

Foran årsoppgjøret 2018

Av rådgiver Elling Bjerke i Bondelagets Servicekontor AS, avdeling for regnskap og juridisk service

Det er tid for årsoppgjør. Under dette arbeidet vil bl.a. boka «Posteringsnøkler for landbruksregnskap med binæringer» med kontoanvisninger være et godt hjelpemiddel. Boka kan bestilles i nettbutikken på Bondelaget.no. «Skatte-ABC 2018/19» og «Merverdiavgiftshåndboken 2018» finner man ved å gjøre oppslag på <http://www.skatteetaten.no/> under stikkordet «Rettskilder». Under stikkordet «Skjema» på bunnlinja i åpningsbildet finner en de aktuelle skjemaer og rettledninger. Spesielt RF-1176 «Rettledning til RF-1175 Næringsoppgave 1 for 2018» og RF-1178 «Rettledning til RF-1177 Landbruk 2018» kan være nyttige oppslagsverk. Skattemeldingen for 2018 vil komme delvis ferdig utfylt i første del av april. Her skal en så fylle ut aktuelle tall fra næringsvirksomheten samt rette eventuelle feil og mangler før den sendes inn. Næringsdrivende er pålagt å benytte Altinn for innsending, fristen er 31. mai. Ikke næringsdrivende som f.eks. eiere av kapitalbeskattet skog, samt bortforpaktere som leverer skjemaet RF-1189 Utleie av fast eiendom, har frist 30 april. Deltakere i selskap er næringsdrivende. Ektefeller med forskjellig frist for innsending kan benytte den lengste fristen. Frist for innbetaling av skatt/tilleggsforskudd for å slippe renter er for alle 31 mai.

Av hovedtemaer i artikkelen vil du finne:

- Gjeldende bokføringsregler mv.
- Inntektsskatt - skattegrunnlag
- Foretaksmodellen – enkeltpersonforetak (EPF)
- Pensjonsreform, pensjonssparing, trygd og personforsikringer
- Deltakermodellen - ANS/DA (SDF)
- Aktivering – valg av saldo gruppe - avskrivning mv.
- Varelager og buskap i utgående balanse
- Beskatning av barn
- Beskatning av ektefeller
- Kjøp/realisasjon av fast eiendom, melkekvote mv.
- Erstatninger, gevinster og tap, betinget skattefritak og delskade mv.
- Boliger, egen bruk, utleie og bruk i virksomhet mv.
- Uttak av jordbruksprodukter mv.
- Bil, reiseutgifter mv.
- Skog, tømmerkonto, kapitalbeskattet skog mv.
- Formuesskatt – formuesfastsetting
- Merverdiavgift
- Diverse.

FORAN ÅRSOPPGJØRET 2018	1
GJELDENE BOKFØRINGSREGLER MV.	7
VIRKSOMHET SOM INNGÅR I PRIMÆRNÆRING/GRUNNLAG FOR JORDBRUKSFRADrag	7
BORTFORPAKTNING.....	9
REGNSKAPSLOVEN OG BOKFØRINGSLOVEN	9
UTDRAG FRA BOKFØRINGSLOVEN/FORSKRIFT:.....	9
BETALING VIA BANK VILKÅR FOR FRADRAGSRETT MV:	12
HVORDAN HOLDE ORDEN I REGNSKAPET	12
INNTÆKTSKATT – SKATTEGRUNNLAG	13
ALMINNELIG INNTÆKT – NETTOINNTÆKT – GRUNNLAG FOR 23 % SKATT	13
PERSONINNTÆKT – GRUNNLAG FOR TRINNSKATT OG TRYGDEAVGIFT.....	13
KORT OM FORETAKSMODELL, DELTAKERMODELL OG AKSJONÆRMODELL.....	13
HVORDAN BEREGNES SKATTEN VED UTDELING?	15
FORETAKSMODELLEN – ENKELTPERSONFORETAK (EPF).....	15
<i>Skjermingsgrunnlag</i>	15
<i>Beregning av personinntekt</i>	16
.....	16
SKJERMINGSGRUNNLAGET.....	16
SKJERMINGSRENTEN.....	17
SAMORDNING AV PERSONINNTÆKT.....	17
FRAMFØRING AV NEGATIV BEREGNET PERSONINNTÆKT	18
VALG AV SKJERMINGSRENTE - BETYDNING FOR DINE TRYGDERETTIGHETER	18
PENSJONSREFORM, PENSJONSSPARING, TRYGD OG PENSJONSFORSIKRINGER	18
PENSJONSREFORMEN MV. I KORTE TREKK	19
PENSJONSSPARING MV.	20
INDIVIDUELL PENSJONSAVTALE – GAMMEL OG NY IPS	20
INNSKUDDS PENSJONSORDNING MED SKATTEFRADrag FOR NÆRINGSDRIVENDE, PSN.....	21
ØKT SYKEPENGEDEKNING GJENNOM FOLKETRYGDEN	22
FRIVILLIG YRKESSKADEDEKNING GJENNOM FOLKETRYGDEN (NAV)	24
PERSONFORSIKRINGER.....	24
DELTAKERMODELLEN - ANS/DA (SDF)	26
RÅD VEDRØRENDE ANS	27
SKATTEGGING AV LÅN FRA SELSKAP TIL DELTAKER.....	28
AKTIVERING – VALG AV SALDOGRUPPE - AVSKRIVNING	28
Hvilke driftsmidler skal avskrives?.....	28
GRENSE FOR DIREKTE UTGIFTSFØRING AV DRIFTSMIDLER.....	28
AVSKRIVNINGSGRUNNLAG.....	29
SKATTEFRIE TILSKUDD	29
AVSKRIVNINGSGRUPPER OG SATSER.....	30
SALDOGRUPPE D	31
SALDOGRUPPE H OG J.....	31
HVA BØR EN AVSKRIVE FØRST?	32
AKTIVERING AV VEDLIKEHOLD	33

