

VEILEDNING I SKATT OG MERVERDIGAVGIFT

JUNI 2014



Denne veilederen gir en overordnet innføring i de viktigste skatte- og merverdiavgiftsreglene som gjelder for næringsdrivende. Vi understreker at oversikten ikke er fullstendig, men fokuserer på hovedpunkter. Innen skatte- og merverdiavgiftsretten kan det forekomme kompliserte spørsmål som krever en grundig vurdering.

INNHold

1.	SKATT 3		2	MERVERDIavgIFT, TOLL OG SÆRAvgIFTER	16
1.1	SKATTESYSTEMET - INNTEKTSSKATT.....	3	2.1	KORT OM MERVERDIavgIFTSSYSTEMET	16
1.2	SKATT OG SELSKAPSFORM	3	2.2	HOVEDREGELEN OM avgIFTSPLIKT.....	16
1.2.1	Aksjeselskap.....	4	2.3	REGISTRERING I MERVERDIavgIFTSREGISTERET.....	16
1.2.2	Ansvarlig selskap (ANS og DA)	5	2.4	HVILKE VIRKNINGER FÅR REGISTRERINGEN I MERVERDIavgIFTSREGISTERET?.....	17
1.2.3	Enkeltpersonforetak.....	6	2.5	FRITAK OG UNNTAK FRA avgIFTSPLIKTEN	17
1.2.4	NUF.....	6	2.5.1	Hva er forskjellen på et «fritak» og et «unntak»?.....	17
1.2.5	Omdanninger - bytte av selskapsform.....	7	2.5.2	Fritak fra avgiftsplikt.....	18
1.3	SKATTEMESSIG VIRKSOMHET - NÆRINGSINNTEKT	8	2.5.3	Unntak fra avgiftsplikt	18
1.4	ARBEIDSINNTEKT	9	2.6	avgIFTSsATSER	19
1.4.1	Skattlegging av arbeidsinntekt (personinntekt).....	9	2.7	INNføRSEL AV VARER TIL NORGE	19
1.4.2	Særlig om naturalytelser	9	2.7.1	Innførselsmerverdiavgift.....	19
1.4.3	Arbeidsgiveravgift	9	2.7.2	Toll og særavgifter	19
1.4.4	Skattetrekk og rapporteringsplikter mv.	10	2.7.3	Tollkreditt.....	20
1.5	FIRMABIL OG YRKESBIL	10	2.8	KJØP AV FJERNLEVERBARE TJENESTER FRA UTLANDET	20
A.	Bruk av egen bil i næring/yrke	10	2.9	SÆRLIG OM UtleIE AV ByGG OG ANLEGG	21
B.	Firmabil 11		2.10	UTTAKSMERVERDIavgIFT	20
C.	Kjørebok	12	2.11	INNLEVERING AV OMSETNINGSOPPGAVER OG BETALING.....	21
1.6	NÆRINGSINNTEKT - NOEN AKTUELLE FRADragSPoSTER	12	2.12	FAKTURERING OG BOKføRING	21
1.7	FRADrag FOR FORSKNINGS- OG UTvikLINGS-KoSTNADER - SKATTEFUNN	13			
1.8	INTERNPRISING/OMKLASSIFISERING/TILORDNING ...	13	3	BoKETTersYN, KLAGE OG SØKSMÅL.....	21
1.8.1	Internprising.....	13	3.1	BoKETTersYN I SKATTE- OG avgIFTSsAKER.....	21
1.8.2	Omklassifisering og tilordning.....	14	3.2	SKATT - SELVANGIVELSE OG ENDRING AV LIGNING - KLAGE OG SØKSMÅL.....	22
1.9	SKATTEMESSIG GJENNOMSKJÆRING.....	15	3.3	MERVERDIavgIFT - KLAGE OG SØKSMÅL	23
1.10	KORT OM FORMUESSKATT	15			
1.11	KORT OM SKATT OG avgIFT VED GENERASJONSSKIFTER.....	16			

1. SKATT

1.1 SKATTESYSTEMET - INNTEKTSSKATT

Inntektsskatt betales direkte av en fysisk eller juridisk person og utskrives på personlige skattytere og næringsvirksomhet (forskuddsskatt). Innehavere av enkeltpersonforetak samt deltakere i ansvarlig selskap mv. defineres som personlige skattytere, mens aksjeselskaper er definert som upersonlige skattytere. Hvem som er skattesubjekt avgjøres av organisasjonsformen (se pkt. 1.2 nedenfor).

Man opererer med to sentrale begreper ved inntektsbeskatningen:

- **Alminnelig inntekt:** Skal beregnes av alle skattepliktige, både personer og selskaper. Alle typer skattepliktige inntekter, med fradrag for alle fradragsberettigede kostnader, omfattes.
- **Personinntekt:** Inntekter av personlig utført arbeid (herunder også arbeidsgodtgjørelse fra ansvarlig selskap mv.) og inntekter som erstatter slik inntekt, f.eks. pensjoner, sykepenger. Personinntekt er grunnlag for beregning av toppskatt og trygdeavgift, og beregnes kun for personlige skattytere. Det beregnes også personinntekt fra enkeltpersonforetak. Personinntekt er pensjonsgivende inntekt etter folketrykkløven.

Maksimale effektive marginale skattesatser 2014			
Alminnelig inntekt (bedrifter og personer)	27 %	Pensjonsinntekt	44,1 %
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,2 %	Næringsinntekt	50,4 %
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	53,7 %	Utbytte og uttak	46,7 %

1.2 SKATT OG SELSKAPSFORM

I praksis er det tre hovedformer som velges for organisering av mindre foretak: Aksjeselskap (AS), ansvarlig selskap (ANS/DA) og enkeltpersonforetak. Ikke sjelden drives også virksomhet i Norge gjennom utenlandsk selskap (NUF). Valg av organisasjonsform bør vurderes grundig. I denne vurderingen bør også skatt inngå.

Grunnprinsippet for skattlegging av aksjeeiere i aksjeselskaper, deltakere i ansvarlige selskaper og selvstendig næringsdrivende er skjermingsmetoden - risikofri avkastning av investert kapital skal skjermes mot ekstrabeskatning. Dette gjennomføres ved at man får fradrag i skattepliktig aksjeinntekt og inntekt på utdeling fra ansvarlige selskaper, samt i beregnet personinntekt for næringsdrivende, basert på en fastsatt skjermingsrente.

Skatt og foretaksform - oversikt				
Foretaksform	Ansvarsform	Skatt, alm. inntekt	Skatt, personinntekt (marginalskatt)	Skatt ved utdeling til eier (over skjerming)
Aksjeselskap	Begrenset ansvar	27 %	0	27 %
Ansvarlig selskap	Ubegrenset ansvar	27 %	0	27 %
Enkeltpersonforetak	Ubegrenset ansvar	27 %	23,4 %	0

1.2.1 Aksjeselskap

Et aksjeselskap er selvstendig skattesubjekt atskilt fra eieren. Det innebærer at skattepliktig inntekt beregnes og fastsettes på selskapets hånd. Selskapet betaler forskuddsskatt i løpet av året etter inntekståret fordelt på tre terminer.

Alminnelig inntekt (samlede inntekter, fratrukket alle utgifter i næringsvirksomheten, herunder skattemessige avskrivninger) i selskapet skattlegges med en flat skattesats på 27 %.

- Merk at det ikke beregnes personinntekt for aktive eiere av aksjeselskaper (personinntekt fra virksomheten er i så fall lønn fra aksjeselskapet). For å få pensjonspoeng må du derfor ta ut lønn (som skattlegges med inntil 47,2 %). Husk at du som lønnstaker kan nyttiggjøre deg av minstefradraget (for 2014 43 % av lønnsinntekten, maksimalt kr 84 150), og ved også å utbetale lønn til ektefelle eller barn kan skattebelastningen reduseres ytterligere (men det forutsetter at disse utfører arbeid i selskapet – og husk arbeidsgiveravgift og feriepengar). Maksimalt minstefradrag forutsetter (2014) en lønn på i underkant av kr 200 000.

Det gjelder særlige regler for selskapets inntekt av investeringer i andre aksjeselskaper og lignende selskaper; hovedregelen er her at inntekt (utbytte og gevinst) er skattefrie under den såkalte fritaksmetoden.

Et praktisk viktig regelsett som gjelder aksjeselskaper, er reglene om konsernbidrag: Selv om enkelte aksjeselskaper i et konsern skattlegges som egne skattesubjekter, er det på visse vilkår adgang til å overføre inntekt med skattemessig virkning mellom konsernselskapene. Dette kan skje ved at et selskap innen konsernet, som beskattes for overskudd, kan overføre dette til et annet selskap innen konsernet som går med underskudd. På denne måten kan konsernets totale skattebelastning reduseres.

- Opprettelse av konsern kan være hensiktsmessig for å spre risiko og effektivere beskatning, for eksempel ved å skille eiendom og drift. Man kan også oppnå utsatt beskatning av aksjeinntekter ved opprettelse av holdingselskap, idet slike inntekter først skattlegges når de tas ut privat.
- *Eksempel: Dersom du selger forretningseiendom eiet direkte privat, skattlegges du med 27 % av gevinsten når eiendommen selges. Dersom du i stedet oppretter et konsern med holdingselskap og eiendomsselskap, kan holdingselskapet selge aksjene i eiendomsselskapet skattefritt, og gevinsten kommer da først til beskatning ved utbytte fra holdingselskapet.*

Vilkårene for å avgi og motta konsernbidrag med skattemessig virkning gjennomgås ikke nærmere her, men det skal nevnes at konsernbidragsreglene gjelder for skattekonserner, det vil si konserner der morselskapets eierandel i datterselskapet er mer enn 90 %.

For di aksjeselskapet er et selvstendig skattesubjekt, skattlegges ikke aksjeeierne løpende for overskudd i selskapet; beskatning skjer først ved utdeling (utbytte eller gevinst). Utgangspunktet er at utdelinger skattlegges som kapitalinntekt (27 %) hos eieren, og for skatteformål anses enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjeeier (eller dennes nærstående) som utbytte.

- Tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital er ikke skattepliktig. Du kan derfor redusere aksjekapitalen i selskapet til lovens minimum (kr 30 000) ved utbetaling uten at beløpet er skattepliktig.

For personlige aksjeeiere (fysiske personer) er utbytte og gevinst i utgangspunktet fullt ut skattepliktig som kapitalinntekt. For lovlig utdelt utbytte har imidlertid aksjeeieren krav på et fastsatt skjermingsfradrag, slik at det er utbytte utover skjermingsfradraget som er skattepliktig. Skjermingen beregnes med utgangspunkt i aksjens kostpris, multiplisert med en særskilt fastsatt skjermingsrente (aksjonærmodellen). For 2013 er skjermingsrenten satt til 1,1 %. Ubenyttet skjermingsfradrag kan benyttes for utbytte som utdeles senere år, eller for å redusere skattepliktig gevinst ved realisasjon av aksjene.

- *Eksempel: Kostpris på aksjene er kr 30 000, og skjermingsrenten er 1,1 %. År 1 og 2 tas det ikke ut utbytte fra selskapet. År 3 er årets skjermingsfradrag kr 3 000, og ubenyttet skjerming fra år 1 og 2 er kr 6 000. Skattefritt utbyttebeløp i år 3 er dermed kr 9 000, overskytende skattlegges med 27 %.*

Dersom selskapets aksjeeier er et aksjeselskap eller lignende selskap, er gevinst på aksjene fullt ut skattefrie. Dersom vedkommende aksjeeier eier mer enn 90 % av aksjene i selskapet, er også utbytte helt skattefritt. Ved eie av 90 % eller mindre av aksjene, skal 3 % av aksjeutbyttet inntektsføres og kommer da til beskatning etter de alminnelige reglene (27 %), hvilket innebærer en effektiv skattesats i slike tilfeller på 0,81 % av utbyttet (3 % ÷ 27 %).

Illustrasjon: Beskatning av personlige aksjeeiere i aksjeselskap (aksjeeier og selskap sett samlet)	
Overskudd i selskapet	kr 700 000
Skatt i selskapet (27 %)	kr 189 000
Netto overskudd (til utdeling)	kr 511 000
Utbytteskatt aksjeeier 27 % (for utbytte utover skjermingsfradraget)	kr 137 970
Samlet skatt (selskap og aksjeeier, 46,71 %)	kr 326 970

1.2.2 Ansvarlig selskap (ANS og DA)

I motsetning til aksjeselskaper er ansvarlige selskaper ikke egne skattesubjekter. Skattepliktig inntekt beregnes på selskapets hånd (som om selskapet var skattyter) men den beregnede inntekten utlignes til beskatning på deltakerens hender, det vil si at den enkelte deltaker tilordnes en andel av selskapets nettoinntekt svarende til hans andel i selskapet (deltakerligning), som skattlegges med 27 %. En viktig forskjell fra aksjeselskaper er således at også at underskudd i selskapet utlignes direkte på deltakeren.

- Deltakerligning kan særlig være hensiktsmessig skattemessig for å redusere personlig skattebelastning når selskapet har høye utgifter og mye gjeld, fordi du får fradrag av din andel av selskapets underskudd direkte i din personlige ligning – men husk at du her har et personlig ansvar for selskapets forpliktelser.

Det er ikke adgang til konsernbidrag mellom ansvarlige selskaper.

Eventuell arbeidsgodtgjørelse (godtgjørelse som personlig deltaker tar ut for arbeidsinnsats i selskapet) vil redusere overskuddsberegningen i selskapet, men slik utbetaling regnes som næringsinntekt og skal personinntektbeskattes hos deltakeren.

- Pensjonspoeng av inntekt fra ansvarlig selskap forutsetter at du tar ut arbeidsgodtgjørelse. Slik godtgjørelse skattlegges med inntil 50,4 % (men uten arbeidsgiveravgift).

I tillegg til beskatning av andel av løpende overskudd i selskapet, er personlige deltakere (fysiske personer) skattepliktig for utdelinger fra selskapet. Utdelinger (vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker) skattlegges som kapitalinntekt med en skattesats på 27 %, men før beregning av skatt på utdelingen skal det som tas ut/mottas reduseres med skatten som faller på deltakerens overskuddsandel og et skjermingsfradrag (deltakermodellen). Slik ekstrabeskatning ved utdelinger foretas ikke for deltakere som er aksjeselskaper eller lignende selskaper. Skjermingsfradraget fastsettes med utgangspunkt i kostpris for andelen/innskudd i selskapet/andel av egenkapitalen multiplisert med en skjermingsrente (for 2013 er denne satt til 1,1 %). Ubenyttet skjerming kan fremføres mot senere utdeling på eller gevinst ved realisasjon av andelen, se eksempel over.

Illustrasjon: Beskatning av personlig deltaker i deltakerlignet selskap	
Deltakerens andel av overskudd i selskapet	kr 700 000
Deltakerens skatt på overskuddsandel (27 %)	kr 189 000
Utdeling fra selskapet (redusert med skatt på overskuddsandel)	kr 511 000
Skatt på utdeling 27 % (for utdeling utover skjermingsfradraget)	kr 137 970
Samlet skatt (46,71 %)	kr 326 970

1.2.3 Enkeltpersonforetak

Et enkeltpersonforetak (ENK) er ikke eget skattesubjekt, og det er innehaveren selv om er ansvarlig for innbetaling av foretakets skatt. Innehaveren skal betale forskuddsskatt for hver enkelt periode så snart inntekten oppstår, og får tilsendt innbetalingsblanketter for dette fire ganger i året, basert på forrige års inntekt. Ved oppstart av foretaket må man melde fra til skattekontoret om virksomheten og forventet overskudd (eller underskudd) det første året.

Virksomhetsinntekten fra ENK, etter fradrag for en risikofri avkastning, skattlegges løpende hos innehaveren som beregnet personinntekt (foretaksmodellen). Det vil si at man som innehaver av ENK betaler skatt av både alminnelig inntekt (27 %) og personinntekt (opptil 12 % toppskatt samt 11,4 % trygdeavgift).

- Som ansatt i et aksjeselskap har du krav på sykepenger og arbeidsledighetstrygd, og du er dekket av lønnsgarantiordningen dersom bedriften skulle gå konkurs. Selvstendig næringsdrivende har krav på 2/3 sykepenger sammenlignet med lønnstakere, næringsinntekt gir ikke grunnlag for arbeidsledighetstrygd og heller ikke lønnsgaranti ved konkurs. Det kan være en grunn til å vurdere aksjeselskap.

Alminnelig inntekt beregnes på vanlig måte, det vil si skattepliktige inntekter fratrukket fradragsberettigede kostnader. Personinntekten beregnes med utgangspunkt i alminnelig inntekt (før fradrag for fremførbart underskudd). Denne justeres ved at enkelte poster legges til (bl. a. kapitalkostnader og -tap samt særskilte fradrag for visse yrkesgrupper) og enkelte poster trekkes fra (bl. a. kapitalinntekter og et beregnet skjermingsfradrag). Skjermingsfradraget beregnes med utgangspunkt i en beregnet verdi av eiendelene i virksomheten, multiplisert med en skjermingsrente (for 2013 er denne satt til 1,5 %).

Dersom innehaverens ektefelle jobber i foretaket, skal denne ikke ha utbetalt lønn. Foretakets overskudd/underskudd skal fordeles på de to ektefellene. Ved fordeling må det foretas en helhetsvurdering av ektefellens arbeidsinnsats.

- På grunn av de progressive satsene i personinntekten kan skatten reguleres ved å fordele næringsinntekt med ektefellen.

Illustrasjon: Beskatning av innehaver av enkeltpersonforetak	
Overskudd i foretaket (alminnelig inntekt)	kr 700 000
Skatt på alminnelig inntekt (27 %)	kr 189 000
Beregnet personinntekt (etter justeringer og fradrag for skjerming)	kr 650 000
Toppskatt, trinn 1 (9 % for inntekt mellom kr 527 400 og kr 857 300)	kr 11 034
Toppskatt, trinn 2 (12 % for inntekt over kr 857 300)	n/a
Trygdeavgift (11,4 %)	kr 74 100
Samlet skatt	kr 274 134

1.2.4 NUF

NUF (norskregistrert utenlandsk foretak) er ingen selskapsform i seg selv, men er betegnelsen på utenlandske selskaper som er registrert i Brønnøysundregistrene. Spørsmålet om norsk beskatning av virksomhet som drives gjennom et norskregistrert utenlandsk selskap avgjøres prinsipielt ut fra om selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge eller utlandet, eventuelt om selskapet er begrenset skattepliktig til Norge for inntekter fra virksomhet her.

Utgangspunktet er at det utenlandske selskapet anses å være skattemessig hjemmehørende i Norge når selskapet ledes herfra. Når selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge, har det skatteplikt til Norge på linje med norske aksjeselskaper (alminnelig skatteplikt). Dersom selskapet ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge, men utøver virksomhet her, er selskapet skattepliktig hit for (netto)inntekter fra denne virksomheten (begrenset skatteplikt), på samme måte som norske skattesubjekter.

1.2.5 Omdanninger - bytte av selskapsform

Både enkeltpersonforetak, aksjeselskaper og ansvarlige selskaper kan bytte selskapsform. Skattemessig er utgangspunktet at en omdanning av virksomheten ved overgang til en annen selskapsform anses som en realisasjon, der det skal foretas et gevinst-/tapsoppgjør etter de alminnelige reglene om realisasjon. For visse typer omdanninger gir imidlertid skatteloven anvisning på omdanning som ikke utløser skattlegging.

- Skattefri omdanning i kombinasjon med konserndannelse kan benyttes for å bringe virksomheten inn fritaksmetoden for å få skattefri aksjeinntekter.

Etter skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift kan således enkeltpersonforetak og ansvarlig selskap omdannes til aksjeselskap og enkeltpersonforetak omdannes til ansvarlig selskap uten skattlegging. Derimot kan aksjeselskaper ikke omdannes skattefritt til enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap, og ansvarlig selskap kan ikke omdannes skattefritt til enkeltpersonforetak.

