



revisorforeningen

KURSDOKUMENTASJON

SKATTEDAGEN

Trond Erik Andersen, Andersenlaw
Børge Busvold, Revisorforeningen

© Den norske Revisorforening

1

Sekvens 1

revisorforeningen

Skattedagen | Side 2

2

Innhold sekvens 1

- Skatteopplegget 2023
- EXIT-skatten
- Privat konsum i selskap
- Utbytte og støtteordninger
- Torvik-utvalget

SKATTEOPPLEGGET 2023

Noen viktige punkter

- Økt utbytteskatt
 - Oppjusteringsfaktoren økt fra 1,6 til 1,72 (sats = 37,84 %)
- Økt formuesskatt
 - Skattesatsen for formue inntil 20 MNOK økt fra 0,95 til 1 %
 - Verdsettingsrabatten redusert til 20 % (30 % for driftsmidler)
 - Ingen verdsettingsrabatt for sekundærbolig
 - Primærbolig: boligverdi over 10 MNOK verdsettes til 70 %

Noen viktige punkter (2)

- Bunnfradragene
 - Personfradraget øker fra kr 58 250 til kr 79 600
 - Minstefradrag i lønn reduseres fra kr 109 920 til kr 104 450
- Trinnskatten
 - Innslagspunktene på de tre øverste trinnene reduseres
 - Trinn 3 (13,5 %): fra kr 643 800 til kr 642 950
 - Trinn 4 (16,5 %): fra kr 969 200 til kr 926 800
 - Trinn 5 (17,5 %): fra kr 2 000 000 til kr 1 500 000

Noen viktige punkter (3)

- Ekstra arbeidsgiveravgift på lønn over kr 750 000
 - Omfatter ikke pensjonsinnskudd
- BSU-fradraget reduseres fra 20 % til 10 %
- Fagforeningsfradraget øker fra kr 5 800 til kr 7 700
- Pendlere gis fradrag for kost (kr 177 pr. døgn) selv om det foreligger kokemulighet på brakke eller pensjonat
- Ingen rabatt for el-bil som firmabil

EXIT-SKATTEN

EXIT-skatt

- Finansdepartementet har utredet strengere regler for beskatning av personer som flytter ut av Norge med urealiserte aksjegevinster.
- Reglene må utformes slik at de fungerer mest mulig effektivt, og at de er innenfor det EØS-rettslige handlingsrommet.
- Torvik-utvalget drøfter for øvrig også ytterligere innstramminger på området.

EXIT-skatt

- Bestemmelsen i skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav c om at utflyttingsskatten bortfaller 5 år etter utflyttingen, er opphevet.
- Reglene om utflyttingsskatt er utvidet til å omfatte overføring av aksjer mv. til personer som skattyter er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, når disse er bosatt i utlandet, se § 10-70 første ledd siste punktum.

EXIT-skatt

- Endringene har virkning for utflyttinger og overføringer som skjedde 29. november 2022, eller senere.
- Skattyter anses utflyttet på det tidspunktet skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller når skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

PRIVAT KONSUM I SELSKAP

«Monsterskatten»

Høring om nye regler for «privat konsum i selskap» fra 2023

- Uttaksbeskatning for selskapet og utbyttebeskatning av aksjonær
 - Bolig- og fritidseiendom:
 - 0,5 % pr. uke (26 % pr. år)
 - Båt, fly og helikopter:
 - 2 % pr. uke (104 % pr. år)
- Særregler ved salg



Til slutt: en uunnselbar effekt av forslaget er at det er blitt en reise privatfly og eiendom til salg, deretter G650 spaltet, nevnt i det samme / JPP

E24Spaltist

«Monsterskatt» i strid med menneskerettighetene

Regjeringens forslag til en ny skatt er drakonisk og strider trolig mot menneskerettighetene. Politikerne må tilbake til tegnebordet.



Av Bettina Baroun
Partner i Wiersholm

Statsbudsjettet om forslaget

- «Høringen viser at det er bred støtte for strengere regler for privat konsum, men bekrefter også at det er nødvendig å målrette de foreslåtte reglene bedre. Flere høringsinstanser mener forslaget treffer for bredt.»
- «Det vil ta tid å gå gjennom alle høringssvarene og å utarbeide justeringer av forslaget (...) Regjeringen vil legge frem et justert forslag om skattlegging av privat konsum i selskap i 2023, med sikte på ikrafttredelse i 2024.»

UTBYTTE OG STØTTEORDNINGER

Støtteordninger med utbytteforbud

- Kompensasjon for uunngåelige faste kostnader for perioden november 2021 til februar 2022
 - Gjelder ikke kompensasjon for tapt varelager.
 - Utbytte fra 28. jan. 2022 til og med 31. des. 2023.
- Strømstøtte og støtte til energiltak
 - Utbytte mv. fra 21. nov. 2022 til og med 31. des 2023
- Kompensasjon for avlyste, stengte eller nedskalerte kulturarrangementer for perioden november 2021 til feb. 2022
 - Utbytte fra 8. mars 2022 til og med 31. des. 2022.