TIDSPUNKTET FOR NÅR AVSKRIVNING PÅBEGYNNES	33
AVSKRIVNING AV RESTBELØP PÅ SALDO	33
AVSKRIBARE DRIFTSMIDLER SOM IKKE INNGÅR I SALDOAVSKRIVNING	33
IKKE AVSKRIBARE ANLEGG	33
VARELAGER OG BUSKAP I UTGÅENDE BALANSE	34
OVERSIKT OVER TILVIRKNINGSVERDI FOR DE ULIKE PRODUKTER PR. 31.12.2018	34
SKOGSVIRKE PÅ LAGER.....	35
VED.....	35
PELSSKINN I UTGÅENDE BALANSE	35
BUSKAP I UTGÅENDE BALANSE.....	35
BESKATNING AV BARN	37
LØNN TIL EGNE BARN.....	37
FORELDREFRADRAG.....	38
BESKATNING AV EKTEFELLER	38
INNTekt FRA «FELLES BEDRIFT»	39
MOMENTER VEDRØRENDE DELING AV INNTekt	40
SAMBOERE	40
KJØP OG REALISASJON AV FAST EIENDOM, MELKEKVOTER MV.	40
REALISASJON AV GÅRDSBRUK OG SKOGBRUK MV.	41
MER OM SKATTEFRITT SALG AV ALMINNELIG GÅRDSBRUK ELLER SKOGBRUK.....	41
REDUSERT SKATT VED SALG/REALISASJON AV ALMINNELIG GÅRDSBRUK ELLER SKOGBRUK FRA ENKELTPERSONFORETAK	42
BEREGNING FOR Å FINNE SKATTEPLIKTIG GEVINST/TAP	43
OPPREGULERING AV INNGANGSVERDIEN FOR ALMINNELIG GÅRDSBRUK ELLER SKOGBRUK ANSKAFFET FØR 1999.	43
SKATTEMESSIG KONTINUITET, MEN MED TRE VIKTIGE UNNTAK	44
KORT OM LATENT SKATT	46
<i>Latent skatt og fordeling mellom arvinger mv.</i>	<i>46</i>
<i>Verdien av beregnet latent skatt av virksomhetens skatteposisjoner regnes som vederlag ved et eierskifte.....</i>	<i>46</i>
KAPITALISERT KÅR INNGÅR IKKE SOM EN DEL AV KOSTPRISEN	46
UTTAKSBESKATNING	47
SALG/KJØP AV MELKEKVOTE	47
ERSTATNINGER, GEVINSTER OG TAP, BETINGET SKATTEFRITAK OG DELSKADE MV.	48
ERSTATNING FOR SKADER PÅ MARKA MV. ETTER NATOS MILITÆRØVELSE	48
TRIDENT JUNCTURE HØSTEN 2018.....	48
<i>Erstatninger for tap av avling:.....</i>	<i>48</i>
<i>Større skader på marka:.....</i>	<i>48</i>
AVLINGSSKADEERSTATNINGER I FORBINDELSE MED SOMMERENS TØRKE.....	48
<i>Erstatninger for avlingstap i 2018.....</i>	<i>49</i>
<i>Erstatninger mottatt i 2018 som skal dekke kostnader i 2019.....</i>	<i>49</i>
NEDSLAKTING AV BUSKAP PGA. TØRKE.....	49
NEGATIV SALDO – GJELDER LØSØRE OG FAST TEKNISK INSTALLASJON I DRIFTSBYGNING.....	50

GEVINST- OG TAPSKONTO – VED REALISASJON AV FAST EIENDOM OG HEL BUSKAP VED OPPHØR AV DRIFTSGREN	50
UFRIVILLIG REALISASJON, BETINGET SKATTEFRITAK MV.	51
DELSKADE	53
BUSKAP, UFRIVILLIG REALISASJON, BETINGET SKATTEFRITAK	53
ULEMPEERSTATNING	54
SKATTEFRITAK VED SKOGVERN ETTER NATURVERNLOVEN	55
BOLIGER, EGEN BRUK, UMLEIE OG BRUK I VIRKSOMHET	55
UTLEIE AV BOLIG MV.	57
FRA OG MED 2018 KOM DET I SKATTELOVENS § 7-2 NYE REGLER VEDRØRENDE KORTTIDSUTLEIE AV EGEN BOLIG:	57
HJEMMEKONTOR OG ANNEN NÆRINGSBRUK AV EGEN BOLIG	58
UTTAK AV PRODUKTER FRA VIRKSOMHETEN.....	59
FORDEL VED EGEN UTNYTTING AV JAKT PÅ ELG, REINSDYR OG HJORT.....	59
VERDI AV UTTATT BRENSSEL FRA EGEN SKOG.....	59
VERDIEN AV STALLPASS OG UTTATT FØR TIL HESTER SOM NYTTES UTENOM JORD- OG SKOGBRUKSNÆRINGEN	59
BIL, REISEUTGIFTER MV.....	60
YRKESBIL ELLER PRIVATBIL.....	60
KJØREBOK	60
PRIVAT BRUK AV YRKESBIL.....	61
FOR REGNSKAPSBESKATTET YRKESBIL ER TILBAKEFØRINGEN BEGRENSET TIL 75 % AV KOSTNADENE.....	62
BILER SOM KUN NYTTES SPORADISK – DEFINISJON AV SPORADISK	62
SKATTEETATENS «VURDERING AV PÅSTAND OM IKKE-BRUK PRIVAT»:.....	62
VURDERINGER	63
UTTAK	63
MERVERDIAVGIFT	64
BILSKJEMA	64
YRKESREISE ELLER ARBEIDSREISE?	64
FRADRAG FOR REISE MELLOM HJEM OG ARBEIDSSTED, SAMT BESØKSREISER.....	65
SKOG, TØMMERKONTO, KAPITALSKOG MV.	66
MINDRE SKOGER SOM IKKE ER KNYTTET TIL AKTIVT DREVET JORDBRUK.....	66
KRITERIER FOR Å AVGJØRE OM SKOGEN SKAL KLASSIFISERES SOM EN «KAPITALBESKATTET SKOG» ELLER OM SKOGEN SKAL SKATTELEGGES SOM NÆRINGSVIRKSOMHET:.....	66
SVÆRT SMÅ SKOGER.....	69
TØMMERKONTO ERSTATTET GJENNOMSNITTLIGNING FRA OG MED 2017	69
HVILKE INNTEKTER OG UTGIFTER SKAL MED PÅ TØMMERKONTOEN?	70
<i>Oversikt over hva som inngår i årets overskudd som kan, eller årets underskudd som skal føres over tømmerkontoen:.....</i>	<i>70</i>
<i>Følgende inntekter tas med på tømmerkontoen:.....</i>	<i>71</i>
<i>Følgende kostnader tas med på tømmerkontoen:.....</i>	<i>71</i>
<i>Følgende kostnader må fordeles etter bruken i de ulike aktiviteter og virksomheter:.....</i>	<i>71</i>
<i>Følgende inntekter og tilhørende kostnader skal ikke tas inn på tømmerkontoen:.....</i>	<i>71</i>
<i>Føring i skjemaer.....</i>	<i>71</i>
<i>Eierskifte</i>	<i>71</i>