Reglene om skattefri omdanning innebærer at det ikke blir foretatt realisasjonsbeskatning på omdanningstidspunktet - i stedet videreføres skatteposisjonene i den nye selskapsformen (skattemessig kontinuitet).

- Det er valgfrritt å benytte reglene om skattefri omdanning; har du et latent skattemessig tap i virksomheten bør du derfor vurdere å omdanne med skatteplikt.

De nærmere vilkårene for skattefri omdanning er fastsatt i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven (FSFIN). Hovedvilkårene er i korthet:

- Foretaket som omdannes må drive «virksomhet» i skattemessig forstand (se pkt. 1.3).
- Overføringen må skje til et nystiftet selskap.
- Aksjekapitalen/selskapskapitalen kan ikke settes høyere enn netto skattemessige verdier av det som overføres, og minimumskravet til aksjekapital i aksjeselskaper (kr 30 000) må være oppfylt både etter skattemessige og virkelige verdier.
- Utgangspunktet er at all aktivitet og alle driftsmidler i virksomheten som omdannes skal overføres til selskapet. Unntak gjelder blant annet for gjeldsposter og fast eiendom, som ikke kreves overført. Bolig- eller fritidseiendom som den næringsdrivende selv bruker kan ikke overføres.
- Skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter må videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten må overføres uendret (men skatteposisjoner som er forbeholdt personlig næringsdrivende, for eksempel beregnet negativ personinntekt, kan ikke overføres til selskapet).
- Tidligere eier av virksomheten må tegne aksjer/andeler i selskapet tilsvarende verdien av innskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmene.
- Skatteposisjonene inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital må fastsettes på aksjene/andelene som utstedes, basert på de skattemessige verdiene i den overførte virksomheten.

Omdanningen har virkning fra 1. januar i omdanningsåret, dersom selskapet er stiftet og melding er sendt til Foretaksregisteret innen 1. juli vedkommende år og selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest fra 1. juli.

- Merk at det kan påløpe dokumentavgift dersom det i forbindelse med omdanningen overføres hjemmel til fast eiendom. Virkninger av omdanningen med hensyn til merverdiavgift bør også undersøkes nærmere.

Skatteloven gir også anvisning på at fusjoner (sammenslåing) og fisjoner (deling) av selskaper kan skje med skattemessig kontinuitet - det vil si at omorganiseringen ikke utløser umiddelbar beskatning, men med videreføring av skattemessige inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner. Reglene gjelder både for aksjeselskaper og ansvarlige selskaper.

I alle tilfeller gjelder det særskilte vilkår og begrensninger, og det er viktig at skatte- og avgiftsreglene rundt omdanninger, fusjoner, fisjoner og andre reorganiseringer følges nøye for å unngå uønskede virkninger av omorganiseringen.

Skatteloven tillater også fusjoner mellom norske aksjeselskaper og utenlandske selskaper (NUF) - for eksempel ved at et utenlandsk selskap innfusjoneres i et norsk aksjeselskap.

- Man kan oppnå skattefri overgang fra drift av virksomhet gjennom NUF til aksjeselskap ved å innfusjonere det utenlandske selskapet i et norsk aksjeselskap.

Dette forutsetter at det utenlandske selskapet anses som skattemessig hjemmehørende i Norge, og at fusjonen følger de materielle kravene for fusjoner etter norsk selskapsrett. Fusjoner og fisjoner over landegrensene reiser særlige problemstillinger, ikke bare når det gjelder norsk skatte- og selskapsrett, men også i forhold til utenlandsk lovgivning.

1.3 SKATTEMESSIG VIRKSOMHET - NÆRINGSINNTekt

Som nevnt over er netto næringsinntekt skattepliktig som alminnelig inntekt, og for innehavere av enkeltpersonforetak danner også næringsinntekten utgangspunktet for beregning av personinntekt for virksomheten.

Skattesatser personinntekt - næring 2014	
Toppskatt, trinn 1 (over kr 527 400)	9,0 %
Toppskatt, trinn 2 (over kr 857 300)	12,0 %
Trygdeavgift, næringsinntekt	11,4 %

Et praktisk viktig regelsett for næringsinntekter, er reglene om uttak: Dersom formuesobjekter eller tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet (virksomhet), omdisponeres til annet formål hos eier (for eksempel benyttes til privat eller gis bort), overføres til andre til underpris eller gis bort, er positiv differanse mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi skattepliktig som om formuesobjektet eller tjenesten hadde blitt solgt til utenforstående.

- *Eksempel: Du har en firmabil som er regnskapslignet i foretaket og ønsker å gå over til forenklet overskuddsberegning for bilen (kilometergodtgjørelse etter statens satser, se nedenfor). Overføringen medfører at du blir skattlagt med differansen mellom foretakets innkjøpspris (redusert med avskrivninger) og bilens markedsverdi på uttakstidspunktet.*

Hvorvidt det utøves virksomhet i skattemessig forstand har betydning i forhold til en rekke skatteregler, for eksempel spørsmålene om omdanning til aksjeselskap og beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak. Pliktene som arbeidsgiver til skattetrekk og betaling av arbeidsgiveravgift mv. gjelder også kun for ansatte. Dersom vedkommende som utfører arbeidet er selvstendig næringsdrivende, skal vedkommende selv besørge innbetaling av skatter og avgifter. Derfor er det viktig å bringe klarhet i hvorvidt den som yter tjenester til foretaket gjør det i egenskap av å drive virksomhet (selvstendig næringsdrivende) eller som ansatt.

- En godt fundert avtale vil være viktig for å dokumentere om det foreligger tjenester ytet av selvstendig næringsdrivende eller ansatt.

Det skattemessige virksomhetsbegrepet må således avgrenses mot:

- Arbeidsinntekt utenfor virksomhet
- Passiv kapitalforvaltning
- Ikke-økonomisk aktivitet (hobby mv.)

Utgangspunktet er at en inntektsgivende aktivitet anses som virksomhet i skattemessig forstand dersom aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, den har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyterens egen regning og risiko.

- Skattemyndighetene anser som utgangspunkt utleie av bygninger som virksomhet dersom man leier ut mer enn 500 m² til forretningsformål eller 5 boenheter eller mer til bolig- og fritidsformål.

Grensene må trekkes ut i fra en konkret vurdering av det enkelte forholdet, og ikke sjelden byr vurderingen på tvil. Det foreligger en omfattende retts- og ligningspraksis som trekker opp grensene.

1.4 ARBEIDSINNTEKT

1.4.1 Skattlegging av arbeidsinntekt (personinntekt)

Arbeidsinntekt betegner vederlaget for uselvstendige personlige tjenester – det vil si inntekter fra tjenester for en arbeidsgiver som har instruksjonsmyndighet over arbeidstakeren. Arbeidsinntekt skattlegges som personinntekt, med maksimal marginal effektiv skattesats på p.t. 47,2 %.

Inntektsgrunnlaget utgjør ikke bare kontantlønn – også naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser er som hovedregel skattepliktig arbeidsinntekt.

- Merk at også arbeid for deg selv (for eksempel arbeid på egen bolig) vil kunne være skattepliktig.

Skattesatser personinntekt - lønn 2014	
Toppskatt, trinn 1 (over kr 527 400)	9,0 %
Toppskatt, trinn 2 (over kr 857 300)	12,0 %
Trygdeavgift, lønnsinntekt	8,2 %

1.4.2 Særlig om naturalytelser

Naturalytelser er som hovedregel skattepliktig for mottaker. Eksempler på naturalytelser som kan være skattefrie:

- Visse gaver til ansatte innenfor visse beløpsgrenser
- Personalrabatter, såfremt rabatten er rimelig og uttaket av varer ikke overstiger det som er normalt privat forbruk.
- Tilskudd til barnehage for ansattes barn
- Rimelige velferdstiltak, for eksempel felles tilstelninger eller bedriftshytte. NB! Ordningen med skattefrie velferdstiltak forutsetter at ansatte ikke-familiemedlemmer i bedriften tilsammen utgjør minst én full stilling.
- Arbeidsklær (ved krav om uniformering eller spesielle verneklær)
- Røykavvenningskurs
- Parkeringsplass

1.4.3 Arbeidsgiveravgift

Ved betaling av lønn eller annet vederlag for arbeidsinnsats, skal det også betales arbeidsgiveravgift, med mindre det er snakk om utbetaling til selvstendig næringsdrivende. Utgangspunktet er at plikten til å betale arbeidsgiveravgift følger innberetningsplikten. Men det gjelder noen unntak: Eksempelvis er skattefrie naturalytelser ikke avgiftspliktige (selv om de er innberetningspliktige), og man skal også betale arbeidsgiveravgift av feriepenger og pensjonsinnskudd. Særlige regler gjelder også for utgiftsgodtgjørelser.

Arbeidsgiveravgiften beregnes av brutto lønn til de ansatte. Satsen for arbeidsgiveravgiften er geografisk differensiert, og følger som hovedregel den kommune hvor virksomheten har sitt hovedkontor:

Satser for arbeidsgiveravgift 2014			
Sone I	14,1 %	Sone IV	5,1 %
Sone Ia	14,1 %	Sone IVa	7,9 %
Sone II	10,6 %	Sone V	0
Sone III	6,4 %		

1.4.4 Skattetrekk og rapporteringsplikter mv.

Man er forpliktet til å foreta forskuddstrekk for lønn og andre ytelser og betale dette inn til skattemyndighetene gjennom en særskilt skattetrekkkonto. Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket er i utgangspunktet brutto lønn, pensjon mv., trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser og trekkpliktige naturalytelser.

Skattetrekket (og arbeidsgiveravgiften) skal rapporteres og innbetales til skattemyndighetene seks ganger i året, og hvert år skal det innleveres årsoppgaver for lønn (lønns og trekkoppgave) og arbeidsgiveravgift for de ansatte.

1.5 FIRMABIL OG YRKESBIL

A. Bruk av egen bil i næring/yrke

Dersom du er næringsdrivende (gjennom enkeltpersonforetak eller som deltaker i ansvarlig selskap), kan du ha fradragsrett for bruk av egen bil i næringen.