Ikke bare utbytte

- Vedtak eller utbetaling av utbytte og andre disposisjoner som skal ligge innenfor utbytterammen, bl.a.
 - Ordinære og ekstraordinære utbytter
 - Lån og sikkerhetsstillelse
 - Konsernbidrag
 - Selskapets erverv av egne aksjer
 - Utbetaling ved kapitalnedsettelse ut over nedsatt aksjekapital
- Disposisjoner som skattlegges som utbytte etter skatteloven
 - Lån til aksjonær
 - Nedsetting av pålydende ut over innbetalt kapital
- Tilsvarende utdelinger fra andre selskapsformer (ANS, SA mv.)
- Omgåelsesregel
 - Eks. bonus, når dette brukes for å omgå utbyttebegrensningen

Konsern

- Tilbakebetalingsplikten gjelder det enkelte selskap og er begrenset til selskapets andel av støtte, selv om foretaket har søkt som konsern

TORVIK-UTVALGET

Torvik-utvalget (NOU 2022:20)

- Skatteutvalget skulle bl.a. vurdere:
 - Endringer som kan få flere i arbeid
 - Øke investeringene i privat næringsliv
 - Skatt på flernasjonale selskaper
 - Miljø- og ressursbeskatningen
 - Omfordeling, herunder formuesskatten
 - Tilpasninger til aksjonærmodellen og fritaksmetoden



Fritaksmetoden og aksjonærmodellen

- Det foreslås ikke vesentlige endringer, men
 - Utvalget vil redusere utbytteskatten til 34 % eller 31,7 %
 - Økt skjermingsfradrag
 - Skatteposisjonen innbetalt kapital settes til aksjens andel av innbetalt kapital i selskapet og begrenses oppad til aksjonærens inngangsverdi
 - Dagens tre-prosent inntekt blir en fem-prosentinntekt og skal også omfatte gevinster
 - Utbetalinger ved likvidasjon klassifiseres som utbytte

Skatt på arbeidsinntekt

- Skatt på arbeid reduseres med om lag 40 mrd.
- Arbeidsfradrag i lønns- og næringsinntekt, men ikke i uføretrygd, dagpenger, arbeidsavklaringspenger mv.
 - Kr 55 000 (dvs. inntil kr 12 100 i skatt)
 - Avtrappes med 5 % av arbeidsinntekt over 300 000 kroner
 - Avtrappet til kr 0 ved arbeidsinntekt på 1,4 MNOK
 - Minstefradraget holdes nominelt uendret, men personfradraget økes tilsvarende årlig lønnsjustering
- 1 % lavere trygdeavgift
- Frikortet gjøres om til et ungdomskort (inntil 20 år)

Skatt på pensjon

- Skattefordelene for pensjon reduseres samlet med omtrent 5,5 milliarder kroner
 - Rammer de høye pensjonene
 - Pensjonsskattefradraget økes, men nedtrappingen økes også. Fradraget gis først fra fylte 67 år
 - Trygdeavgiften på pensjon økes

Formuesskatt og arveskatt

- Formuesskatten bør reduseres, tallfestet til 8,4 mrd.
 - All formue verdsettes til 100 %
 - Betydelig økning i bunnfradraget og reduksjon av satsene
- Og delvis erstattes av en skatt på arv
 - Bygge på markedsverdi
 - Bunnfradrag 2 MNOK pr. arving
 - Satser:
 - Fra 2 til 3,5 MNOK: 6 % / 8 %
 - Over 3,5 MNOK: 15 % / 22 %

Bolig og fast eiendom

- Skatt på leieverdien av egen bolig og fritidseiendom
 - 1 % av markedsverdien, skattesats 22 %
- Skatt på langtidsutleie av egen bolig
- Oppheve bunnfradraget (kr 10 000) ved kortidsutleie og utleie av fritidseiendom
- Oppheve skattefritaket ved salg av fritidseiendom
- «Botidsmodell» ved salg av egen bolig
- Fjerne bunnfradraget i den kommunale eiendomsskatten
- Oppheve dokumentavgiften

Kapitalinntekter

- Økt beskatning av kapitalinntekter utenfor selskap, f.eks. utleie av sekundærbolig. To alternative modeller:
 - Netto kapitalinntektsmodell. Netto kapitalinntekt (eks. renteinntekter) skattlegges med 34 %.
 - Skjermingsmodell. Hele inntekten beskattes først som alminnelig inntekt. De resterende 78 % reduseres med et skjermingsfradrag, oppjusteres og beskattes en gang til.

Annet

- Av andre forslag kan bl.a. nevnes:
 - Grunnrenteskatter
 - Én felles MVA-sats på 25 %.
 - 12,5 mrd. settes av til kompenserende tiltak (barnetrygd, bostøtte, studiestøtte, tilskuddsordninger til kultur mv.)
 - Økte miljøavgifter
 - Foreslår egen utredning for å fremme sirkulære aktiviteter
 - Avvikle tax-free og øke flypassasjeravgiften for flygninger ut av Europa

Sekvens 2

Innhold sekvens 2

- Arv og gave av aksjer
- Skattefrie institusjoner
- Aksjer og opsjoner til ansatte
- Kostnader dekket av morselskapet

ARV OG GAVE AV AKSJER

Uttalelser

Aksjer med negativ inngangsverdi

- Flere BFU om aksjer med negativ inngangsverdi som overføres til barns aksjeselskap ifm. generasjonsskifte
 - BFU 12/2022, BFU 20/2021 og BFU 8/2018
 - Generasjonsskifte der virksomheten drives videre. Verdien av selskapet var høyere enn skattefordelen giver oppnår
 - SKD: Hovedformålet ikke å oppnå skattefordel
- Gave og gavesalg
 - Ikke skjønnsfastsetting etter § 13-1, jf. BFU 25/2014
 - OBS: Gjelder ikke ved «gave» til eget eller ektefellens AS, jf. BFU 12/2017.

