FORENINGEN FOR ARM –
OG BENPROTESEBRUKERE

975 687 848 MORBUS ADDISON FORENING

959 373 035 MULTIPPEL SKLEROSEFORBUNDET

988 679 143 MUNN- OG HALSKREFTFORENINGEN

983 259 278 MYALGISK ENCEFALOPATI NETTVERKET I NORGE (MENIN)

970 345 205 NAMIBIAFORENINGEN

971 534 702 NANSENSKOLEN NORSK HUMANISTISK AKADEMI

938 429 863 NASJONALFORENINGEN FOR FOLKEHELSEN

977 482 518 NATTERAVNENE

970 261 451 NATUR OG UNGDOM

966 020 075 NATURVERNFORBUNDET HORDALAND

971 527 676	NEI TIL ATOMVÅPEN
980 104 478	NEW LIFE COMMUNITY
965 608 400	NEW LIFE MISSION
971 275 510	NOAH - FOR DYRS RETTIGHETER
975 265 773	NOAS
979 804 806	NORDIC HARVEST MISSION
977 100 658	NORDISK HUMANITÆRHJELP
985 432 309	NORDLYS
871 544 182	NORD-NORGES DIAKONSTIFTELSE
973 732 412	NOREA MEDIEMISJON
970 205 942	NOREGS MÅLLAG
939 550 550	NOREGS UNGDOMSLAG
987 939 656	NORGE - MOLDOVA. LIVSKVALITET OG UTVIKLING
939 634 754	NORGES ASTMA- OG ALLERGIFORBUND
971 038 179	NORGES BLINDEFORBUND
970 169 113	NORGES DIABETESFORBUND
974 252 708	NORGES DØVEFORBUND
941 849 059	NORGES FORSVARSFORENING
886 028 032	NORGES FREDSLAG
974 931 966	NORGES FREDSRÅD
938 661 316	NORGES HANDIKAPFORBUND
970 168 990	NORGES HUSFLIDSLAG

947 975 072 NORGES IDRETTSFORBUND OG OLYMPISKE KOMITE
956 792 150 NORGES JEGER OG FISKEFORBUND
957 914 330 NORGES KFUK-KFUM
971 274 018 NORGES KFUK-KFUM SPEIDERE
969 033 917 NORGES KORFORBUND
971 272 554 NORGES KRISTELIGE LEGEFORENING
971 524 650 NORGES KRISTELIGE STUDENT- OG SKOLEUNGDOMSLAG
964 848 017 NORGES KRISTELIGE STUDENTFORBUND
971 273 577 NORGES KRISTNE RÅD
974 804 271 NORGES KVINNE- OG FAMILIEFORBUND
955 627 458 NORGES LIVREDNINGSSKAP
871 351 082 NORGES MILJØVERNFORBUND
971 160 047 NORGES MUSIKKORPS FORBUND
982 913 160 NORGES MYALGISK ENCEFALOPATI FORENING
938 418 837 NORGES NATURVERNFORBUND
871 278 962 NORGES PARKINSONFORBUND
864 139 442 NORGES RØDE KORS
941 897 266 NORGES SAMEMISJON
954 877 841 NORGES SPEIDERFORBUND
971 494 425 NORGES UNGE KATOLIKKER
974 931 265 NORILCO
860 474 522 NORMISJON

980 981 169 NORSK BARNEHJELP
983 839 983 NORSK CØLIAKIFORENING
971 277 696 NORSK EPILEPSIFORBUND
871 033 552 NORSK FOLKEHJELP
943 260 672 NORSK FORBUND FOR UTVIKLINGSHEMMEDE
965 906 746 NORSK FORENING FOR FARTØYVERN
975 556 069 NORSK FORENING FOR GATEBARN I ESTLAND
983 658 075 NORSK FORENING FOR OSTEOGENESIS IMPERFECTA
990 778 612 NORSK FORENING FOR SLAGRAMMEDE
986 943 544 NORSK FORENING FOR WILLIAM SYNDROM
985 698 783 NORSK FORENING MOT STØY
956 862 779 NORSK FOSTERHJEMSFORENING
969 960 702 NORSK GIDEON BIBELMISJON
992 986 336 NORSK HUSKATTFORENING
975 846 709 NORSK JERNBANEKLUBB
971 450 703 NORSK LUTHERSK LEKMANNISMISJON
938 679 177 NORSK LUTHERSK MISJONSSAMBAND
885 230 822 NORSK MONTESSORIFORBUND
959 358 451 NORSK MÅLUNGDOM
970 935 398 NORSK NØDHJELP
970 089 748 NORSK ORNITOLOGISK FORENING
971 284 331 NORSK PSORASISFORBUND