Dersom bilen brukes så mye i yrket at den anses som yrkesbil, er utgangspunktet at man har fradrag for alle kostnader ved bilholdet, men slik at det skal skje en tilbakeføring for privat bruk av bilen (dersom den også brukes til privatkjøring), se nedenfor. Biler som utelukkende brukes til yrkeskjøring (og heller ikke til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted) anses som yrkesbiler. Lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer samt busser med mer enn 15 passasjerplasser anses også som yrkesbiler, selv om bilen brukes noe privat. Andre biler regnes som yrkesbil dersom:

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km per bil per år, eller
- yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken, eller
- bilen etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk, eller
- bilen er registrert for ni passasjerer eller mer og brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise.

Når bilen etter det ovennevnte fyller vilkårene for å være yrkesbil, har man altså fradrag for alle faktiske utgifter til bilholdet. Tilbakeføringen for privat bruk fastsettes som hovedregel på grunnlag av en andel av bilens listepreis (se nedenfor om firmabil); for 2014 skatlegges man for 30 prosent av bilens listepreis som ny, inntil kr 280 100, og for 20 prosent av overskytende listepreis. Den skattepliktige fordelen skal likevel ikke overstige 75 % av beregnede totale kostnader i året (inkludert 17 % avskrivning) ved bilholdet.

Eksempel (listepreis som ny kr 500 000, anskaffet i 2012, totale driftskostnader kr 45 000):

Sjablonregel:		Beregnete kostnader:	
30 % av kr 280 1000	kr 84 030	Driftskostnader	kr 45 000
20 % av overskytende	kr 43 980	Avskrivninger (3 år saldo, 17 %)	kr 58 557
Beregnet privat fordel	kr 128 010	Sum totale kostnader	kr 103 557
Inntektstillegg privat bruk (75 % av beregnede totale kostnader):			kr 77 668

Dersom bilen ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil, gis det ikke fradrag for faktiske kostnader. I stedet gis det fradrag for yrkesbruk etter en standardsats multiplisert med antall kilometer som faller på bruk av bilen i yrket. For inntektsåret 2014 utgjør kilometersatsen kr 4,05 per km (særlig sats gjelder for arbeidssted Tromsø). Merk at standardfradraget omfatter direkte bilkostnader (drivstoff mv.) Kostnader til utbedring av skade mv. oppstått under yrkeskjøring, parkering og bompenger mv. er fradragsberettiget ved siden av standardfradraget.

B. Firmabil

Fordel ved bruk av bil som eies eller leases av arbeidsgiveren, skattlegges som lønnsinntekt. Utgangspunktene er at man for 2014 blir skattlagt med 30 % bilens listepris opp til kr 280 100 og 20 % av bilens listepris over kr 280 100. Listeprisen beregnes som følger:

- Dersom yrkeskjøringen er mindre enn 40 000 km i året, fastsettes grunnlaget til 100 % av listepris som ny (75 % dersom bilen er 3 år eller eldre)
- Dersom yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i året, fastsettes grunnlaget til 75 % av listepris som ny (56,25 % dersom bilen er 3 år eller eldre)
- For el-bil er satsen 50 % av listepris som ny, uavhengig av yrkeskjørelengde (37,5 % dersom bilen er 3 år eller eldre)
- Det fjerde kalenderåret etter bilens registrering reduseres grunnlaget for beskatning (listeprisen), du kan altså spare skatt ved å bruke en eldre bil i virksomheten

Fordelen for bruk av firmabil beregnes av bilimportørens listepris ved førstegangsregistreringen. Verdien av ekstrautstyr beregnes også av importørens listepris, uavhengig av om det er arbeidsgiver eller den ansatte som har betalt for utstyret.

Eksempel (listepris som ny kr 500 000, anskaffet i 2012, kjørelengde i yrket < 40 000 km)	
Beskatningsgrunnlag	kr 500 000
30 % av kr 280 100	kr 84 030
20 % av overskytende	kr 43 980
Inntektstillegg privat bruk:	kr 128 010

- Skatteplikt for bruk av bil i arbeidsforhold forutsetter at du bruker bilen privat - en nøyaktig ført kjørebok vil være viktig for å dokumentere yrkeskjøring og privat kjøring

Et alternativ til firmabil er å eie bilen privat, og avtale kjøregodtgjørelse. For næringsdrivende skal slik brutto godtgjørelse inn-tekstføres i regnskapet for virksomheten, uansett om bilen anses som yrkesbil eller ikke. Det gis da fradrag for faktiske kostnader evt. etter sjablonregelen for yrkesbruk, se. pkt. 1.5 over.

For ikke-næringsdrivende (f.eks. lønnsinntaker i eget aksjeselskap), er et eventuelt overskudd på bilgodtgjørelse for yrkeskjøring skattefritt dersom godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse etter statens satser.

Kilometergodtgjørelse, statens satser inntektsåret 2014	
0 - 10 000 km	kr 4,05
Over 10 000 km	kr 3,45

Særlige satser gjelder for el-bil samt arbeidssted Tromsø

Dersom kjøregodtgjørelsen ikke følger statens satser som nevnt over behandles godtgjørelsen etter den såkalte nettometoden. Nettometoden innebærer at bilgodtgjørelsen sammenlignes med fradragsberettigede kostnader, og overskuddet føres til beskatning (tilsvarende går underskudd til fradrag). Man kan på visse vilkår også velge forenklet overskuddsberegning, der bilgodtgjørelsen avregnes mot statens satser.

- Hva som lønner seg av bruk av egen bil i yrket eller firmabil må avgjøres ut fra bilens pris, vedlikeholdskostnader, og kjørelengde i yrket og privat

C. Kjørebook

Man har ikke plikt til å føre kjørebook og skattemyndighetene kan ikke pålegge dette. Kjørebooken vil imidlertid være et viktig middel for å dokumentere yrkeskjøring og privat kjøring. Skattemyndighetenes krav til kjørebooken er at den fortløpende og daglig må registrere bruk av bil i yrket, den må angi utgangspunktet for dagens kjøring, formålet med kjøringen, hvor kjøringen avsluttes og kjørelengden ifølge kilometertelleren. Det totale antall kilometer må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og anføres i boken.

- Hold også styr på frakt av utstyr og passasjerer og kjøring på skogs- eller anleggsvei, det gjelder utvidede grenser for slik kjøring.

1.6 NÆRINGSINNTekt - NOEN AKTUELLE FRADRAGSPOSTER

Utgangspunktet er at man har fradragrett (i alminnelig inntekt) for alle kostnader i virksomheten som er pådratt for å «erhverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. Fradragretten må vurderes konkret for hver enkelt utgift, men de generelle utgangspunktene er at det må være oppfret en fordel (ikke en ren ombytning av verdier) og oppførelsen av fordelene må ha tilknytning til skattepliktig inntekt.

- Du får ikke fradrag for ubetalt i arbeid i selskapet (fra deg selv eller andre) - du får kun fradrag for konkrete kostnader - betaler du andre (eller tar ut lønn selv) for å gjøre jobben er altså kostnaden fradragberettiget.

Noen aktuelle fradrag kan være:

- Avskrivning på driftsmidler i virksomhet (formuesobjekter som hovedsakelig er anskaffet til eller faktisk benyttet i virksomheten). Kostprisen for varige og betydelige driftsmidler (det vil si driftsmidler med antatt brukstid på minst 3 år og kostpris over kr 15 000 inkl. mva) fradragsføres gjennom årlige saldoavskrivninger (med satser fra 2 - 30 %, avhengig av type driftsmiddel). Kostprisen for ikke-varige eller ubetydelige driftsmidler kan man velge å fradra i sin helhet i anskaffelsesåret.
- Det er eieren av driftsmidlet pr. 31. desember som har rett til avskrivninger, overtakelse av driftsmidler før årsskiftet gir altså rett til avskrivninger for hele året. Kjøp av kontorrekvisita i desember for kr 50 000 gir for eksempel kr 15 000 (30 %) i fradrag i innkjøpsåret.
- Kostnader til vedlikehold av driftsmidler (eller andre objekter brukt i inntektsskapende aktivitet) kan fradragsføres direkte i anskaffelsesåret. Merk at det her går en grense mot påkostninger (som skal legges til kostprisen og eventuelt fradragsføres gjennom saldoreglene). Utgangspunktet her er at arbeider som utføres for å bringe objektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt er vedlikehold, mens standardheving eller endringer er påkostninger.
- Kostnader til hjemmekontor (det vil si eget rom i hjemmet som benyttes utelukkende i inntektserverv) kan være fradragberettiget dersom visse betingelser er oppfylt.
- Innehavere av enkeltpersonforetak kan innen visse rammer kreve fradrag i alminnelig inntekt (og redusere beregnet personinntekt tilsvarende) for innbetalinger til pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven. Man har også (innen visse rammer) fradragrett for innbetaling til individuell pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning.
- Innenfor særskilte satser har man fradragrett for kostnader ved tjenestereiser (reise, kost og losji mv.) - kostnadene bør dokumenteres. Det skal videre nevnes at arbeidsgivers dekning av/godtgjørelse for slike kostnader innenfor de særlige satsene er skattefrie så fremt vilkårene for fradragrett er oppfylt. Ellers har både næringsdrivende og lønnsnettakere krav på fradrag for utgifter til pendling.
- Særlige regler gjelder for fradrag for representasjonskostnader (reiser og bevertning mv.), samt fradrag for sosiale utgifter rettet mot ansatte i bedriften.
- Sponsorkostnader mv. er fradragberettigede dersom de har reklameverdi, men det gjelder særlige beløpsgrenser for gavegjenstander.
- Foreningskontingenter er som utgangspunkt ikke fradragberettigede, men det gjelder unntak (innenfor visse begrensninger) for kontingenter til arbeidsgiverforeninger, yrkes- og næringsorganisasjoner og arbeidstakerorganisasjoner. Kontingent til serviceorganisasjoner i næringslivet kan også være fradragberettiget.