Gave av aksjer til stiftelse

- Skattedirektoratet, BFU 10/2021
 - Skattyter planla å gi aksjer som gave til en allmennyttig og ideell stiftelse. Øvrige aksjonærer ville benytte forkjøpsretten, jf. aksjeloven § 4-19.
 - Skattedirektoratet:
 - Når øvrige aksjonærer vil benytte forkjøpsretten, innebærer det at stiftelsen ikke anses som aksjonær for skattemessige formål.
 - Giver tilordnes gevinsten ved utøvelse av forkjøpsretten. Dette selv om beløpet skal tilfalle stiftelsen.

Arvede utenlandske aksjer

- Skattedirektoratet, BFU 6/2022
 - Skattyter arvet utenlandske aksjer fra utenlandsk skattyter bosatt i EU/EØS. Spørsmål om inngangsverdi.
 - Kontinuitetsprinsippet for aksjer forutsetter at giver og mottaker har rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-33 og § 10-12.
 - Skjerming gis også på norske aksjer eid av aksjonærer bosatt i EØS, jf. sktl. § 10-13 (2).
 - Diskontinuitet gjelder også for arv/gave av andre formuesobjekter som ikke har tilknytning til norsk beskatningsområde fra skattytere som ikke er skattepliktig til Norge.
 - Skatte-ABC «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet» A-16-10.1

SKATTEFRIE INSTITUSJONER

Skatteloven § 2-32

- En grunnleggende forutsetning for skattefritak etter skatteloven § 2-32 er at virksomheten «ikke har erverv til formål». Ved vurderingen av om virksomheten ikke har erverv til formål, skal det ifølge rettspraksis tas utgangspunkt i det vedtektsbestemte formålet, den faktiske virksomheten og oppbygningen av innretningen.
 - I tillegg er det gjennom rettspraksis utviklet flere andre momenter som inngår i en helhetsvurdering. Dette kan blant annet være hensynet til konkurransesituasjonen, om det er anledning til å dele ut utbytte eller lignende til medlemmene, overskudd hos institusjonen mv.

Skatteloven § 2-32

- Spørsmål om offentlig havnevirksomhet er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32. Prinsipputtalelse [SKD av 5.10.2022](#).
- Tiltaksbedrift og omorganisering. Spørsmål om utleieselskap vil være omfattet av skatteloven § 2-32 første ledd. [BFU 14/2021](#).
- Tiltaksbedrift og omorganisering. Spørsmål om morselskap som yter fellestjenester til driftsselskapene i konsernet, vil være omfattet av skatteloven § 2-32 første ledd. [BFU 19/2021](#).

Konsernbidrag til skattefritt selskap ?

- BFU 8/2022.
- Et selskap driver arbeidsforberedende trening (AFT-virksomhet) og er ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 2-32. Selskapet eies av et holdingselskap som igjen eies av en kommune.
 - Etter NAVs retningslinjer kan en slik tiltaksarrangør ikke leie ut deler av sin eiendom. Selskapet planla derfor å fisjonere ut eiendommen til et eget selskap og leie ut denne dels til AFT-virksomheten og dels til andre. Det utfisjonerte selskapet vil bli skattepliktig.
- Det utfisjonerte eiendomsselskapet ønsket å dele ut overskuddet som konsernbidrag til det skattefrie AFT-selskapet med fradragsrett. Innsender viste til at lovens ordlyd ikke tilsier at det er et vilkår for fradrag at konsernbidrag at dette faktisk kommer til beskatning hos mottakeren, jf. skatteloven § 10-2.

Konsernbidrag til skattefritt selskap?

- Lovens systematikk er at giver og mottaker av konsernbidraget ses i sammenheng ved beskatningen. Fradragsretten og skatteplikten er gjensidig avhengig av hverandre.
- Skattedirektoratet konkluderte med at eiendomsselskapet ikke har fradragsrett for konsernbidraget til det skattefrie AFT-selskapet.

AKSJER OG OPSJONER TIL ANSATTE

Aksjer og opsjoner

- Aksjer eller opsjoner:
 - Styret må ha fullmakt fra GF for å kunne utstede aksjer
 - Kan bruke ervervede egne aksjer
 - Aksjer beskattes ved tildeling
 - Senere utbytte er aksjeinntekt
 - Opsjoner i arbeidsforhold beskattes når opsjonen utøves
 - Særregler i skatteloven § 5-14 (4) for små oppstartsselskaper
- «Syntetiske aksjer»
 - Bonusen følger aksjeutviklingen
 - Beskattes som ordinær bonus

Aksjeincentivmodell

- Prinsipputtalelse SKD 28.03.2022 om skattemessig vurdering av aksjeincentivmodell
- Skatteetaten mottar en rekke anmodninger om bindende forhåndsuttalelser (BFU) vedrørende skattemessige konsekvenser av en type aksjeincentivmodell hvor man kun betaler en andel av kjøpesummen ved erverv, og hvor resterende del av kjøpesummen skal gjøres opp ved realisasjon og/eller ved utbytte fra selskapet.