SKOGFOND	72
UTTAK AV TØMMER TIL EGET BRUK	73
ROTSALG AV TØMMER	73
JULETRE- OG PYNTEGRØNTPRODUKSJON	73
FORMUE - FORMUESSKATT.....	73
ARBEIDENDE KAPITAL, AKSJER OG DRIFTSMIDLER	74
<i>For eiendel som er ervervet til bruk både privat og i virksomhet er det hovedformålet for ervervet som skal legges til grunn.....</i>	74
FORMUESFASTSETTING AV FAST EIENDOM.....	75
<i>Skogbrukseiendommer, § 3-1-1.....</i>	75
<i>Jordbrukseiendommer § 3-1-2.....</i>	76
<i>Våningshus på gårdsbruk.....</i>	77
<i>§ 3-1-3 Bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål.....</i>	78
FORMUESFASTSETTING AV LØSØRE MV.....	78
MERVERDIAVGIFT.....	78
HOTELL – HYTTER MV.....	78
ÅRLIG MVA-MELDING MV.....	79
TILBAKEGÅENDE AVGIFTSOPPGJØR MV.	79
MERVERDIAVGIFT PÅ MAT	79
UTLEIE	80
JUSTERINGSREGLENE FOR MERVERDIAVGIFT MV.....	81
HEST.....	82
MERVERDIAVGIFT OG FLERE NÆRINGSVIRKSOMHETER	82
SAMEIE OG FELLESPROSJEKT - INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	82
SKOG	83
SKOGSVEIFORENINGER.....	83
FRADRAK FOR MERVERDIAVGIFT PÅ SNØSCOOTER OG ATV	84
FRADRAK FOR MVA PÅ VEDUTSTYR MV.....	84
DIVERSE.....	84
AKSJESPAREKONTO	84
AKTIVERING AV EGENTILVIRKEDE DRIFTSMIDLER MV.....	85
ARBEIDSTØY	85
BOLIGSPARING FOR UNGDOM - BSU	85
BØTER OG GEBYRER	86
DRIFTSMIDLER MV. SOM DELVIS NYTTES I VIRKSOMHET OG DELVIS PRIVAT.....	86
EIENDOMSSKATT	87
FRITAK FOR INNSENDING AV NÆRINGSOPPGAVE MV	88
GAVER TIL VISSE FRIVILLIGE ORGANISASJONER MV.	88
GJETERHUND I SAU- OG REINDRIFTSNÆRING	88
GRØFTING, NYDYR KING OG BAKKEPLANERING	88
INNBERETNING AV LØNN - A-ORDNINGEN	89
UTGIFTER TIL KOST OG LOSJI	89
INNBERETNING AV SELVSTENDIG NÆRINGSDRIVENDE.....	89
JORDBRUKSFRADRAK	90
BIOMASSE – VED	91
JURIDISK BISTAND/PROSESSUTGIFTER	91

KÅR	92
KONTINGENTER	93
LANDBRUKETS HMS-TJENESTE	93
LEASING	93
MINSTEFRADRAG	93
OMSTILLINGSBIDRAG I KYLLINGPRODUKSJON/SVINEKJØTTPRODUKSJONEN	93
PC - DATAMASKINER	94
PLENKLIPPER	94
RENTER MV	94
NORMRENTE VED RIMELIGE LÅN I ARBEIDSFORHOLD	95
RENTESTØTTE	95
RENTEFRITT LÅN TIL BARNA	95
STUDIEREISER, KURS, REISEUTGIFTER, BEVERTNING, GAVER MV.	95
<i>Studiereiser og kurs</i>	95
<i>Reise i næringsvirksomhet</i>	96
<i>Lengere daglig fravær – overtid</i>	96
<i>Bevertning</i>	96
<i>Gaver</i>	96
TELEFON – ELEKTRONISK KOMMUNIKASJON (EKOM-TJENESTER)	97
VEDLIKEHOLD - DEFINISJON	98
VIRKSOMHET ELLER IKKE - UNDERSKUDD - HOBBY	98
RIVINGSKOSTNADER	99
TVANGSMULKT	99
UTBYTTE OG UTVIDELSER AV ANDELER I SAMVIRKET	100

Gjeldende bokføringsregler mv.

Et foretak skal levere èn næringsoppgave som på side 4 skal vise netto næringsinntekt (alminnelig inntekt) fordelt på de ulike virksomheter.

De enkelte virksomheter er selvstendige i forhold til:

- Virksomhetsbegrepet, dvs. innebære aktivitet, tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko.
- Oppretting av saldoer (avskrivning) samt gevinst- og tapskonto.
- Ved eventuelt opphør skal det foretas en vurdering i forhold til hver atskilt virksomhet i foretaket der en følger de vanlige regler for opphør av virksomhet.

I tillegg til skattemelding for næringsdrivende og Næringsoppgave 1 skal en for landbruksnæringene levere: RF-1177 «Landbruk 2018» (det tidligere tilleggsskjemaet), RF-1084 «Avskrivningsskjema» og RF-1224 «Personinntekt for enkeltpersonforetak 2018». Videre skal det utarbeides oversikt over husdyr samt innkjøpt og selvprodusert varelager. Her kan en velge å utarbeide et eget skjema eller nytte RF-1179 «Skjema for varelager». Dette skal ikke sendes inn, men skal oppbevares sammen med regnskapet i 5 år. Mer om skjemaene: se RF-1178 «Rettledning til RF 1177 Landbruk og RF-1175 Næringsoppgave 1».

For næringsdrivende som har stedbunden inntekt eller formue i flere kommuner, anbefales RF-1034 «Skjema for fordeling av stedbunden inntekt og formue mellom kommuner 2018». Skjemaet er ikke pliktig vedlegg til skattemeldingen, men anbefales brukt for å forhindre eventuelle feil på skatteavregningen.

Virksomhet som inngår i primærnæring/grunnlag for jordbruksfradrag

Jordbruk, skogbruk og hagebruk utgjør primærnæring. I forhold til jordbruksfradrag holdes skogbruk utenfor. Skattelovforskriften, FSFIN § 8-1-11, beskriver hva som inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag:

«a. Jord- og hagebruk: Virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Som jord- og hagebruk regnes også:

1. *gartneridrift*
2. *dyrking av blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter (produksjon av planter fra frø eller stiklinger)*
3. *pelsdyrnæring*

4. *avl, oppdrett (til to års alder) og oppstalling av hest, når dette skjer ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig egenprodusert fôr*
5. *bihold*
6. *følgende aktiviteter dersom de drives i tilknytning til virksomheten:*
 - *utnyttelse av jakt- og fiskerettigheter*
 - *uttak av jord, sand, stein og torv*
 - *sanking av bær, kongler, mose, tang, tare og lignende*
 - *utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som minst 60 prosent nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at virksomheten ikke utøves som selvstendig næring. For utleid bygning er det ikke krav om bruk i egen jord- eller skogbruksvirksomhet.*

b. Binntekter: Omsetning i annen næringsvirksomhet dersom denne omsetningen ikke overstiger 30 000 kroner.»

Eksterne aktiviteter som inngår som en integrert del av jordbruksvirksomheten må etter omstendighetene kunne regnes med i en vurdering av om det foreligger jordbruksvirksomhet. Når er den eksterne aktiviteten er så omfattende at den må ansees som en selvstendig virksomhet? Vi mener at det først vil være en selvstendig virksomhet hvis det er grunnlag for å drive denne aktiviteten løsrevet fra/uten gårdsdriften.

Om regelverk for jordbruksfradrag samt biomasse/ved, er omtalt som underpunkt under avsnittet «Jordbruksfradrag» under hovedavsnittet «Diverse».

Forutsatt at det ikke utgjør egen næringsvirksomhet omfatter jordbruksfradrag også leieinntekter fra jordbrukseiendommens opprinnelige bebyggelse, inntekt fra utleie av hytter som tilhører gårdsbruket, leieinntekt av fallrettigheter, samt festeinntekter. Dette gjelder også for tomter som ligger i skogen, men det gjelder ikke for realisasjonsinntekter for tomter beliggende i skogen.

Korttidsutleie av 1- 2 hytter regnes normalt som en del av personinntekt i primærnæring. Langtidsutleie av 1- 4 hytter regnes normalt som kapitalinntekt i primærnæring. Ved utleie av større volumer vil det normalt bli definert som en egen, selvstendig næringsvirksomhet. Drives det også med annen utleie vil samlet utleie bli vurdert i forhold til om dette utgjør en selvstendig næringsvirksomhet.