- Tap på fordringer er fradragsberettiget dersom tapet er endelig konstatert og fordringen er knyttet til virksomheten. Det gjelder særlige begrensninger for tap på fordring mellom nærstående selskaper.
- Som næringsdrivende kan du etter praksis få godkjent inntil de fem foregående årene som oppstartsår for virksomheten. I så fall vil man kunne få endret ligningen for disse årene, og få fradrag for de kostnader i denne femårsperioden. Ellers kan underskudd som hovedregel fremføres til fradrag i inntekt senere år, selv om underskuddet er oppstått i en annen virksomhet.
- Husk at fradrag bare gis for kostnader når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn kr 10 000.

1.7 FRADRAG FOR FORSKNINGS- OG UTVIKLINGSKOSTNADER - SKATTEFUNN

Kostnader til egen forskning og utvikling er som utgangspunkt fradragsberettigede etter de alminnelige reglene om fradrag i alminnelig inntekt. I tillegg kan virksomhetsutøvere få fradrag for en prosentvis del av slike kostnader direkte i skatt og trygdeavgift (skattefradrag) etter de såkalte SkatteFunn-reglene. Etter dette regelsettet gis det skattefradrag for utgifter til forsknings- og utviklingsprosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd.

- Skattefradraget er ikke betinget av at man er i skatteposisjon, beløpet utbetales altså selv om man går med underskudd.

Fradraget gis som en prosentandel av prosjektkostnadene (20 % for små- og mellomstore bedrifter, 18 % for større bedrifter) opp til en beløpsgrense på kr 8 millioner for egenutført forskning og utvikling og kr 22 millioner for innkjøpt forskning og utvikling (summen av egenutført og innkjøpt FoU kan ikke overstige kr 22 millioner).

For å omfattes av ordningen, må prosjektet være godkjent av Norges forskningsråd, og det må søkes særskilt om dette. For at søknaden skal få virkning for kostnader pådratt i søknadsåret, må søknaden være mottatt av Norges forskningsråd innen 1. september det aktuelle året.

1.8 INTERNPRISING/OMKLASSIFISERING/TILORDNING

1.8.1 Internprising

Det er ikke upraktisk at bedriften inngår avtaler med innehaveren, for eksempel om leie eller kjøp av formuesgjenstander. For aksjeselskaper følger det av aksjeloven at slike avtaler skal inngås på markedsmessige betingelser (armlengdes avstand). Tilsvarende bestemmelser følger ikke av selskapsloven (hva gjelder ansvarlige selskaper), og fordi enkeltpersonforetaket ikke er et eget rettssubjekt atskilt fra innehaveren, gjelder det heller ikke noe slikt prinsipp for disse foretakene.

For aksjeselskaper og ansvarlige selskaper gjelder i tillegg at verdioverføringer fra selskap til aksjeeier/deltaker eller dennes nærstående vil kunne være skattepliktig som utbytte/utdeling, dersom det kan legges til grunn at avtalen ikke reflekterer markedsmessige betingelser («skjult utbytte»).

Skatteloven § 13-1 gir også anvisning på et helt generelt skattemessig armlengdeprinsipp, som gjelder i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap mellom partene i en transaksjon. Bestemmelsen gir skattemyndighetene hjemmel til å justere skattegrunnlaget, dersom det kan dokumenteres at:

- Det foreligger interessefellesskap mellom partene,
- skattyters inntekt/formue er redusert,
- og interessefellesskapet er årsaken til inntekts- eller formuesreduksjonen
- Det bør dokumenteres (ved takster e.l.) at vilkårene i slike avtaler er fastsatt i henhold til armlengdeprinsippet.

Hva særlig gjelder leie av formuesobjekter (for eksempel bolig eller båt) fra aksjeselskaper, skal det bemerkes at Høyesterett har fastslått at verdien av fordelene ikke er begrenset til markedsmessig utlei verdi; dersom leien på det åpne markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse kan fordelene settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende objektet.

- Det lønner seg sjelden å eie privatgjenstander gjennom aksjeselskapet. Når det gjelder bolig kan du f.eks. selge denne skattefritt dersom krav til eier- og brukstid er oppfylt – salg fra aksjeselskap er skattepliktig med 27 %. I tillegg kan det altså bli snakk om inntektstillegg for egen bruk basert på en beregnet kapitalkostnad i selskapet.

1.8.2 Omklassifisering og tilordning

Utgangspunktet er at det er skattemyndighetene som avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen (ligningsloven § 8-1). I dette ligger at skattemyndighetene ikke er bundet av den klassifikasjonen som skattyter har gjort av et forhold, for eksempel, at en inntektspost skal behandles som virksomhetsinntekt, eller at en inntektspost skal tilordnes selskapet og ikke aksjeeieren. Skattemyndighetene skal i disse tilfellene klargjøre faktum basert på de opplysninger som foreligger og foreta en rettsanvendelse basert på dette faktumet.

Eksempel på omklassifisering er for det første på overføringer fra selskap til aksjeeier eller deltaker (omklassifisering fra utbytte/utdeling til lønn): Utgangspunktet er at man som eier av et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap har frihet til å fastsette lønn/godtgjørelse for arbeidsinnsatsen. Etter skattemyndighetenes praksis vil det således sjelden være aktuelt å fastsette lønnen/arbeidsgodtgjørelsen ved skjønn selv om lønnen ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen.

- Dersom det utføres arbeid for et selskap og godtgjørelsen for denne arbeidsinnsatsen utbetales til et annet selskap som eies av den som utfører arbeidet (holdingsselskap) kan det imidlertid etter praksis være mer aktuelt å behandle godtgjørelsen som lønn eller godtgjørelse for arbeidsinnsats for den som utfører arbeidet. Dette kan særlig være aktuelt hvor den personlige innsats er betydelig, hvor det er liten innsats av driftsmidler og varer og hvor det er liten økonomisk risiko.

Et annet område hvor omklassifisering kan være aktuelt er ved lån fra eget selskap (omklassifisering fra lån til utbytte/utdeling eller lønn): Utgangspunktet er at innenfor aksjelovens rammer har en aksjeeier adgang til å ta opp lån fra eget selskap. Sentrale bestemmelser i aksjeloven er her aksjeloven § 3-8 om styrebehandling og generalforsamlingsgodkjennelse av avtaler mellom selskap og aksjeeier/nærstående samt bestemmelsene om selskapets lån og sikkerhetsstillelse til fordel for aksjeeier/nærstående i aksjeloven kap. 8. Skattemyndighetene kan vurdere det slik at utbetalingen som hevdes å være lån skattemessig skal klassifiseres som lønn (med lønnsbeskatning), utbytte (utbyttebeskatning) eller som arbeidsgodtgjørelse eller utdeling fra ansvarlig selskap.

- For at utbetalingen skal anses som lån i skattemessig forstand, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale, og det må foreligge en tilbakebetalingsforpliktelse for låntaker. Det bør inngås en skriftlig låneavtale ved etableringen av lånet som fikserer lånebeløpet, regulerer tilbakebetalingsforpliktelsen og som også inneholder rentebetingelser og regulering av mislighold. Det vil også være sentralt at forholdet er behandlet som et låneforhold i selskapets regnskaper.

Som et siste eksempel kan det nevnes klassifisering av vederlag ved overdragelse av virksomhet: Dersom man avtaler at eieren/innhaveren fortsatt skal arbeide i virksomheten en tid etter overdragelsen (eventuelt konkurranseforbud), kan det være aktuelt å bedømme deler av vederlaget for virksomheten som forskudd på lønn/karens godtgjørelse/«sign on fee». Klassifikasjonen må her foretas konkret, og ved vurderingen vil det bl.a. ha betydning om vederlaget er høyere enn det som foretakets verdier og inntjeningssevne kan forklare, hvis man tenker seg at de tidligere eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i foretaket og om den tidligere eieren har påtatt seg forpliktelse med hensyn til fortsatt arbeid eller til ikke å starte konkurrerende virksomhet i en viss periode. Resultatet av slik omklassifisering kan være at vederlaget beskattes som lønn (inntil 47,2 %) i stedet for kapitalinntekt (27 %, evt. skattefri aksjeinntekt).

- Skal du selge foretaket ditt bør du være forsiktig med å akseptere bindinger i form av fortsatt ansettelse eller forbud mot å starte konkurrerende virksomhet. Du reduserer risiko for at vederlaget omklassifiseres dersom en del av vederlaget heller gjøres betinget av at foretaket oppnår visse resultater.

1.9 SKATTEMESSIG GJENNOMSKJÆRING

Selv om skattereglene gir anvisning på en bestemt skattemessig virkning av en lovlig og reell transaksjon/disposisjon, kan skattemyndighetene etter de ulovfestede reglene om skattemessig gjennomskjæring gi disposisjonen andre skattemessige virkninger enn det som følger av de alminnelige skattereglene.

Det beror på en helhetsvurdering hvorvidt det er grunnlag for gjennomskjæring, men etter rettspraksis må følgende vilkår være oppfylt for at gjennomskjæring kan skje:

- Hovedformålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt, og
- det må etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Merk at man ved vurderingen kan se flere transaksjoner/disposisjoner i sammenheng.

Vurderingen er utpreget skjønnsmessig og det foreligger en omfattende lignings- og rettspraksis om skattemessig gjennomskjæring. Utgangspunktet for vurderingen er at ved valg mellom flere disposisjoner, er det legitimt for skattyter å velge det alternativ som gir de mest gunstige skatteeffektene, så lenge det alternativet som blir valgt ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig.

Skatteloven inneholder også en spesiell gjennomskjæringsregel (§ 14-90), knyttet til bortfall av generelle skatteposisjoner (for eksempel fremførbart underskudd). Etter denne bestemmelsen kan et selskap mv. bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet mv. er part i en omorganisering eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv. Det skal nevnes at terskelen for å anvende denne bestemmelsen er noe lavere enn terskelen for å anvende ulovfestet gjennomskjæring.

- Den spesielle gjennomskjæringsregelen er særlig aktuell ved kjøp av selskaper med fremførbare underskudd. Dersom du kjøper et selskap uten andre eiendeler en det fremførbare underskuddet, er det høy sannsynlighet for at skattemyndighetene ikke vil la deg utnytte dette underskuddet.