945 457 546	NORSK REVMATIKERFORBUND
885 315 402	NORSK ROTARY FORUM
980 495 361	NORSK SELVHJELPSFORUM
992 753 072	NORSK SPIELMEYER-VOGT FORENING
981 054 121	NORSK THYROIDEAFORBUND
980 743 438	NORSK TOURETTE FORENING
841 324 552	NORSKE BANGLADESH FADDERFORENING
970 168 001	NORSKE KVINNERS SANITETSFORENING
971 397 225	NORSKE LEGER MOT ATOMVÅPEN
975 378 713	NORSKE REDNINGSHUNDER
995 716 143	NORTH-SOUTH PARTNERSHIP AID
982 266 033	NORWEGIAN DISABLE CARE FOUNDATION
977 260 469	NY GENERASJON
971 435 216	NY MUSIKK
982 512 069	OIKOS - ØKOLOGISK NORGE
992 046 821	OPEN AIR CAMPAIGNERS NORGE
955 893 050	OPERASJON MOBILISERING
980 343 391	ORDET OG ISRAEL
959 390 940	ORGANISASJON FOR FOLKEMUSIKK OG FOLKEDANS
954 804 488	ORGANISASJONEN VOKSNE FOR BARN
938 431 744	OSLO KATOLSKE BISPEDØMME
954 087 808	OSLO KRISTNE SENTER

984 688 172 PALESTINAKOMITEEN I NORGE

994 271 350 PARTNERSKAP FOR FORSKNING

986 004 661 PINSEBEVEGELSENS SENTRALREGISTRERING AV GAVER
MED SKATTEFRADRAK

971 284 684 PINSEVENNENES BARNE- OG UNGDOMSUTVALG

976 793 382 PLAN NORGE

881 408 112 PRESS REDD BARNA UNGDOM

979 658 184 PRISON FELLOWSHIP NORGE

877 155 102 PROFESSOR THOROLF RAFTOS STIFTELSE FOR
MENNESKETS RETTIGHETER

987 509 791 PROSTATAKREFTFORENINGEN (PROFO)

987 052 244 RAHMA ISLAMIC RELIEF FUND

941 296 459 REDD BARNA

954 360 709 REDNINGSSKAPET

997 094 867 REFUGEE ALLIANCE

986 946 500 REFUGEE NORGE

985 828 806 REGNSKOGFONDET

934 452 011 REHABILITERINGSSENTERET AIR AS

984 079 230 RETINITIS PIGMENTOSA FORENINGEN I NORGE

971 282 193 RIDDERRENNETS VENNER

980 453 154 RIGHT TO PLAY

970 533 524 RIKSMÅLSFORBUNDET

983 096 077 RIO - RUSMISBRUKERNES INTERESSEORGANISASJON

881 391 872	RYGGMARGSBROKKFORENINGEN- OG HYDROCEPHALUSFORENINGEN
971 524 499	RÅDET FOR PSYKISK HELSE
985 463 395	SABONA STIFTELSEN
985 648 069	SAMFUNNSSTIFTELSEN UNGDOM MOT VOLD
881 525 992	SANATAN MANDIR SABHA
988 202 630	SCANAID
990 630 828	SEX OG POLITIKK - FORENING FOR SEKSUELL OG REPRODUKTIV HELSE OG RETTIGHETER
984 890 753	SHRI GURU NANAK NIWAS
982 522 218	SHUVA ISRAEL NORGE
984 881 185	SI UNION OF NORWAY
938 555 222	SJØMANNSKIRKEN - NORSK KIRKE I UTLANDET
989 309 404	SKANDINAVISK BARNEMISJON
987 184 086	SKEIV UNGDOM
989 155 849	SLETT U-LANDSGJELDA
883 040 112	SLIMG CHILD CARE
987 260 629	SOCCORRO NICARAGUA
990 317 186	SOSIALTERAPEUTISK FORBUND
970 276 432	STEFANUSALLIANSEN
981 975 677	STIFTELSEN ARKEN
980 342 689	STIFTELSEN ARKIVET
971 281 669	STIFTELSEN ATLAS-ALLIANSEN