Kostnader og inntekter vedrørende utleie som ikke anses for å være et ledd i den aktive virksomheten, dvs. at det skal holdes utenfor personinntektsberegningen, skal korrigeres for på personinntektsskjemaet side 1, post 1.3.

Bortforpaktning

Når det gjelder bortforpaktning, står det følgende i Skatte-ABC 2018/19 s. 672 punkt 2.2 «Bortforpakter»:

«Forpaktningssinntekt behandles i de fleste tilfellene som inntekt ved utleie av formuesobjekter. Utøves det i bortforpakterens regi ikke ubetydelig aktivitet (med eksempelvis vedlikehold av maskiner og bygninger), må det vurderes konkret om utleien skal anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Anses utleien ikke som virksomhet, skal bortforpakteren levere skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom», RF-1189. Dette gjelder også i tilfeller der bortforpakteren har krav på avskrivninger. Anses bortforpaktningen som egen virksomhet, må bortforpakteren levere næringsoppgave og skjemaet «Landbruk».»

Regnskapsloven og bokføringsloven

Regnskapslovens kapittel 1 «Virkeområde, regnskapspliktige og definisjoner» viser hvem som har «årsregnskapsplikt» med årsberetning, noter mv. Andre foretak har bokføringsplikt etter bokføringsloven med de tilhørende skatteskjemaer.

Skattemessig årsoppgjør gjelder for enkeltpersonforetak som samlet har eiendeler med verdi (balanseverdi) under 20 millioner kroner og færre enn 20 ansatte, og for selskap med deltakerfastsetting (ANS) med mindre enn 5 millioner kroner i salgsinntekt og færre enn 5 ansatte dersom antall deltakere ikke overstiger 5.

Utdrag fra bokføringsloven/forskrift:

Bokføringspliktige som har mer enn 600 bilag pr. år, må **ajourføre regnskapet** minst hver 4. måned. I næringer med store sesongsvingninger, f.eks. landbruk, vil det kunne forekomme at antall transaksjoner i løpet av årets første måneder er svært lavt. Bestemmelsen tolkes slik at så lenge grensen på 600 bilag ikke overstiges i løpet første tertial, er det heller ikke pålagt å ajourføre regnskapet pr. dette tidspunktet.

Det er alltid krav om **kunde- og leverandørspesifikasjon/reskontro** ved kredittkjøp og kredittsalg. Videre er det krav om kunde- og leverandørspesifikasjon/reskontro ved kontant- og kortkjøp av en vare med en kostpris på over kr 1 000 inkl. mva. og som skal brukes som en innsatsfaktor i virksomheten eller til direkte videresalg. Videre er det krav om kundespesifikasjon/reskontro ved vanlig kjøp og salg på over kr 40 000 inkl. mva. som skjer med kontanter (Merk at det ikke gis fradrag ved kontantkjøp over kr 10 000.).

(Hvitvaskingsloven inneholder en bestemmelse om at forhandler av gjenstander ikke kan motta vederlag i kontanter på kr 40 000 eller mer, dette selv om oppgjøret gjennomføres i flere operasjoner.)

Oppbevaringstiden for regnskapsdokumentasjon er 5 år etter utløpet av regnskapsåret. Likevel gjelder det et unntak for kapitalvarer som kommer inn under justeringsreglene, dvs. maskiner med kostpris over kr. 200 000 eks. mva. og bygg og anlegg med kostpris over kr 400 000 eks. mva. Dette skal ifølge merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 (3) oppbevares 5 år etter siste år i justeringsperioden på 5/10 år. Det vil si at oppbevaringstiden er 10 år for maskiner og 15 år for bygg og anlegg. Hva som her skal dokumenteres framgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2. Har en ikke justering i den aktuelle 5/10-årsperioden er det trolig nok å ta vare på en utskrift av hovedbokskontoen. Har det blitt foretatt en justering er det behov for en mer omfattende dokumentasjon med oversikt over foretatte vurderinger med tilhørende justeringer i justeringsperioden.

Inngående faktura (kredittkjøp) må inneholde selgers navn og organisasjonsnummer + bokstavene MVA (dersom selger er registrert i merverdiavgiftsregisteret), fakturanummer, dato for utstedelse og dato og sted for levering av ytelsen, kjøpers navn og adresse eller organisasjonsnummer, ytelsens art og omfang (en klar beskrivelse av varen eller tjenesten), vederlag og spesifikasjon av merverdiavgift. (Er det påført mva på fakturaen og alt tilsier at selger er registrert for mva, men har glemt å fylle ut org.nr. eller mangler bokstavene MVA, vil fradragsføring av mva bli godkjent hvis kjøper kan dokumentere mva-registreringen ved oppslag på: <https://www.brreg.no/>)

Kvittering (kontantkjøp) Kontantkjøp vil si hvor oppgjør skjer omgående mot kvittering. En kvittering har stort sett samme krav som ved kredittkjøp. Videre er det følgende krav til kvitteringene:

- Varer eller tjenester beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor over kr 1000: Kvitteringen må inneholde kjøpers foretaksnavn og adresse eller org.nr., samt reskontroføres.
- Drivstoff til bruk i person- eller varetransportvirksomhet: Kvitteringen må alltid, uavhengig av beløp, angis med kjøpers foretaksnavn og adresse eller org.nr., samt reskontroføres.
- Andre kjøp med innehavers betalingskort: Deler av kjøpers kontonummer må være synlig.
- Andre kjøp med **kontanter** for over kr 1000: Kjøpers foretaksnavn må angis. Må være stemplet og signert av selger.
- Kjøp med **kontanter** inntil kr 1000: Formål eller bruksområde må fremgå. Kvitteringen signeres av den som har foretatt kjøpet.

Utgående fakturaer (kredittsalg). Utgående fakturaer skal være forhåndsnummererte på trykte blanketter eller ved bruk av dataprogram. For virksomheter som ikke har et

fakturasystem som produserer «maskinelt tildelte nummer» anbefales forhåndstrykte blanketter med alle opplysninger. Ved et fåtalls transaksjoner i året aksepteres kvitteringsblokker nummerert fra 1 til 50. Hovedregelen er at fakturering skal skje snarest mulig og senest en måned etter levering. For leverandører som har fått godkjent årlig mva-melding (pga. omsetning under kr 1 mill i året) og primærnæring som leverer mva-melding for primærnæring en gang i året må imidlertid fakturering/avregning foretas for leveringsåret. Om kravene til innhold i dokumentet, se «Inngående faktura» ovenfor. Det er anledning til å tilbakedatere fakturaer inntil 15 virkedager, dvs. at hvis en ikke er à jour med faktureringen per 31.12 kan en fakturere med 31.12 som dato inntil 15 virkedager ut i januar.