1.10 KORT OM FORMUESSKATT

Formuesskatt utskrives for personlige skattytere. Upersonlige skattytere (som aksjeselskaper) er unntatt fra formuesskatteplikt. Innehavere av enkeltpersonforetak og deltakere i ansvarlige selskaper er formuesskattepliktig for nettoformuen i virksomheten, mens for personlige aksjeeiere inngår verdien av aksjene i vedkommendes formuesskattegrunnlag.

- Verdien av aksjer kan ikke settes lavere enn kr 0 ved beregningen av formuesskatt. Innehaver av enkeltpersonforetak og deltaker i ansvarlig selskap får derimot fradrag for (andel av) all gjeld i virksomheten ved beregning av formuesskatten. Enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap kan derfor være gunstig skattemessig i en oppstartsfase, når det er høye utgifter i foretaket - men husk at ditt ansvar for foretakets forpliktelser ikke er begrenset som i aksjeselskaper.

Formuesskatten utlignes på skattepliktig bruttoformue minus fradragsberettiget gjeld pr. 1. januar i det år ligningen foretas. For 2014 er innslagspunktet for formuesskatt kr 1 000 000, og satsen er 1 %.

Som utgangspunkt er all formue formuesskattepliktig, og formuesobjektene verdsettes til omsetningsverdi pr. 1. januar i det år ligningen foretas. Det gjelder særregler for formuesfastsettelsen for aksjer (verdsettelsestidspunkt) og også for næringseidom (formuesskattegrunnlag). Enkelte formuesposter er ikke skattepliktige. Dette gjelder for eksempel betingede rettigheter (f.eks ulykkesforsikring) og tidsbegrensede bruksrettigheter (f.eks festerettigheter), samt goodwill (forretningsverdi).

1.11 KORT OM SKATT OG AVGIFT VED GENERASJONSSKIFTER

Arveavgiften ble fjernet fra og med 1. januar 2014. Det innebærer at næringsvirksomhet kan overføres til neste generasjon uten at det påløper arveavgift. Skattevurderinger bør imidlertid fremdeles stå sentralt i forbindelse med planlegging og gjennomføring av generasjonsskifter.

Særlig gjelder dette fordi det samtidig med fjerning av arveavgiften ble innført et generelt kontinuitetsprinsipp ved arv og gave, som innebærer at mottakeren overtar giverens skattemessige inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner knyttet til virksomheten som overtas. Mens man tidligere kunne skrive opp inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag til beløpene som ble lagt til grunn for betaling av arveavgift, er det nå altså de opprinnelige og forutsetningsvis lavere verdiene som overtas av mottakeren.

- Man skal også være klar over at det ved overføring av virksomhet kan bli snakk om uttaksbeskatning på giverens hånd, dersom mottakeren selger eller på annen måte avvikler virksomheten innen kort tid. Avslutter du en arvet virksomhet kan du altså bli skattlagt for differansen mellom omsetningsverdien og (opprinnelig) kostpris.

2 MERVERDIAVGIFT, TOLL OG SÆRAVGIFTER

2.1 KORT OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET

Merverdiavgift ble innført i Norge i 1970 og er en indirekte skatt som har som formål å skattlegge forbruk av varer og tjenester. Avgiftsplikten gjelder for næringsdrivende (og offentlig virksomhet) som selger avgiftspliktige varer og tjenester. Det er den enkelte næringsdrivende som pålegges å beregne og oppkreve merverdiavgiften gjennom sine salgsdokumenter/fakturaer. Rapportering og betaling av merverdiavgiften skjer ved selvdeklarerer i såkalte omsetningsoppgaver. Det er merverdiavgiftsloven (mval.) fra 2009 som regulerer avgiftsplikten.

2.2 HOVEDREGELEN OM AVGIFTSPLIKT

Som utgangspunkt er salg av alle typer varer og tjenester avgiftspliktig. Med varer menes alle fysiske gjenstander, herunder elektrisk kraft, vann, gass, varme, kulde og fast eiendom. Med tjenester menes det som kan selges (omsettes), men som ikke er varer. Vær oppmerksom på at loven i flere henseender skiller mellom varer og tjenester.

Det finnes imidlertid en rekke fritak og unntak fra avgiftsplikten, jf. punkt 2.5 nedenfor.

2.3 REGISTRERING I MERVERDIAVGIFTSREGISTERET

Næringsdrivende virksomheter har en plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret når omsetningen av varer og tjenester som omfattes av loven overstiger NOK 50.000 i løpet av en 12-måneders periode. Registreringsplikten er den samme uavhengig av selskapsform. Både enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper og aksjeselskaper mv., samt filialer (NUF) er underlagt den samme beløpsgrensen. Merk at for veldedige/ideelle organisasjoner gjelder en beløpsgrense på NOK 140.000. Registrering kan skje elektronisk via www.altinn.no eller på papir ved å fylle ut skjemaet «Samordnet registermelding del 2» og sende dette til det regionale skattekontoret hvor virksomheten har sitt forretningssted. Dette skjemaet finnes på www.brreg.no og kan lagres på PC og printes ut. For å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret må det fremlegges dokumentasjon på at beløpsgrensen er nådd i form av fakturaer e.l.

- Merk at det kan være anledning til å søke om registrering i Merverdiavgiftsregisteret før beløpsgrensen er nådd (såkalt forhåndsregistrering). Dette gjelder bl.a. dersom man har hatt kostnader som overstiger NOK 250.000 (inkl. MVA), og det er overveiende sannsynlig at beløpsgrensen vil bli nådd.

2.4 HVILKE VIRKNINGER FÅR REGISTRERINGEN I MERVERDIavgIFTSREGISTERET?

En virksomhet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret kalles for avgiftssubjekt. Når virksomheten er registrert, skal man beregne merverdiavgift på salgsvederlaget for alle avgiftspliktige salg. Dette kalles *utgående* merverdiavgift. Samtidig oppnår avgiftssubjektet rett til å fradragføre den merverdiavgift som påløper ved innkjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette kalles inngående merverdiavgift.

- Merk at det er mulig å få fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som påløp før registreringen. Dette kalles for *tilbakegående avgiftsoppgjør*. Dette får man ved å sende en søknad i brevts form til skattekontoret med en oversikt over kostnadene, samt dokumentasjon på de største anskaffelsene.

Avgiftssubjektet blir for øvrig pålagt de plikter som følger av loven, bl.a. plikten til å innlevere omsetningsoppgave, plikt til å innbetale merverdiavgiften mv.

Avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den registreringspliktige virksomheten. Fradragretten skal dokumenteres med bilag (faktura) fra leverandøren. Fakturaen må tilfredsstille de formelle krav som er fastsatt i bokføringsforskriften. Dersom man har kjennskap til eller mistanke om at leverandøren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret bør dette sjekkes nærmere ved oppslag i Brønnøysundregistrene. Det er en høy risiko for å bli nektet fradrag dersom leverandøren ikke er registrert.

Det finnes en rekke kostnader som ikke gir rett til fradrag i det hele tatt, f.eks.:

- Mat/drikke til ansatte og ledelse
- Mat/drikke til sosiale arrangementer som f.eks. julebord o.l.
- Representasjon
- Personkjøretøy (men ikke for taxi- og leasingselskaper)
- Kunst og antikviteter
- Bedriftshytter/hybler til ansatte o.l.

2.5 FRITAK OG UNNTAK FRA avgIFTSPLIKTEN

2.5.1 Hva er forskjellen på et «fritak» og et «unntak»?

Begrepene «fritak» og «unntak» kan språklig sett virke nokså like, men i forhold til merverdiavgift er dette to forskjellige tilfeller det er viktig å kjenne til.

Et fritak fra avgiftsplikt anses som en aktivitet som omfattes av loven, men der selgeren er særskilt fritatt fra å beregne merverdiavgift på salget. Selgeren vil allikevel ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som er relatert til denne virksomheten. Dette kalles ofte for *nullsatset* virksomhet. Disse tilfellene reguleres av mval. kapittel 6 og er nærmere beskrevet i punkt 2.5.2 nedenfor.

Et unntak fra avgiftsplikt anses som en aktivitet helt utenfor loven. Selgeren skal derfor ikke beregne merverdiavgift på salget, men har heller ingen fradragrett for inngående merverdiavgift på kostnader som er relatert til denne virksomheten. Unntakene reguleres i mval. kapittel 3 og er nærmere beskrevet i punkt 2.5.3 nedenfor.

Mange virksomheter driver såkalt kombinert virksomhet, det vil si at de har omsetning både innenfor og utenfor loven. Et eksempel på dette er en virksomhet som driver både rådgivning og undervisning. Denne virksomheten må da avklare hvilke tjenester som er avgiftspliktige, og hvilke som ikke er det. En kombinert virksomhet må også passe på at fradragretten praktiseres korrekt.