971 576 162	STIFTELSEN BAKKETUN FOLKEHØGSKOLE
882 577 252	STIFTELSEN BARN OG KRIG CHILDREN AND WAR
938 505 438	STIFTELSEN BERGEN DIAKONISSEHJEM
994 545 469	STIFTELSEN DIAKONOVA (Tidligere 971 526 890 STIFTELSEN MENIGHETSSØSTERHJEMMET)
980 815 005	STIFTELSEN DILSDALEN FERIEKOLONI
974 253 445	STIFTELSEN DISSIMILIS
887 615 942	STIFTELSEN DINA
971 461 098	STIFTELSEN EIKHOLT NASJONALT RESSURSSENTER FOR DØVBLINDE
988 842 389	STIFTELSEN ELLEL MINISTRIES NORGE
971 307 498	STIFTELSEN EUROPA I FOKUS
970 015 175	STIFTELSEN FADDERBARNAS FRAMTID
974 244 209	STIFTELSEN FLYHISTORISK MUSEUM SOLA
977 538 319	STIFTELSEN FLYKTNINGEHJELPEN
993 826 693	STIFTELSEN FOLKETS GAVE
980 204 952	STIFTELSEN FONTENE
994 877 496	STIFTELSEN FONTENEHUSET DRAMMEN
986 173 560	STIFTELSEN FONTENEHUSET HØNEFOSS
992 731 982	STIFTELSEN FONTENEHUSET PÅ KONGSBERG
938 433 054	STIFTELSEN FRANSISKUSHJELPEN
977 119 294	STIFTELSEN FRIHETENS ORD
980 080 722	STIFTELSEN FRØYLAND-ORSTAD KYRKJE

996 009 041	STIFTELSEN GEITMYRA MATKULTURSENTER FOR BARN
871 426 902	STIFTELSEN GODTHAAB
985 211 922	STIFTELSEN HAYDOMS VENNER
986 761 950	STIFTELSEN HEALTH & DEVELOPMENT INTERNATIONAL NORWAY (HDI)
984 114 427	STIFTELSEN HESTMANDEN
959 984 352	STIFTELSEN HJERTEGOD
976 600 800	STIFTELSEN HÅPETS STJERNE STAR OF HOPE NORWAY
979 493 819	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON BERGEN
971 390 069	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON BODØ
978 663 206	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON I DRAMMEN
985 319 243	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON I KRISTIANSAND
944 384 448	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON OSLO
971 477 415	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON ROGALAND
971 530 995	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON TROMSØ
971 543 884	STIFTELSEN KIRKENS BYMISJON TRONDHEIM
975 387 011	STIFTELSEN KIRKENS SOSIALTJENESTE
987 282 053	STIFTELSEN KPK-UKRAINA
977 143 527	STIFTELSEN KRAFT
983 069 568	STIFTELSEN KRISESENTERET I STAVANGER
971 339 012	STIFTELSEN KRISTEN TJENESTE
984 300 964	STIFTELSEN LIVET ETTER SONING
960 216 849	STIFTELSEN LIVETS SENTER

979 303 475	STIFTELSEN MAX HAVELAAR NORGE
976 600 746	STIFTELSEN MERCY SHIPS
977 085 268	STIFTELSEN NAKUHEL ASKER
954 386 481	STIFTELSEN NAVIGATØRENE NORGE
936 079 857	STIFTELSEN NORDTUN HELSEREHAB
968 678 086	STIFTELSEN NORSK KULTURARV
939 483 136	STIFTELSEN NORSK LUFTAMBULANSE
977 131 987	STIFTELSEN OASE
971 307 781	STIFTELSEN OPEN HEART TROSBUDBRINGEREN
877 536 742	STIFTELSEN ORGANDONASJON
984 858 973	STIFTELSEN PARTNERS NORGE
951 675 318	STIFTELSEN PINSEVENNENES EVANGELIESENTER
982 410 371	STIFTELSEN POSITIV OPPVEKST
983 934 269	STIFTELSEN PROSJEKT HAITI
891 864 272	STIFTELSEN ROBIN HOOD HUSET
993 001 902	STIFTELSEN RØA BOGSTAD VINTERPARADIS
870 131 682	STIFTELSEN SENTERMENIGHETEN
970 533 427	STIFTELSEN SIGNO
977 262 992	STIFTELSEN SKOLESKIPET CHRISTIAN RADICH
947 571 958	STIFTELSEN SOS-BARNEBYER NORGE
980 388 816	STIFTELSEN SOUND OF HAPPINESS KOMPETANSESENTER
979 568 444	STIFTELSEN TERMIK