Kontantsalg. F.o.m. 1.1.2019 er hovedregelen at alle bokføringspliktige ved kontantsalg skal benytte kassasystem som tilfredsstillter kravene i kassasystemlova og kassasystemforskriften. Det er unntak fra kassaapparatplikt for den som kun har sporadisk kontantsalg (f.eks. salg av juletrær eller eggprodusent som leverer fast til eggsentralen, men unntaksvis selger egg til privatpersoner), og for ambulerende kontantsalg (f.eks. salg fra vei, egen hage eller salg rundt hos kundene). Grensen for fritak fra kravet om kassaapparat for ambulerende og sporadisk kontantsalg er tre ganger grunnbeløpet i folketrygden, dvs. kr 290 649 (fra 1. mai 2018) med tillegg for merverdiavgift. Når en er unntatt fra kravet om kassaapparat, skal en notere det enkelte salg i innbundet bok med forhåndsnummererte sider eller ved å nytte forhåndsnummererte salgsbilag. Et slikt forhåndsnummerert salgsbilag/kvittering må inneholde selgerens navn og organisasjonsnummer, nummer, dato, vare og omfang, vederlag og merverdiavgift. Ved bruk av innbundet bok må det noteres dato, vare og omfang samt vederlag. Salget må summeres daglig. Det kan være hensiktsmessig å nytte kvitteringsbok hvor kopien blir i boka, mens originalen tas ut og settes i bilagspermen. Det må skrives ut kvittering til kunder som ønsker det. I bokføringsforskriften § 5-3-3 står det følgende om dagsoppgjør: «*Dokumentasjon av kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassabeholdning skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt opptelling av kassabeholdningen. Eventuelle differanser skal forklares.*» Ved ubetjent salgssted er det anledning til å nytte en daglig oppstilling over ut- og innleverte varer og kontanter. Av bokføringsforskriften § 5-4-1 fremgår det vider at bokføringspliktige med kontantsalg som ikke overstiger kr 50 000 eksklusive merverdiavgift i løpet av et regnskapsår kan dokumentere salget på tilsvarende måte som for ambulerende eller sporadisk kontantsalg, uavhengig av om kontantsalget er ambulerende eller sporadisk.

For enkelte bokføringspliktige kan det være anledning til å benytte kontantfaktura i samsvar med bestemmelsene i bokføringsforskriften delkapittel 5-1 som et alternativ til kassasystem.

Om «Kontantsalg fra ubetjente salgssteder», se Skattedirektoratets uttalelse under: Rettskilder

/ Rettskilder per type / Uttalelser / Prinsipputtalelser.

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/kontantsalg-fra-ubetjente-salgssteder/>

Betaling via bank vilkår for fradragsrett mv:

Ifølge skatteloven § 6-51 vil det bare gis fradrag 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. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende, skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen. I merverdiavgiftsloven § 8-8 er det tilsvarende regler for å få fradrag for inngående avgift av varer og tjenester. Merk at om du betaler kr 9 000 kontant og resten over bank, gis det ikke fradrag for den delen som er betalt med kontanter. Har du derimot en ansatt som tjener kr 12 000, hvorav kr 3 000 utgjør skattetrekk, kan hele lønna føres til fradrag selv om den er betalt med kontanter.

Hvordan holde orden i regnskapet

- Hold alltid privat og næringsvirksomhet adskilt.
- Papirbilag settes fortløpende inn i permen.
- Ikke benytt driftskontoen til private utgifter mv.
- Innarbeid rutiner på overføring fra driftskontoen til privatkontoen med et rundt beløp.
- Er driftskontoen tom, ikke betal næringsutgifter fra privatkontoen, men foreta en overføring fra privatkontoen til driftskontoen med et rundt beløp.
- Fellesutgifter for privat og næringsvirksomhet som telefon, strøm og forsikringer belastes driftskontoen.
- Unngå kontantkjøp, bruk bankkort for driftskontoen så langt som mulig.
- Ved gode rutiner har en ved avstemming av driftskontoen kontroll på at alle bilag har kommet med i regnskapet.
- For å få skatte- og avgiftsmessig fradrag, husk at alle bilagene må utstedes på hovedutøver, dvs. den som står registrert i merverdiavgiftsregisteret.
- Påse også at utsteder av bilaget har påført sitt organisasjonsnummer med tillegg av bokstavene MVA.

Inntektsskatt – skattegrunnlag

Alminnelig inntekt:	Personinntekt:
Alle skattepliktige inntekter	Lønn
- alle fradrag	+ Personinntekt i næring
	+ Trygd (sykepenger mv.)
	+ Pensjoner
= Alminnelig inntekt → grunnlag nettoskatter	= Personinntekt → grunnlag for bruttoskatter

Alminnelig inntekt – nettoinntekt – grunnlag for 23 % skatt

Alle skattepliktige inntekter inngår i begrepet alminnelig inntekt. Eksempler er positiv næringsinntekt, lønn, pensjoner og kapitalinntekter. Til fradrag kommer alle fradragsberettigede kostnader og andre fradrag i skattemeldingen. Eksempler er underskudd i næringsvirksomhet, minstefradrag, renteutgifter, foreldrefradrag mv. Nettobeløpet vi kommer fram til er grunnlaget for beregning av nettoskattene, dvs. fellesskatt og kommune- og fylkesskatt, til sammen 23 % (22 % for 2019) (Finnmark og Nord-Troms 19,5 % i 2018 og 18,5% i 2019) Ved beregning av nettoskattene reduseres inntektene for 2018 først med et personfradrag, kr 54 750 i skatteklasse 1. (Skatteklasse 1 gjelder alle personlige skattytere, det samme gjelder for dødsbo i det året skattyter døde. Skatteklasse 2 er fjernet fra og med 2018. Upersonlige skattytere (for eksempel aksjeselskap) skatlegges i skatteklasse 0.)

Personinntekt – grunnlag for trinnskatt og trygdeavgift

I tillegg til å inngå i alminnelig inntekt, inngår inntekter opptjent gjennom eget arbeid også i begrepet personinntekt. Dette gjelder lønn, pensjoner, trygder og personinntekt fra næringsvirksomhet, herunder gevinst ved realisasjon av fast eiendom som er driftsmiddel i næringsvirksomhet. Gevinst ved realisasjon av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk» er unntatt. (Mer om personinntekt i næringsvirksomhet i avsnittet «Foretaksmodellen».) Personinntekten er grunnlaget for beregning av bruttoskattene, dvs. trygdeavgift og trinnskatt. Personinntekten er også beregningsgrunnlaget for framtidige ytelser fra folketrygden. Trygdeavgiften for lønn (samt fiske og familiebarnehage) er 8,2 %, trygdeavgiften for næringsvirksomhet 11,4 % og trygdeavgiften for pensjoner 5,1 %. Trinnskatten har 4 intervaller: Trinn 1) 1,4 % fra kr 169 000, Trinn 2) 3,3 % fra 237 900, Trinn 3) 12,4 % fra kr 598 050 (Finnmark og Nord-Troms 10,4 % i trinn 3) og Trinn 4) 15,4 % fra kr 962 050.