2.5.2 Fritak fra avgiftsplikt

Nedenfor finnes en oversikt over de viktigste fritakene (listen er ikke uttømmende):

- Aviser (papirutgaven)
- Visse tidsskrifter
- Bøker i siste salgsledd (papirutgaven)
- El-biler
- Visse typer skip over 15 meter til en bestemt bruk; f.eks. spesialskip i petroleumssektoren, forskningsskip, skoleskip, passasjerskip mv.
- Luftfartøy til yrkesmessig luftfartsvirksomhet
- Oljeboringsplattformer
- Utleie av ovennevnte skip, luftfartøyer og oljeboringsplattformer
- Bygging, reparasjon mv. av ovennevnte skip, luftfartøyer og oljeboringsplattformer
- Salg av visse varer og tjenester til ovennevnte skip, luftfartøyer og oljeboringsplattformer
- Oppføring av ambassadebygg
- Overdragelse av virksomhet, eller del av virksomhet til ny eier
- Eksport av varer
- Salg av tjenester til mottaker utenfor norsk territorialgrense
- Direkte transport til/fra utlandet

2.5.3 Unntak fra avgiftsplikt

Nedenfor finnes en oversikt over de viktigste unntakene (listen er ikke uttømmende):

- **Helsetjenester;** f.eks. tjenester fra leger, tannleger, fysioterapeuter og andre som er autorisert helsepersonell etter helsepersonelloven. Også alternativ behandling er unntatt dersom utøveren har autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven, eller er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling. Unntaket omfatter også formidling av helsetjenester og utleie av arbeidskraft for utøvelse av helsetjenester.
- **Sosiale tjenester;** f.eks. barnepass, barnehage, tjenester som ytes i barne- og ungdomsinstitusjoner, fritidsklubber og feriekolonier. Unntaket omfatter også formidling av sosiale tjenester og utleie av arbeidskraft for utøvelse av sosiale tjenester.
- **Undervisningstjenester;** f.eks. ulike kurs, instruksjon og opplæring, herunder fritidsrettet undervisning. Unntaket omfatter også formidling av undervisningstjenester og utleie av arbeidskraft for utøvelse av undervisningstjenester.
- **Finansielle tjenester;** f.eks. forsikringstjenester, kredittytning, bankgebyrer, kredittkortgebyrer, salg av aksjer og andre verdipapirer og forvaltning av verdipapirfond. Unntaket omfatter også formidling av finansielle tjenester.
- **Visse tjenester innen kultur;** f.eks. inngangsbilletter til teater, opera, ballett, konserter mv., sirkus, dansetilstelninger med levende musikk og datatreff rettet mot barn og unge. Merk at inngangsbilletter til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre er avgiftspliktig med en avgiftssats på 8 %.
- **Visse tjenester innen idrett;** f.eks. deltakeravgift for å utøve idrett, treningsavgift på treningsstudio og inngangsbilletter til idrettsarrangementer. Merk at inngangspenger til idrettsarrangementer i form av de to øverste divisjoner i fotball for menn og øverste divisjon i ishockey for menn er avgiftspliktig med en avgiftssats på 8 %.
- **Offentlig myndighetsutøvelse,** f.eks. gebyr for pass og førerkort. Unntaket gjelder også for private som har fått delegert eller tildelt offentlig myndighet.
- **Salg og utleie av fast eiendom;** f.eks. utleie av hus, leilighet mv. Merk at utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet er avgiftspliktig. Det samme gjelder utleie av oppbevaringsbokser og utleie av plass til reklame. Merk også at det finnes adgang til frivillig registrering ved utleie av bygg/anlegg til bruk i registreringspliktig virksomhet eller kommunal/fylkeskommunal virksomhet, jf. punkt 2.9 nedenfor.

- **Lotteritjenester;** f.eks. pengespill. Merk at unntaket ikke gjelder underholdningsspill.
- **Visse varer/tjenester fra veldedige organisasjoner;** f.eks. salg av varer av bagatellmessig verdi, salg av varer til betydelig overpris og kiosksalg ved arrangementer hvor det benyttes ulønnet arbeidskraft.

Det presiseres at det kan foreligge vanskelige grensedragninger i forhold til unntakenes omfang og at man i tvilstilfeller bør foreta en nærmere vurdering.

2.6 AVGIFTSSATSER

Standard avgiftssats i Norge er 25 %. Salg av alle avgiftspliktige varer og tjenester skal avgiftsberegnes med 25 % medmindre den aktuelle varen/tjenesten omfattes av lavere satser. Avgiftssatsene kan oppsummeres som følger (oversikten er ikke uttømmende):

25 %	15 %	8 %
Standard sats som gjelder dersom varen/tjenesten ikke omfattes av de lavere satsene.	Næringsmidler (ikke alkoholholdige drikkevarer, tobakk, vann fra vannverk og legemidler). Reguleres i mval. kapittel 5.	Persontransport (taxi, t-bane, buss, trikk, fly mv.), ferge, kinobilletter, billetter til museum/gallerier, visse idrettsarrangementer, NRK-lisensen, hotellovernatting, camping mv. Reguleres i mval. kapittel 5.

2.7 INNFØRSEL AV VARER TIL NORGE

2.7.1 Innførselsmerverdiavgift

Innførsel av varer til Norge (import) utløser plikt til å betale innførselsmerverdiavgift. Dette gjelder også for varer som innføres fra Svalbard og Jan Mayen. Ved innførsel oppstår det en deklarasjonsplikt, og det skal fremlegges en utfylt tolldeklarasjon. Normalt vil importøren benytte en speditør som benytter elektronisk deklarasjon i tollvesenets deklarasjonssystem TVINN.

Det finnes særskilte regler for hvilket beregningsgrunnlag for innførselsmerverdiavgiften som skal benyttes. Disse reglene fremgår av tollovens kapittel 7. Som utgangspunkt skal beregningsgrunnlaget være salgsverdien av varen med eventuelt tillegg av kostnader frem til norsk grense, f.eks. frakt og forsikring. For noen varer finnes det særregler, f.eks. tanntekniske produkter, kunstverk og antikviteter.

2.7.2 Toll og særavgifter

Noen typer varer er belagt med toll. Dette gjelder først og fremst næringsmidler og landbruksvarer, samt tekstiler som f.eks. klær. Det er tolltariffen som inneholder en komplett liste over de varer som er tollpliktige. Varen må klassifiseres i henhold til tolltariffen før man kan finne den aktuelle tollsats. Feil klassifisering kan medføre risiko for etterberegning. Toll beregnes ved innførselen.

I Norge finnes flere typer særavgifter. Det finnes særskilte regler for når og hvordan den enkelte særavgift skal beregnes. Normalt beregnes særavgiftene ved innførsel eller ved innenlandsk salg. Dersom du skal drive innførsel og/eller salg av særavgiftspliktige varer anbefales det å kontakte tollvesenet eller en advokat/avgiftsrådgiver for å få en veiledning på korrekt håndtering.

Eksempler på særavgifter er:

- Avgift på alkoholholdige drikkevarer
- Avgift på alkoholfrie drikkevarer
- Emballasjeavgift på visse typer emballasje
- Båtmotoravgift
- Avgift på sjokolade- og sukkervarer
- Avgift på smøreolje

- Avgift på mineralske produkter
- Engangsavgift på bil
- Avgift på tobakksvarer

2.7.3 Tollkreditt

Ved innførsel vil det være praktisk med en tollkreditt. Dette betyr at man får en månedlig kreditt hos tollvesenet med hensyn til betaling av innførselsavgifter: Innførsel i januar måned vil ha betalingsforfall den 20. februar etc.

- Tollkreditt fås ved utfylling av skjemaet «Søknad om tollkreditt» som sendes enten elektronisk eller i papir til tollregionen. Skjemaet finnes på www.toll.no.

2.8 KJØP AV FJERNLEVERBARE TJENESTER FRA UTLANDET

Med fjernleverbare tjenester menes tjenester som ikke er nært knyttet til et fysisk sted, f.eks. programvare (software), digitale produkter, administrasjon (management), ledelse, økonomifunksjon, brukerstøtte, regnskapsføring etc.

En næringsdrivende som kjøper denne typen tjenester fra en leverandør som har forretningssted utenfor norsk territorialgrense plikter selv å beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning («reverse charge»). Avgiftsplikten gjelder for tjenester som ville ha vært avgiftspliktig ved innenlandsk salg. Merverdiavgiften skal beregnes på grunnlag av fakturabeløpet omregnet til NOK. Rapportering av merverdiavgiften skal skje i en egen post i omsetningsoppgaven (post 7). Dersom et norsk selskap f.eks. kjøper software fra et tysk selskap, skal det norske selskapet selv beregne og innrapportere norsk merverdiavgift etter denne ordningen.

2.9 SÆRLIG OM UMLEIE AV BYGG OG ANLEGG

En næringsdrivende som leier ut bygg eller anlegg kan ha en rett til frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Denne retten gjelder dersom leieobjektet benyttes i registrert virksomhet (virksomhet som er omfattet av merverdiavgiftsloven) eller i kommunal/fylkeskommunal virksomhet. En frivillig registrering vil medføre at husleien skal faktureres med tillegg av merverdiavgift, og at utleier får rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring, drift, vedlikehold mv. av leieobjektet.

2.10 UTTAKSMERVERDIAVGIFT

Dersom en vare eller en tjeneste tas ut av virksomheten til bruk privat eller til formål utenfor loven kan det oppstå plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Loven skiller mellom varer og tjenester, og man må derfor undersøke hvilke regler som gjelder avhengig av om det gjelder uttak av varer eller tjenester.

Merk at det finnes særregler om uttak for virksomheter som oppfører bygg/anlegg for egen regning. Loven inneholder også særskilte uttaksregler for bl.a. varer og tjenester som gis bort i gave eller i reklameøyemed.

2.11 INNLEVERING AV OMSETNINGSOPPGAVER OG BETALING

Omsetningsoppgaver skal innleveres terminvis. Innlevering skal skje elektronisk via www.altinn.no. Hver termin består av to kalendermåneder, det vil si at januar/februar utgjør 1. termin og mars/april utgjør 2. termin etc. I visse tilfeller kan det søkes om kortere terminer. Merverdiavgiftsbeløp skal periodiseres (tidfestes) på grunnlag av fakturadato. Frist for å sende inn omsetningsoppgave er sammenfallende med fristen til å betale inn merverdiavgiften til staten. Fristen er én måned og 10 dager etter utløpet av terminen.

Nedenstående oversikt viser fristene pr. termin:

1. termin: januar/februar	10. april
2. termin: mars/april	10. juni
3. termin: mai/juni	31. august (lengre frist pga. sommerferien)
4. termin: juli/august	10. oktober
5. termin: september/oktober	10. desember
6. termin: november/desember	10. februar (påfølgende år)

Manglende innlevering kan medføre at skattekontoret fastsetter merverdiavgiften ved skjønn. Forsinket innlevering vil medføre en avgiftsforhøyelse. Merk at omsetningsoppgave skal innleveres selv om det ikke har vært omsetning i terminen (såkalt *null-oppgave*).

2.12 FAKTURERING OG BOKFØRING

Reglene om fakturering står i bokføringsloven og bokføringsforskriften. Salg av varer og tjenester skal dokumenteres ved et salgsbilag (faktura). Det finnes nærmere bestemmelser i bokføringsforskriften om hvilke opplysninger som skal stå i fakturaen.