BFU 3/22

- BFU 3/2022 gjaldt spørsmålet om de skattemessige konsekvenser av at en ledende ansatt fikk tegne aksjer i arbeidsgiverselskapet under tilsvarende vilkår som etter Kruse Smith-modellen, hvor blant annet kontantvederlaget som ble betalt ved tegningstidspunktet, var lavere enn markedsverdien på aksjene.
- Skattekontoret tok blant annet stilling til hvordan differansen mellom kontantvederlaget som ble betalt, og markedsverdien (restvederlaget) skulle klassifiseres.

BFU 3/22

- Skattekontoret konkluderte med at restvederlaget skulle klassifiseres som et lån, og at normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold kunne benyttes.
- Eventuell fremtidig avkastning og gevinst av aksjene skulle skattlegges etter aksjonærmodellen, mens eventuell fordel ved bortfall av betalingsforpliktelsen tilknyttet lånet skulle anses som arbeidsinntekt.

Mange spørsmål og komplisert jus

- Eventuell underpris skattepliktig som lønn når aksjene erverves.
 - Utbytte er kapitalinntekt.
 - Gevinst er kapitalinntekt.
- Aksjene kjøpes til full verdi, men en del av vederlaget skal betales først ved salg av aksjene.

Mange spørsmål og komplisert jus

- Aksjene har fulle aksjonærrettigheter i eiertiden, men det er ofte restriksjoner med hensyn til salg mv.
- Eksempel:
 - Prisen for aksjen er 100.
 - Den ansatte betaler 40.
 - Den ansatte betaler 60 først når aksjen selges.
- Må foreligge et lån – tilbakebetalingsplikt og renter.
 - Ettergivelse av lån er lønn.

Verdsettelse

- Prinsipputtalelse SKD 01.01.2022
 - Den pris en uavhengig part ville betalt med de samme betingelsene
 - «Dette vil bero på en konkret verdsettelse i den enkelte sak, hvor ulike momenter kan ha betydning i den skjønnsmessige vurderingen. For eksempel vil forventninger om fremtidige utdelinger være et sentralt moment i verdsettelsen. Restriksjoner knyttet til salg av aksjen vil kunne være et verdireduserende element. I tillegg må øvrige vilkår som for eksempel medsalgsrett eller -plikt vurderes. Det at den ansatte ikke, eller i begrenset grad, kan realisere merverdiene i et selskap ved et senere salg av aksjen, utelukker imidlertid ikke i seg selv at det kan foreligge en fordel.»

Verdsettelse (2)

- Videre:

- «Når den ansatte ved erverv av aksjene får rett til avkastning uten at det betales fullt vederlag for denne retten, har den ansatte mottatt en verdi som utgjør en skattepliktig fordel. Det må, som beskrevet ovenfor, foretas en verdsettelse for å avgjøre om det foreligger en fordel, og i tilfelle hvor stor denne fordelene er i det enkelte tilfellet.»
- Tidligere regel i FSFIN § 5-14-1 opphevet fra 2022
 - Aksjens andel av skattemessig formuesverdi

Fritaksmetoden fradrag for kostnader

- § 6-1. **Hovedregel om fradrag**
 - 1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.
- § 6-24. **Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.**
 - 1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.
 - (2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

Skattekontoret kontrollerer fradragsretten etter annet ledd, f.eks. kostnader knyttet til selskapets kjøp av egne aksjer.

KOSTNADER DEKKET AV MORSELSKAPET

Sprikende praksis

- Kverva-dommen (Hrd, Utv. 2015 side 1794)
 - Morselskap fikk fradrag for et tilskudd på 50 MNOK til oppføring av kombinert offentlig skole og kulturhus.
 - Selskapets hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen.
- Øie prosjektutvikling (Lrd, Utv. 2017 side 1158)
 - Morselskap fikk ikke fradrag for bonuskostnader på totalt 25 685 606 kroner til fire ansatte i et datterselskap.
 - Ikke tilstrekkelig nær tilknytning mellom bonuskostnadene og inntektene i morselskapet.

Vedtak skatteklagenemnda

- Vedtak SKNS1-2021-101 publisert 28.02.2022
 - Norsk konsernspiss krevde fradrag for bonusutbetalinger på i alt 15,6 MNOK til ansatte i utenlandske datterselskaper.
 - Skattekontoret: Kostnaden oppfylte ikke tilknytningskravet. Hvert selskap skal vurderes ut fra sine egne forhold.
 - Selskapet: Formålet var å øke motivasjonen hos de ansatte i hele konsernet.
 - Forventning om å oppnå økt salg av varer fra selskapets fabrikker i Norge til utenlandske salgsselskaper og reduserte kostnader ved kjøp fra utenlandske produksjonsselskaper.

Skatteklagenemnda

- Avgjørende om kostnaden kan tilordnes, dvs. hører hjemme i det norske morselskapet.
 - Morselskapet hadde initiert og vedtatt bonusordningen.
 - Bonusordningen skiller seg fra ordinær lønn.
 - Bonusordningen knytter seg ikke til resultat i det enkelte selskap.
- Tilknytningskravet er oppfylt.
 - Fradrag for kostnader knyttet til egen skattepliktig inntekt, både etter skatteloven § 6-1 og § 6-24.
- Betydningen av Øie Prosjektutvikling-dommen er begrenset.
 - Bonus som ble utbetalt for å løse selskapet ut av en forpliktelse til å selge aksjer til ansatte da datterselskapet ble solgt.