Kort om foretaksmodell, deltakermodell og aksjonærmodell

- **Foretaksmodellen** for enkeltpersonforetak, EPF
- **Deltakermodellen** for selskaper med deltakerfastsetting, ANS/DA (SDF)
- **Aksjonærmodellen** for aksjeselskaper, AS

Foretaksmodellen er en modell for skattlegging av personlig næringsdrivende der inntekten fra foretaket deles i kapitalinntekt og personinntekt. Inntekt fra arbeidsinnsats i foretaket beskattes som personinntekt og avkastning av kapitalen i foretaket beskattes som kapitalinntekt. All inntekt i EPF kommer til beskatning i opptjeningsåret. «Foretaksmodellen» (EPF) er fylldig beskrevet i neste hovedavsnitt.

Både ANS/DA (Deltakermodellen) og AS (Aksjonærmodellen) skattlegges etter en uttaksmoell. Overskudd i selskapet kommer til beskatning når det er opptjent, mens utdeling og utbytte kommer til beskatning hos eierne når de har mottatt pengene fra selskapet. AS er eget skattesubjekt. For et ANS/DA gjelder skattereglene i skatteloven §§ 10-40 til 10-48. Dvs. at deltakerne beskattes for andel av overskudd/underskudd, som om selskapet var skattyteren. Selskapet er et eget regnskapssubjekt. «Deltakermodellen», dvs. ANS/DA er omtalt i senere hovedavsnitt.

For å komme fram til resultat for et ANS/DA kommer arbeidsgodtgjørelse til deltakerne til fradrag. Mottatt arbeidsgodtgjørelse er næringsinntekt og grunnlag for personinntekt for deltakerne. Det beregnes ikke annen personinntekt fra selskapet. For å komme fram til resultat i et aksjeselskap fradragsføres bl.a. eiernes lønn. Eiernes lønn fra selskapet blir eiernes personinntekt fra selskapet.

Ved beskatning av utdeling fra et ANS/DA gjøres det fradrag for skatt som deltakerne har betalt på vegne av andel av overskudd i selskapet, samt deltakers beregnede skjermingsfradrag. Ved utdeling av utbytte fra et AS hvor skatten av selskapets overskudd er betalt av selskapet skal utbytte bare reduseres med aksjonærens beregnede skjermingsfradrag.

Skjermingsfradraget skal tilsvare risikofri avkastning av investert kapital med enkelte modifikasjoner. Dvs. at skjermingsfradraget beregnes på grunnlag av inngangsverdier (skjermingsgrunnlaget) multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten blir fastsatt av Finansdepartementet i januar året etter inntektsåret. Skjermingsrenten er 23 % lavere for selskap enn for enkeltpersonforetak. For 2018 er skjermingsrenten fastsatt til henholdsvis 0,8 % for selskap og 1,1 % for enkeltpersonforetak. Med dagens lave renter blir skjermingsfradraget svært lavt.

For å ikke gjøre det skattemessig mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap å ta ut faktisk arbeidsinntekt som utdeling/utbytte er det innført en oppjusteringsfaktor ved utdeling fra selskaper. Denne faktoren er for 2018 fastsatt til 1,33. (For 2019 er den fastsatt til 1,44.) Denne oppjusteringsfaktoren nyttes også for gevinster og tap ved realisasjon av aksjer samt andeler i selskap med deltakerfastsetting.

Hvordan beregnes skatten ved utdeling?

Deltakerne betaler 23 % skatt av sin andel av selskapets overskudd. Av en utdeling på kr 100 000 blir det kr 23 000 i skatt. Resten kr 77 000 skattlegges som utdeling. For å finne skattegrunnlaget for utdelingen skal kr 77 000 multipliseres med oppjusteringsfaktoren på 1,33 slik at dette skattegrunnlaget blir kr 102 410. Av dette grunnlaget skal det igjen betales 23 % skatt, dvs. kr 23 554. Samlet skatt for et overskudd og tilhørende utdeling på kr 100 000 blir da $kr\ 23\ 000 + kr\ 23\ 554 = kr\ 46\ 550$, dvs. 46,55 %. I eksempelet er det ikke tatt hensyn til skjerming. Skatt ved utdeling skal mest mulig harmonere med marginals-katten på arbeidsgodtgjørelse/næringsinntekt som for 2018 er 49,8 % (for 2019 49,6%). Skatten på utdelingen blir isolert sett 30,59 % (for 2019 er skattetsatsen 22 % og oppjusteringsfaktoren 1,44, dvs. 46,71 %). Merk at dersom du tar ut arbeidsgodtgjørelse/næringsinntekt fra et ANS i stedet for utdeling blir skatten 3,2 % høyere. Fordelen er at det inntil et visst nivå gir det grunnlag for trygderettigheter. (Når personinntekten passerer kr 598 050 øker trinnskatten med 9,1 % slik at marginals-katten blir 46,8 %, opp til kr 962 050. Av personinntekt opp til 7,1 G (kr 680 180) økes pensjonsbeholdningen din med 18,1 %.)

Samlet skatt for utbytte fra et AS i 2018 vil som for utdeling også være 46,55%.

Skatteprosenten for mottatt lønn fra et AS vil være mellom 31,2 % og 46,6 % Selskapet må i tillegg betale arbeidsgiveravgift. Lønn vil gi grunnlag for trygderettigheter inntil et visst nivå. (Når personinntekten passerer kr 598 050 øker trinnskatten med 9,1 % slik at marginals-katten blir 43,6 %, opp til kr 962 050. Av personinntekt opp til 7,1 G (kr 680 180) økes pensjonsbeholdningen din med 18,1 %.)

Foretaksmodellen – enkeltpersonforetak (EPF)

Næringsinntekten består dels av avkastning av investert kapital i næringsvirksomheten og dels av resultatet av eget arbeid. Den samlede næringsinntekten inngår i grunnlaget for alminnelig inntekt. For å komme fram til personinntekten fra næringsvirksomheten skal næringsinntekten i korte trekk først reduseres med inntekter og utgifter som ikke regnes som en del av den aktive næringsvirksomheten, f. eks. inntekter og utgifter knyttet til en utleid kårbolig. Videre skal næringsinntekten reduseres med et beregnet skjermingsfradrag, se egne rammer. Resten, det beregnede arbeidsvederlaget, blir personinntekten i næringsvirksomheten og skal inngå i grunnlaget for beregning av trygdeavgift og trinnskatt.

Selve beregningen av personinntekt gjøres på skjemaet RF-1224 «Personinntekt fra enkeltpersonforetak 2018» og sendes inn av hovedutøver av næringen. (Detaljforklaring framgår av skjemaets rettleiding, RF-1225.)