975 943 224	STIFTELSEN TRO HÅP OG KJÆRLIGHET (THK)
994 890 883	STIFTELSEN UNGDOM I OPPDRAG
984 792 875	STIFTELSEN UTSTEIN PILEGRIMSGARD
976 516 745	STIFTELSEN VALNESFJORD HELSESPORTSSENTER
981 156 536	STIFTELSEN VINTERFESTSPILL I BERGSTADEN
877 142 612	STIFTELSEN YME
971 495 464	STIFTELSEN AAMATHEA
993 541 184	STIFTINGA NOTNAUSTET I NORDDAL
982 820 898	STINE SOFIES STIFTELSE
952 002 139	STRØMMESTIFTELSEN
963 456 425	STUDENTENES OG AKADEMIKERNES INTERNASJONALE HJELPEFOND (SAIH)
963 064 853	STØTTEFORENINGEN FOR KREFTRAMMEDE
985 550 999	STØTTEFORENINGEN FOR KREFTSYKE BARN
944 671 102	SYVENDEDAGS ADVENTISTSAMFUNNET DEN NORSKE UNION
964 437 963	SØNDAGSSKOLEN NORGE
980 857 921	TANO TRUST
975 940 608	THE ANGLICAN CHAPLAINCY IN NORWAY
981 958 659	TRANSPARENCY INTERNATIONAL NORGE
943 078 726	TROENS BEVIS VERDENS EVANGELISER
986 001 832	TROMSØ MINESKADESENTER
985 908 966	TROSGNISTEN MISJON
970 133 410	TRYGG TRAFIKK

986 192 158	U-LANDSFORENINGEN SVALENE
981 054 776	U-LANDSHJELP FRA FOLK TIL FOLK
971 337 893	UNG KIRKESANG
970 230 459	UNGE SJØMENN'S KRISTELIGE FORENING
971 475 536	UNGDOM MOT NARKOTIKA - UMN
985 807 116	UNGDOMSGRUPPEN I KREFTFORENINGEN
961 331 846	UNICEF KOMITEEN I NORGE
974 523 663	UNITED WORLD COLLEGES NORGE
971 454 369	UTVIKLINGSFONDET
981 007 751	VELFERDSALLIANSEN
975 937 380	VENNENES SAMFUNN KVEKERNE
982 076 854	VENNER AV UGANDA VAU
970 134 891	VERDENS BARN
984 806 329	VIKEN SENTER FOR PSYKIATRI OG SJELESORG
986 209 255	VINEYARD NORGE
994 172 166	WATOTO CHILD CARE MINISTRIES
971 318 643	WORLD OUTREACH MISSION EVANGELIET TIL DE UNÅDDE
952 330 071	WWF VERDENS NATURFOND
980 334 600	WYCLIFFE
971 492 945	YOUTH FOR UNDERSTANDING
979 509 561	Y'S MEN INTERNATIONAL REGION NORGE
988 708 739	ZULUFADDER

989 688 553 ØNSKEBRØNNEN
979 777 809 ØYANE SYKEHJEM STIFTELSE
970 443 010 ÅPNE DØRER

Oppdatert liste over utenlandske godkjente frivillige organisasjoner og tros- og livssynssamfunn fra og med 2012: <http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Rapportering-til-Skatteetaten/Fradrag/Gaver-til-frivillige-organisasjoner-tros--og-livssynssamfunn/Gaver-til-utenlandske-frivillige-organisasjoner---godkjente-organisasjoner/>

Navn på organisasjonen	Hovedkontor
MOVEMBER EUROPE LTD	London, England
SKANDINAVISKA TURISTKYRKAN	Stockholm, Sverige
WOMEN FOR WOMEN INTERNATIONAL	London, England