Sekvens 3

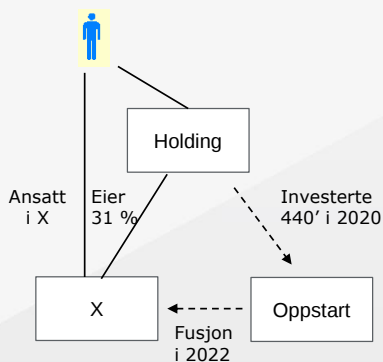
Innhold sekvens 3

- Andre uttalelser og forskriftsendringer
- Skatteforvaltning
- Dommer

ANDRE UTTALELSER OG FORSKRIFTSENDRINGER

55

Aksjeinnskudd i oppstartsselskap



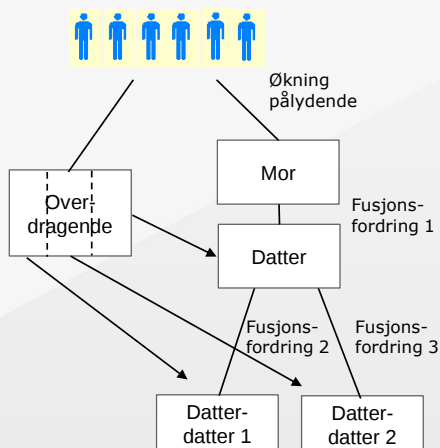
- BFU 13/2021
 - Investerte kr 440 000 i et oppstartsselskap i 2020
 - Eier 31 % (direkte og indirekte) og er ansatt i X
 - Oppstartsselskapet fusjonerer med X i 2022
 - Utbytte fra X etter fusjonen

56

Aksjeinnskudd i oppstartsselskap (2)

- Skatteloven § 6-53
 - Kan ikke være eller ha vært aksjonær i oppstartsselskapet eller et konsernselskap
 - Kan ikke være, ha vært eller bli ansatt i løpet av bindingstiden
 - Gjelder ikke aksjeinnskudd i 2020 og 2021
 - Bindingstid tre år. Kan ikke motta utdelinger i bindingstiden
- Skattedirektoratet:
 - Fusjonen medfører ikke at fradraget faller bort
 - Eventuelt utbytte fra X innen tre år etter utløpet av innskuddsåret (t.o.m. 2023) er brudd på vilkårene

Konsernfisjon uten verdsettelse



- Fisjonsfusjon inn i et datterselskap og to datterdatterselskaper med oppskrivning av pålydende i Mor.
 - Overdragende oppløses.
 - Regnskapsmessig kontinuitet
- Kan bytteforholdet baseres på bokførte verdier?
 - Altså uten verdsettelse?

Konsernfisjon uten verdsettelse (2)

- Skattedirektoratet, BFU 11/2022
 - Også ved konsernfisjon der eierforholdene i OD og vederlagsutstedende mor er identisk, kan vederlaget bestå i oppskrivning av pålydende.
 - Kan gjennomføres uten krav til verdsettelse og bytteforholdsberegning.
 - Transaksjonsrekken rammes ikke av omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2.

Sikkerhetsventilen

- Dokumentasjonsregler fra 2022, FSFIN § 4-10-11
 - Utarbeides i perioden 1. jan. i inntektsåret til skattemeldingen leveres
 - Utarbeides av noen med relevant kompetanse og som ikke er interessefellesskap eller avhengighetsforhold
 - Inneholde en redegjørelse for vurderingen av omsetningsverdi og forutsetningene
 - Ved kjøp fra uavhengig kan kostprisen benyttes
- De fem påfølgende årene, FSFIN § 4-10-10
 - Reduksjonsfaktor

Om utleie er virksomhet

- Skattedirektoratet, BFU 10/2022
 - Om planlagt utleie av tretten hybler i to leiligheter administrert ved individuelle leiekontrakter skal anses som passiv kapitalforvaltning, eller som næringsvirksomhet.
 - Skattekontoret: Virksomhet.
 - En hybel regnes som en boenhet i denne sammenheng. Aktivitetskravet er oppfylt.

Konsernbidrag fra IKS

- Skattedirektoratet, BFU 4/2022
 - IKS ønsker derfor å yte konsernbidrag til heleide datterselskaper
 - Skattedirektoratet:
 - Konsernbidragsreglene gjelder «så langt de passer» for selskaper som omfattes av skatteloven § 2-2 (1) f og g.
 - IKS selskapsfastsettes, og inntekten skal ikke samordnes med deltakernes øvrige inntekt
 - Hensynet til skattenøytralitet bør slå gjennom

SKATTEFORVALTNING

Tvangsmulkt

- Det ilegges tvangsmulkt ved manglende levering av skattemeldingen.
 - Skattemeldingen: $\frac{1}{2}$ rettsgebyr/dag, maks 50 R
 - Skatteetaten kan avslutte illeggelse av tvangsmulkt før maksimalgrensen er nådd.
 - Inntektsåret 2021: maks 20 løpedager (kr 12 230)
 - Andre meldinger:
 - AR-oppgaven (1R), a-melding ($\frac{1}{10}$ R pr oppgave), MVA-melding ($\frac{1}{2}$ R), tredjepartsopplysning (1R), bokføringspålegg (1R), OTP (kr 250)