I grove trekk finner man personinntekten på følgende måte:

Skjermingsgrunnlag Eiendeler i næring	
+ Kundefordringer	
- Leverandørgjeld mv.	
= Skjermingsgrunnlag før gjeldsfradrag	

Side 15

Beregning av personinntekt

Næringsinntekt fra næringsoppgaven

- Faktiske renter på foretaksgjeld til finansinstitusjoner opp til nivå med skjermingsgrunnlaget
- /+ Inntekter/kostnader som ikke anses å være et ledd i den aktive virksomheten, f.eks. kår, reguleringsreguleringsavgifter, nøytrale leieinntekter mv.
- Gevinst ved realisasjon av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk».
- Skjermingsfradrag, dvs. skjermingsgrunnlag x skjermingsrente
- = Sum personinntekt som eventuelt kan deles på ektefellene
- Framførbar negativ personinntekt fra tidligere år
- + Eventuell samordning av arbeidsgodtgjørelse fra ANS
- = Positiv personinntekt overføres til skattemeldingen, eller negativ personinntekt til framføring

Skjermingsgrunnlaget

Skjermingsgrunnlaget er næringskapitalen, dvs. varige driftsmidler, varelager/buskap, samt kundefordringer med fradrag av leverandørgjeld og gjeld til finansinstitusjoner. Alle avskrivbare og nedskrivbare eiendeler, f.eks. maskiner, driftsbygninger, varelager mv., skal verdsettes til skattemessige verdier (historisk kostpris/balanseverdi). For ikke-avskrivbare driftsmidler som har virket i virksomheten, f.eks. jord og skog, skal en velge den høyeste verdien av historisk kostpris (balanseverdi) og skattemessig formuesverdi. Dersom formuesverdien omfatter flere eiendeler hvor noen eiendeler ikke skal inngå i skjermingsgrunnlaget (f.eks. våningshus, kårbolig, samt andre utleieobjekter som ikke anses å være et ledd i den aktive virksomheten), må den samlede formuesverdien fordeles forholdsmessig. (Når det gjelder verdsetting etter regnskapsmessig verdi i regnskap som er oppgjort etter reglene i regnskapsloven, kan de som valgte dette i 1999 velge og fortsette med det. Dette er lite aktuelt for gårdsbruk.)

Kundefordringer kommer som et tillegg. Til fradrag kommer gjeld til leverandører og forskuddsbetaling fra kunder. Ved å legge sammen inngående og utgående verdi og dele på 2, har en kommet fram til skjermingsgrunnlag før gjeldsfradrag.

Videre skal skjermingsgrunnlaget reduseres med næringsgjeld til både offentlige og private finansinstitusjoner så lenge den ikke overstiger skjermingsgrunnlaget. Ved beregning av personinntekten skal en tilsvarende redusere næringsinntekten med de renter som skriver seg fra denne gjelden. Dvs. at det i personinntekten gjøres fradrag for en forholdsmessig andel av de faktiske rentene. (Skjermingsrenten som årlig fastsettes av Finansdepartementet er normalt

lavere enn den faktiske lånerenten). Det er ikke anledning til å unnlate å fradragføre renter for å øke personinntekten.

Med næringsgjeld menes gjeld tilknyttet foretaket. Det skal således skilles mellom privatgjeld og foretaksgjeld. Finansdepartementet ga i brev av 12. desember 2006 anvisning på lempelig praktisering av dette skillet. Det er litt opp til en selv om en velger å ha sin egenkapital i næringen eller privat. Ønskes f.eks. lavere personinntekt må en i større grad definere lånet som næringslån.

Eiendeler ervervet i løpet av året får bare registrert utgående verdi i dette året. Eiendeler som skal med i skjermingsgrunnlaget, må være tatt i bruk i næringen, men det er ikke et krav at de skal ha virket i næringsvirksomheten hvert eneste år. Starter næringen, f.eks. 1/7, skal det registreres inngående verdi 1/7 og utgående verdi 31/12 og summen deles på 2. Det beregnede skjermingsfradraget deles deretter på 12 måneder og multipliseres med 6 måneder.

Skjermingsrenten

Skjermingsrenten for aksjeinntekter og inntekter fra ansvarlige selskap, samt personinntekten for næringsdrivende, blir fastsatt av Finansdepartementet i januar året etter inntektsåret på bakgrunn av gjennomsnittlig 3 måneders rente på statskasseveksler. For 2018 er skjermingsrenten satt til 1,1 %. For selskap er den 23 % lavere, dvs. 0,8 %. En står fritt i å velge skjermingsrente slik at en kan velg 0 %.

Der personinntekten skal beregnes under ett, f.eks. for jord- og skogbruk, skal det nyttes felles skjermingsrente. Det skal også nyttes felles skjermingsrente for ektefeller som deler inntekt fra felles bedrift. Det kan nyttes ulik skjermingsrente når det er flere næringer hvor personinntekt beregnes separat for hver næring. Dette gjelder også i tilfeller der det er anledning til å foreta samordning. Med dagens lave rente blir skjermingsfradraget nesten ubetydelig.

Samordning av personinntekt

Personinntekt beregnes under ett (med felles personinntektsskjema) for drift av alminnelig gårdsbruk og skogbruk med bierverv, fiske i ferskvann og fangst, reindrift og bierverv mv. når den samlede årlige virksomheten ikke overstiger tre normalårsverk (750 dagsverk – 5625 timer). Videre kan personinntekt samordnes for næringer når det er en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem og det er samme trygdeavgiftssats. Ved vurderingen legges blant annet vekt på om det er nyttet felles anlegg, driftsmidler, personale, regnskap og finansiering samt om næringene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen.

Ifølge Skatte-ABC 2018/19 s. 394, punkt 8 «Negativ beregnet personinntekt» er det adgang til å foreta samordning mellom selskap/ANS og EPF, dvs. fradrag for negativ beregnet

personinntekt i EPF mot arbeidsgodtgjørelse forutsatt at det dreier seg om drift av gårdsbruk og eller skogbruk. Dette må ifølge Skatte-ABC 2018/19 s. 395, punkt 8.1.6 «Fradrag i arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting» gjøres det samme året. Gjøres ikke det kan den negative personinntekten bare framføres mot senere positiv beregnet personinntekt i enkeltpersonforetaket.

Framføring av negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt kan framføres til et senere år med positiv personinntekt i samme beregningsenhet. (Det ikke anledning til å trekke den fra i lønnsinntekt.) Adgangen faller bort dersom skattyter unnlater framføring det første året vedkommende har anledning til det. Eks.: En skattyter har 100 000 i negativ beregnet personinntekt i år 1 og 10 000 i positiv beregnet personinntekt i år 2. Dersom skattyter ikke benytter nedskrivning i år 2, mister vedkommende retten til å framføre 10 000. Til framføring for senere år gjenstår altså 90 000. Det er ingen begrensning i antall år negativ personinntekt kan framføres.

Valg av skjermingsrente - betydning for dine trygderettigheter

I den grad det etter gjeldsfradraget er noe skjermingsgrunnlag tilbake er skjermingsrenten i utgangspunktet fleksibel, dvs. at en selv til en viss grad kan påvirke størrelsen på personinntekten. Valg av skjermingsrente under den maksimale skjermingsrenten må i midlertid gjelde hele prosentenheter. Siden skjermingsrenten nå er så lav er det ikke så mye å velge i, enten 1,1%, 1% eller 0%. Det er personinntekten i yrkesaktiv alder, dvs. fra 13 til 75 år, som er grunnlaget for trygderettigheter ved oppnådd pensjonsalder eller ved eventuell sykdom eller uførhet. (Sykepenger oppnås bare mellom 17 og 70 år.) Når personinntekten passerer 7.1 G (kr 680 180 for 2018) opparbeides det ikke lenger pensjonsrettigheter selv om trygdeavgiften beregnes av hele inntekten. Videre blir det betydelig høyere pris for pensjonsrettighetene/pensjonspoengene når en passerer innslagspunktet for trinnskatt, trinn 3, 12,4 % (kr 598 050).