- Det er svært viktig å sette bokstavene «MVA» bak organisasjonsnummeret når man er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Fakturaen kan utstedes på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det er fullt mulig å fakturere i utenlandsk valuta, men det er et krav om at selve merverdiavgiftsbeløpet alltid skal spesifiseres særskilt i norske kroner (NOK) på fakturaen.

Bokføringsloven og bokføringsforskriften fastsetter også krav til hvem som kan utstede faktura, tidspunktet for utstedelse av faktura, samt utstedelse av kreditnota. Videre er det fastsatt regler om bl.a. regnskapssystem, reskontro og oppbevaring av regnskapsmateriale.

Næringsrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret har en plikt til å utarbeide såkalte merverdiavgiftsspesifikasjoner pr. termin. Dette kalles ofte for avstemming, der man ser på salgstallene i regnskapet sammenlignet med tallene man har oppgitt i omsetningsoppgaven.

3 BOKETTERSYN, KLAGE OG SØKSMÅL

3.1 BOKETTERSYN I SKATTE- OG AVGIFTSSAKER

Som ledd i skattemyndighetenes kontrollvirksomhet, avholdes ofte bokettersyn. Et bokettersyn er skattemyndighetenes gjennomgang av hele eller deler av bedriftens regnskapsmateriale og ligningspapirer eller omsetningsoppgaver med sikte på å avdekke uregelmessigheter. Bokettersynet kan være generelt (for eksempel gjennomgang av regnskapsrutiner, lønnsinnberetning, skattetrekk osv.), eller angå mer avgrensede områder. Et eksempel på det siste er spørsmål om transaksjoner mellom bedriften og eieren, eller merverdiavgiftsspørsmål knyttet til fast eiendom.

Skattemyndighetene har vide fullmakter til å gjennomgå bedriften i forbindelse med et bokettersyn, og som skattyter har man plikt til å aktivt medvirke til undersøkelser, gjennom fremleggelse av dokumenter, besvarelse av spørsmål osv. Man har imidlertid særlige rettigheter under bokettersynet, blant annet er det sentralt at man kun er pliktig til å fremlegge dokumenter som inneholder faktiske opplysninger av betydning for egen ligning/egne avgiftsforhold.

Under et bokettersyn kan det ofte være regningssvarende å få bistand fra advokat allerede ved besvarelse av faktumspørsmål, slik at man unngår å uttrykke seg på en måte som kan medføre unødvendig arbeid i ettertid.

- Det er viktig at den som besvarer spørsmål kjenner til skatte- og/eller avgiftsreglene. Det er også viktig at man på et tidlig stadium korrigerer feil ved bokettersynet - skattemyndighetene er tilbøyelige til å legge til grunn opplysninger fremkommet under bokettersynet heller enn korrigerende informasjon som fremkommer i tilsvaret til bokettersynsrapporten eller den senere klageprosessen.

Når kontrollen er ferdig, skal det utarbeides et utkast til bokettersynsrapport. Dette utkastet skal forelegges bedriften for uttalelse. Da vil det være viktig å gjennomgå skattemyndighetenes faktumforståelse og rettsanvendelse nærmere. I forhold til spørsmål om eventuell endring av ligning er det viktig å merke seg at fremleggelse av bokettersynsrapporten ikke avbryter fristene for endring av ligning (2 og 10 år), dersom rapporten ikke inneholder forslag om konkrete ligningsmessige endringer.

3.2 SKATT - SELVANGIVELSE OG ENDRING AV LIGNING - KLAGE OG SØKSMÅL

Utgangspunktet for skattleggingen er selvangivelsen som skal innleveres året etter inntektsåret, slik at det er skattyterens egne opplysninger som danner grunnlaget for skatteberegningen.

Dersom skattemyndighetene finner at oppgavene er uriktige eller ufullstendige, kan imidlertid poster endres, utelates eller tilføyes, og skjønnsmessige beløp kan også endres. Grunnlaget for ligningen kan også fastsettes skjønnsmessig dersom man ikke har levert selvangivelse eller andre pliktige oppgaver, eller dersom de leverte oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag for å fastsette ligningen. Utgangspunktet er at man skal varsles om eventuelle fravikelser, men det gjelder unntak fra varslingsplikten bl. a. ved ubetydelige fravik. Klage på ligningen må være skriftlig, og må fremsettes innen seks uker etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter. Klagefristen utløper tidligst 10. august i året etter inntektsåret. Dersom vilkårene for å klage ikke oppfylt (for eksempel fordi klagefristen er utløpt) har man ikke krav på å få klagen realitetsbehandlet. Skattekontoret har imidlertid plikt til å vurdere om klagen likevel skal behandles. Vurderingstema her er blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått.

Skattemyndighetene har også adgang til å endre ligningen av eget tiltak - men da skal man varsles og få anledning til å uttale seg før saken avgjøres. Utgangspunktet er at skattemyndighetene kan ta opp spørsmål om endring av ligningen inntil 10 år etter inntektsåret. Frist for endring til skattyters ugunst er likevel to år fra utløpet av inntektsåret når man ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og man ikke har unnlatte å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som man var eller burde være klar over.

- Av hensyn til denne bestemmelsen (og reglene om tilleggsskatt, jf. under) er det derfor meget viktig å være seg bevisst opplysningsplikten i forbindelse med innlevering av selvangivelsen for det enkelte år.

Klage på ligning/ending av ligning behandles av det enkelte skattekontor i første instans, og avgjørelsen her kan påklages til skatteklagenemnda (klagefristen er tre uker). I særlige tilfeller kan Skattedirektoratet kreve at Riksskattenemnda overprøver et vedtak truffet av en skatteklagenemnd. Ligningsvedtaket kan også prøves for domstolene ved søksmål. Søksmål må i så fall reises innen 6 måneder etter at skatteoppgjøret eller endringsvedtak ble sendt skattyteren. Det er ikke et vilkår for søksmålsadgang at de administrative klagemulighetene er uttømt, og det spiller heller ikke noen rolle at de administrative klagefristene er oversittet. Merk at mulighetene for å fremlegge nye opplysninger (fakta som ikke er blitt fremlagt under ligningsbehandlingen) er begrenset når saken står for domstolene. Normalt bør derfor relevante opplysninger fremlegges så tidlig som mulig.

Dersom skattemyndighetene finner at det er grunnlag for å endre ligningen, kan det bli aktuelt med tilleggsskatt. Det vil det kunne være grunnlag for dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller man har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave. For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at han har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave (når det gjelder spørsmålet om 10-årsfristen får anvendelse (jf. over) er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt). Når det gjelder opplysningsplikten, er utgangspunktet at den er oppfylt dersom det er gitt opplysninger som gjør at skattemyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger, vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

Tilleggsskatten fastsettes som hovedregel til 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt. Dersom det foreligger forsett eller grov uaktsomhet, kan det i tillegg fastsettes skjerpet tilleggsskatt på 15 % eller 30 %. Tilleggsskatt skal blant annet ikke fastsettes dersom det foreligger unnskyldelige forhold eller dersom opplysningene rettes frivillig (på eget initiativ). Det er viktig å merke seg at tilleggsskatt kan anvendes selv om man ikke er i skatteposisjon (for eksempel på grunn av fremførbart underskudd). Grunnlaget for tilleggsskatt er da den skatten som ville blitt utlignet på den unndratte inntekten hvis øvrig inntekt hadde vært null. Bestemmelsen om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjon (EMK) innebærer at man som hovedregel ikke kan ilegges både tilleggsavgift og straff, og når man mottar et konkret varsel fra skattemyndighetene om at de vurderer å anvende tilleggsskatt for et bestemt forhold gjelder også kravene i EMK om rett til rettfærdig rettergang, herunder innsynsrett, krav til avgjørelse innen rimelig tid, rett til å forholde seg taus og passiv (vern mot selvinkriminering) samt krav til bevisenes styrke.

3.3 MERVERDIAVGIFT - KLAGE OG SØKSMÅL

Dersom skattemyndighetene kommer til at omsetningsoppgavene er uriktige eller ufullstendige kan de fastsette merverdiavgiften ved skjønn. Dette kalles ofte for fastsettelse, økning eller etterberegning. En slik etterberegning kan forekomme enten på grunn av at skattekontoret har utført en kontroll av omsetningsoppgaven(e) eller gjennom et ordinært bokettersyn.

Renter på etterberegningen vil bli beregnet automatisk. Dersom man ikke betaler kravet innen forfall påløper det i tillegg forsinkelsesrente. Plikten til å betale kravet gjelder selv om man klager på vedtaket.

Skattekontoret kan ilegge tilleggsavgift dersom det er utvist uaktsomhet eller forsett. Tilleggsavgift kan ilegges med inntil 100 %. I praksis opererer skattemyndighetene med retningslinjer for tilleggsavgiftens størrelse i forhold til skyldgraden. Ved grovt uaktsomme og forsettlige overtredelser ilegges normalt 40-60 % tilleggsavgift. Ved uaktsomme overtredelser ilegges normalt 20 %.

Et vedtak om etterberegning kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. Klagen skal sendes til det skattekontoret som fattet vedtaket. Dersom skattekontoret ikke omgjør vedtaket vil det bli utarbeidet en innstilling som bedriften får adgang til å kommentere.

Deretter sendes saken med alle dokumenter til Klagenemnda. Det er viktig at alle faktaopplysninger legges frem før det endelige vedtaket treffes, f.eks. kontrakter, avtaler etc. og andre dokumenter som har betydning i saken.

Dersom man ikke får medhold i Klagenemnda kan man ta ut søksmål. Søksmålsfristen er på 6 måneder etter at vedtaket ble sendt.

Merk at man også kan ta ut søksmål direkte mot skattekontoret uten å gå veien om klage.



© Bedriftsforbundet 2014: Denne veilederen er kun til medlemmers internbruk og det er ikke tillatt å gjenbruke hele eller deler av veilederen i annet øyemed.

WWW.BEDRIFTSFORBUNDET.NO