Fradragsrett og klagerett

- Fradragsrett (ikke pønalt karakter)
 - Tilknytning til en skattepliktig inntekt eller et inntektserverv
 - Revisor eller regnskapsfører som dekker tvangsmulkt for kunde
- Kan påklages. Du må betale mulkten selv om du klager.
 - Det må foreligge «særlige grunner»
 - Skattedirektoratets retningslinjer pkt. 2.5.2
 - Bl.a. kan det legges vekt på god leveringshistorikk, sosiale forhold (sykdom/vanskelig hjemmesituasjon), uerfarenhet og datafeil
 - Klagefrist 6 uker, skfvl. § 13-4, sakskostnader, skfvl. § 5-9

Tilleggsskatt og rentebegrensning

- Uttalelse SKD 29. april 2022
 - Rentefradrag som er avskåret etter rentebegrensningsregelen kan fremføres inntil ti år
 - Tilleggsskatt beregnes normalt med 20 %
 - SKD: Skattyter kan ikke påberope seg «nettometoden» i skatteforvaltningsloven § 14-5 (4).
 - Den regelen er forbeholdt tilfeller der det skjer en automatisk reversering. Det er vilkår knyttet til adgangen til å utnytte tidligere avskåret rentefradrag.

Skatteamnestiet

- Unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting
 - Uttalelse SKD 1. april 2022
 - Endringsfristen ved frivillig retting er ti år. Dette gjelder uavhengig av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt eller ikke.
 - Forslag til innstramminger
 - SKD notat. Foreløpig ikke sendt på høring
 - RNB mai 2021 og Hurdalsplattformen

Overkompensasjon

- Høring – frist 17. januar 2023.
- Finansdepartementet mener gjeldende praksis knyttet til liggetid i mange tilfeller innebærer en overkompensasjon i forhold til praksis fra Den europeiske menneskerettighetsdomstolen (EMD). Dette fordi kompensasjonen blir høyere desto høyere tilleggsskatten er.
 - Det er enkeltsaker der kompensasjonen har utgjort flere millioner kroner. Departementet mener EMDs utmålingspraksis viser at erstatningsnivået vanligvis ligger mellom 1 000 og 1 500 EURO pr. år saken varer, og at beløpet saken gjelder, ikke angis eksplisitt som et relevant moment.

Skatteklagenemndas arbeid

- Endret organisering av Skatteklagenemndas arbeid for å redusere saksbehandlingstiden for klager.
 - Alle saker skal avgjøres av alminnelig avdeling med simpelt flertall (2-1)
 - Nemndas leder kan beslutte at en sak skal overføres til behandling i stor avdeling uten at den først har vært avgjort i alminnelig avdeling.

DOMMER

Ramme gård

- Høyesterett 19. desember 2022
- Store utbyggingskostnader for hotell, kafé, restaurant, kunstmuseum mv.
- Nektet fradrag for MVA på 104 MNOK og inntektsøkning på 43 MNOK da Skatteetaten mente virksomheten ikke var egnet til å gå med overskudd.

Ramme gård

- Høyesterett drøftet:
 - Om fradragsrett forutsetter at skattyterens aktivitet er egnet til å gå med økonomisk overskudd
 - Hvor inngående skattemyndighetene eventuelt kan overprøve skattyterens egne vurderinger
 - Det nærmere innholdet i et eventuelt vilkår om overskuddsevne

Betydning for andre saker?

- (108) «Jeg finner grunn til å presisere at saken her er atypisk, i den forstand at aktiviteten i det ytre ikke skiller seg særlig fra annen museumsdrift og utleie av lokaler til hotell drift. Andre sider ved prosjektet er derimot alt annet enn regulære, både med hensyn til investeringenes omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skattyteren. En overskuddsevne er verken på kort eller lang sikt nødvendig for å realisere prosjektet. Disse særtrekkene medfører at den inngående prøvingen som legges til grunn for saken her, vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til alminnelig forretningsaktivitet, det være seg i bransjer som sliter i motgangstider eller gründeraktivitet i en krevende oppstartsfase.»

Erstatning for skatteråd

- Høyesterett 18. oktober 2022
 - Et selskap innhentet en vurdering fra advokatfirma som konkluderte med at fritaksmetoden fikk anvendelse, men tok uttrykkelig forbehold om at dette forutsatte at selskapet var direkte eier av aksjene som var realisert.
 - Forutsetningen stemte ikke da investeringen var skjedd via et selskap på Guernsey.
 - Inntekten ble økt med 54 MNOK, tilleggsskatt 2,3 MNOK.

Erstatning for skatteråd (2)

- Krevde erstatning fra advokaten for tilleggsskatten.
- Høyesterett:
 - Streng aktsomhetsnorm for advokater og andre profesjonsutøvere. Spørsmålet er om det var tilstrekkelig å ta uttrykkelig forbehold på dette punktet, eller om advokaten selv burde ha undersøkt forholdet nærmere.
 - Kunden, som var en profesjonell aktør, fikk en tilstrekkelig klar oppfordring om å undersøke nærmere om fondet eide aksjene direkte eller via mellomliggende selskaper.

Konsernlån

- Styreleder/daglig leder dømt til fengsel i ett år og seks måneder for å ha overført i alt 14 MNOK fra to datterselskap til morselskap og søsterselskap.
- Ikke låneavtale, nedbetalingsplan, renteberegning eller sikkerhetsstillelse. Datterselskapene gikk konkurs.
- Retten: Ikke forretningsmessig begrunnet og forsvarlig av hensyn til datterselskapenes interesser, jf. asl. § 3-9.
- Anken nektet fremmet for Høyesterett

Sekvens 4

Innhold sekvens 4

- Skatt og statsstøtte
- Skattefunn – et par avklaringer

SKATT OG STATSSTØTTE

Forbudet mot statsstøtte

- I Norge gis om lag 75 % av offentlig støtte som skattefordeler, bl.a. Skattefunn og differensiert arbeidsgiveravgift
 - Fullstendig oversikt på skatteetaten.no
 - Gruppeunntaksforordningen (GBER) eller notifisert av ESA
- Forbudt å gi støtte til foretak i økonomiske vansker eller som har et utestående tilbakebetalingskrav fra ESA
 - Kan likevel motta bagatellmessig støtte, bl.a. fribeløpsordningen (kr 500 000) for differensiert AGA

Støtteordninger innen skatt

- Skattefunn (forsknings- og utviklingskostnader)
- Differensiert arbeidsgiveravgift
- Gunstige vindkraftavskrivninger (ervert t.o.m. 2021)
- Forhøyet avskrivningssats for el-varebiler
- Rederiskatteordningen
- Incentivordning for investeringer i oppstartsselskap
- Ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen
- Avskrivningsregler for LNG-anlegget på Melkøya
- Redusert listepriis for bruk av el-bil som firmabil (t.o.m. 2022)

Skattemeldingen

Skattemeldingen RF-1028 fra og med 2021

Offentlig støtte	
Fylles ut av aksjeselskap, se rettledningen	
Mottar foretaket offentlig støtte i form av skatte- eller avgiftsfordel?	☐ Ja ☐ Nei
Hvis ja: Oppgi støtteordninger	
Omfattes foretaket av definisjonen i SMB?	☐ Ja ☐ Nei
Har foretaket et utestående betalingskrav tilknyttet ulovlig utdelt statsstøtte?	☐ Ja ☐ Nei
Var selskapet i økonomiske vansker ved sist avlagt regnskapsår, dvs. 31.12.2020?	☐ Ja ☐ Nei
Er selskapet i et konsern?	☐ Ja ☐ Nei
Har selskapet mottatt annen offentlig støtte?	☐ Ja ☐ Nei

Differensiert arbeidsgiveravgift

- Skatteetaten hadde storaksjon våren 2022 mot foretak i økonomiske vansker
 - Samme kriterier som ellers
- Reglene har vært inntatt i den årlige avgiftsmeldingen siden juli 2014

Statsstøtteregele kan ramme næringslivet som en knyttneve

Lav arbeidsgiveravgift og en lang rekke andre ordninger kan etter EUs statsstøtteregele bli regnet som ulovlige dersom virksomheten som mottar dem har tapt mer enn halvparten av aksjekapitalen.

Publisert: 07.03.2022

Revisorforeningen mener Skatt Avgift



– Jeg er veldig bekymret for konsekvensene dette kan få for næringslivet. Det er nå et akutt behov for å få avklart hvordan disse sakene blir håndtert videre og eventuelt sanksjonert, sier adm. direktør Karen Kvalevåg i Revisorforeningen.

Foretak i vansker

- 1) Mer enn halvparten av den tegnede aksjekapitalen (inkl. overkurs) eller selskapskapitalen er tapt som følge av underskudd
 - Gjelder ikke SMB de første tre år etter foretaksregistrering av foretaket eller konsernet
- 2) Foretaket er insolvent (vilkårene for åpning av konkurs) eller har mottatt krise- eller omstrukturingsstøtte
- 3) For store bedrifter:
 - De to siste årene har 1) gjeld/egenkapital $> 7,5$ og 2) EBITDA/finanskostnader < 1
 - Dette kriteriet vurderes kun på foretaksnivå

Vurderes på gruppenivå

- Uttalelse FIN 17. februar 2022
- Vurderingen av om foretaket er i vansker skal foretas på gruppenivå (konsernnivå)
 - Det foreligger en «undertaking» når det aktuelle foretaket har faktisk kontroll over et annet foretak, og faktisk også utøver denne kontrollen
 - Kan utarbeide et konsolidert regnskap eller en konsolidert balanseoppstilling av selskapsregnskapene
- Skal også vurderes på selskapsnivå
 - Kan tilføres kapital innen støttetidspunktet
 - Skattefunn: Forskningsrådets godkjenning

Endret oppfatning

- Endret oppfatning i uttalelse 30. oktober 2020
 - Overkurs medregnes som «tegnet kapital»
 - Vurderingen skal også skje på gruppenivå selv om det ikke er utarbeidet konsernregnskap
 - Kan legge tidligere oppfatning til grunn for 2019 og 2020
 - Skattedirektoratets infoskriv 23. mars 2022:
 - Kan miste retten til Skattefunnfradrag for 2021
 - Kan imidlertid sette opp en mellombalanse med balansedato før innlevering av skattemelding for 2021. Foretak som utgjør en EØS-rettslig «undertaking», må inkluderes.

Vurderingstidspunktet

- Vurderingen av om foretaket er i vansker foretas på støttetidspunktet
 - Skattefunn: når Forskningsrådet godkjenner søknaden (FIN 29. november 2019)
 - Differensiert AGA: ved hver termin (måned)

Reparasjon

- Egenkapitalen beregnes med utgangspunkt i balansen i sist avlagte regnskap/næringsoppgave.
 - Uttalelse FIN 26. februar 2020
 - Ansvarlige lån eller konvertible lån har ingen betydning
 - Kan sette opp kvartalsregnskap eller mellombalanse med balansedag før støttetidspunktet
 - Ta med årets overskudd
 - Nedsette aksjekapital eller bokført overkurs mot tap
 - Kan øke aksjekapitalen/overkurs med innbetaling
 - Kapitalendringer kan hensyntas fra de er vedtatt og ikke først fra registrering

Særregel for koronaårene

- EU/ESA fastsatte en midlertidig regel om at foretak som ikke var i økonomiske vanskeligheter per 31. desember 2019, kan motta støtte selv om de kommer i økonomiske vansker i 2020 eller i 2021.
 - Varighet t.o.m. 2021
 - For Skattefunn innebærer det at for prosjekter godkjent i 2020 og 2021 vil unntaket gjelde hele prosjektperioden
- Gjelder ikke for prosjekter som godkjennes i 2022
 - Uttalelser SKD 30. august og 16. september 2022

Strømstøtteordningene

- Midlertidig regelverk (EU) for økonomisk støtte knyttet til Russlands angrep på Ukraina.
 - «Member States may choose to provide aid under this Communication also to undertakings in difficulty»
 - Energitilskuddsordningen
 - Avgrenset mot foretak som er under konkursbehandling eller avvikling eller der personer med ledende roller er ilagt konkurskarantene
 - Lånegarantiordningen
 - Kan gis til bedrifter som ville vært lønnsomme under normale markedsforhold

SKATTEFUNN

Et par avklaringer

FSFIN § 16-40-6 syvende ledd

- Dersom skattyter mottar annen offentlig støtte, må det fremgå av revisorbekreftet dokument at summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste tillatte samlet støtte i henhold til artikkel 8 i forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen). Hvor samlet offentlig støtte til prosjektet overstiger høyeste tillatte samlet støtte, gjøres det reduksjon i skattefradraget. Som offentlig støtte regnes finansiell bistand til prosjektet fra offentlige virkemidler, støtte til prosjektet fra Den europeiske union og differensiert arbeidsgiveravgift.

Grensene for statsstøtte

	Små Bedrifter		Mellomstore bedrifter		Store bedrifter	
	Generelt	Samarbeid	Generelt	Samarbeid	Generelt	Samarbeid
Industriell Forskning	70 %	80 %	60 %	75 %	50 %	65 %
Eksperi- mentell utvikling	45 %	60 %	35 %	50 %	25 %	40 %

Hvilke kostnader

- I Skattefunn begrenses fradraget for personalkostnader og indirekte kostnader etter en sjablong (1,2 promille av årslønn, maks kr 700)
- Ved beregning av maksimal offentlig støtte etter GBER tas det utgangspunkt i faktiske lønnskostnader
 - Lønn, arbeidsgiveravgift, OTP/forsikringer
 - Ingen maksimal timesats i GBER
- Felleskostnader og andre indirekte kostnader må eventuelt anslås særskilt, begrunnes og dokumenteres

Hvilke kostnader og hvor stor støtte?

- Ved beregning av maks. offentlig støtte skal man benytte de faktiske kostnadene (etter EU-reglene) og ikke de beregnede kostnadene etter Skattefunn-reglene.
 - Faktiske FoU-kostnader 2 500'
 - Etter Skattefunnreglene 2 000'
 - Skattefradrag (19 %) 380'
- Reduksjon av Skattefunnfradraget
 - Prosjektkostnad 2 500'
 - Maks offentlig støtte (45 %) 1 125'
 - Annen off. støtte 800'
 - Rest til Skattefunn (brutto) 325'
 - Maks skattefradrag netto 253,5'
 $325' \times 0,78 = 253,5'$
 - Reduksjon av skattefradraget:
 $380' - 253,5' = 126,5'$ (post 208)

Samarbeidsprosjekt

- Støtteintensiteten kan økes med 15 % ved:
 - Samarbeid med minst én SMB eller som gjennomføres i to medlemsstater, og ingen står for mer enn 70 % av kostnadene
 - Samarbeid med en forskningsinstitusjon som dekker minst 10 % av kostnadene og har rett til å offentliggjøre forskningsresultater
 - Skatteetaten:
 - Det er ikke et vilkår at det fremgår av godkjenningsbrevet fra Forskningsrådet at prosjektet er et samarbeidsprosjekt
 - Men prosjektet må innebære et faktisk samarbeid, og dette må kunne dokumenteres

Samarbeidsprosjekt (2)

- GBER artikkel 2 pkt. 90 (definisjoner)
 - «Faktisk samarbeid»: samarbeid mellom minst to uavhengige parter for å utveksle kunnskap eller teknologi eller for å nå et felles mål på grunnlag av arbeidsdeling, der partene i fellesskap definerer omfanget av samarbeidsprosjektet, bidrar til dets gjennomføring og deler risikoer og resultater.

Publisering

- Støtteintensiteten kan økes med 15 % hvis:
 - GBER artikkel 25 pkt. 6 b) ii):
 - resultatene av prosjektet får omfattende spredning gjennom konferanser, publikasjoner, åpne datakilder eller programvare med gratis eller åpen kildekode