Pensjonsreform, pensjonssparing, trygd og pensjonsforsikringer

Næringsdrivende har ulike pensjons- og trygderettigheter via offentlig ordninger. I tillegg bør den enkelte, ut fra sin livssituasjon, vurdere om vedkommende har behov for å kjøpe private forsikringer i tillegg. Det er mange ulike forsikringsbehov som må vurderes, og det finnes ulike tilbydere med ulike vilkår og ulike priser. Her skiller vi først mellom pensjonssparing som kommer til utbetaling over tid og risiko-/ulykkesforsikringer hvor det gis en engangserstatning om forsikringstilfellet inntreffer. Normalt vil kollektive forsikringsordninger komme prismessig gunstigere ut enn individuelle forsikringsavtaler. Videre vil fagforeninger eller næringsorganisasjon normalt følge opp de kollektive ordninger

på vegne av deltakerne. Grunnbeløpet (G) er fra 1. mai 2018 kr 96 883, gjennomsnittlig grunnbeløp for 2018 er kr 95 800.

Pensjonsreformen mv. i korte trekk

Innført fra og med 2010:

- Livsløp/alleårsopptjening (13 – 75 år).
- Pensjonsbeholdning (Pensjonsbeholdningen øker årlig med 18,1 % av årets personinntekt opp til 7,1 G (kr 680 180 i 2018). Det er størrelsen på pensjonsbeholdningen som bestemmer hvor mye du får utbetalt når du går av med pensjon.)

Innført fra og med 2011:

- Levealderjustering (Det vil si at alle løpende pensjoner underreguleres/nedjusteres når/hvis gjennomsnittlig levealder øker.)
- Fleksibelt uttak (Mulighet for å starte uttak mellom 62 og 75 år – den årlige pensjonen blir høyere jo lenger en venter med uttak siden det blir færre år å fordele pensjonsbeholdningen på.)

For personer født **før 1943** gjelder det gamle regelverket fullt ut.

For personer født i **1963 og senere** gjelder de nye regler fullt ut, **tidligere** opparbeidede pensjonspoeng konverteres til pensjonsbeholdning.

For personer født i perioden **1943 til 1953** gjelder de gamle opptjeningsreglene, men med de nye reglene om fleksibelt uttak og levealderjustering. Siden det er de gamle opptjeningsreglene som gjelder, er det viktig med 40 års opptjening, samt 20 «gode» år som tellende for tilleggspensjonen. (For å få et tellende år må en ha minst 0,01 pensjonspoeng. I 2018 er gjennomsnittlig G kr 95 800, for å få 0,01 pensjonspoeng må en derfor ha en pensjongivende inntekt på minst kr 96 800.) Har en allerede 40 tellende poengår, herav 20 «gode» år, tjenes det ikke opp mer poeng ved å arbeide lenger. Venting med å ta ut pensjon gir imidlertid en høyere pensjonssaldo slik at den framtidige årlige pensjonen blir høyere.

Personer født i perioden **1954 til 1962** vil få pensjonen beregnet etter både gamle og nye regler. Først beregnes pensjonen etter gammelt regelverk, så beregnes pensjonen etter nytt regelverk. Deretter fordeles pensjonen etter en brøk på grunnlag av hvilket år en er født. Ved utbetaling vil en person født i 1961 få 2/10 av pensjonen beregnet etter gamle regler og 8/10 etter nye regler. Følgelig vil personinntekten for 2018 være tellende både etter gammelt og nytt regelverk.

Eks. Grunnlag for beregning av alderspensjon for en person født i 1959 med årlig kr 525 000 i personinntekt (det ses i eksempelet bort i fra årlige korreksjoner av satser):

Pensjonen beregnes med 4/10 etter gamle regler og 6/10 etter nye regler:

- 4 år 525 000: $95\ 800 (G) = 5,48 - 1 G = 4,48$ pensjonspoeng pr. år.
- 6 år $525\ 000 \times 18,1\ \% = 95\ 025$ overføres pensjonsbeholdning pr. år.

Merk: Grunnbeløpet (G) er det samme etter ny og gammel ordning, men det benyttes ulikt. Etter ny ordning økes pensjonsbeholdningen din med 18,1 % av personinntekt opp til 7,1 G, dvs. kr 680 180 i 2018. Etter gammel ordning beregnes et pensjonspoeng på grunnlag av antall G, dvs. din pensjonsgivende inntekt som overstiger 1 G divideres med G (grunnbeløpet). Ved beregningen ses det bort fra inntekt over 12 G. For inntekt mellom 6 og 12 G kan det bare opparbeides 1/3 pensjonspoeng per G. Det er det gjennomsnittlige grunnbeløpet som benyttes. Poengtallet fastsettes med to desimaler.

Personinntekten er også grunnlaget for sykepenge og uførepensjon, men her er det maksimale opptjeningsgrunnlaget 6 G, dvs. kr 574 800 i 2018.

For å få mer enn garantipensjon eller minste pensjonsnivå og for å kunne ta ut pensjon fra folketrygden når en er 62 år må du ha en betydelig personinntekt i opptjeningstiden. For ytterligere informasjon anbefaler vi NAVs hjemmesider/pensjonskalkulator.

Det står mer om skjermingsfradrag og opparbeiding av pensjonsrettigheter i foregående avsnitt: «Valg av skjermingsrente - betydning for dine trygderettigheter» og om deling av inntekt fra felles bedrift i senere avsnittet: «Beskatning av ektefeller».

Pensjonssparing mv.

For pensjonssparing gis det normalt fradrag enten i næringsregnskapet eller i skattemeldingen, mot at utbetalingen blir tilsvarende skattepliktig.

Er gjelda stor/dyr vil det ofte være mest hensiktsmessig å prioritere gjeldsbetaling framfor å binde midlene i pensjonssparing. Inntil personinntekten overstiger 7.1 G (gjennomsnittlig), dvs. kr 680 180, vil normalt den beste pensjonssparingen være å opparbeide pensjonsrettigheter etter lov om folketrygd, en subsidiert og omfattende ordning.

Individuell pensjonsavtale – gammel og ny IPS

I den nye IPS-ordningen (fra 1. november 2017) har maksimalt fradrag i alminnelig inntekt økt til kr 40 000 pr. år (maksimalt fradrag var kr. 15 000 etter den gamle IPS-ordning). Med 23 % blir maksimal skattebesparelse for 2018 kr 9.200. Utbetalinger etter ny IPS skal ikke skattlegges som personinntekt, men kun som alminnelig inntekt. Som tidligere IPS er det ikke løpende beskatning på avkastningen og det er ikke formuesskatt på innskutt beløp.

Eventuelt administrasjonsgebyrer er fradragsberettiget innenfor grensen på kr 40 000. Forvaltningsgebyrer trekkes direkte i kursen av forvalterne.

Gammel IPS vil fortsette etter gamle regler. En kan ikke slå sammen gammel og ny IPS. Velger en å fortsette med gammel IPS og samtidig starte opp med ny IPS blir samlet maksimalt fradrag kr 40 000. En ulempe med gammel IPS har vært at fradraget på skattemeldingen har vært som alminnelig inntekt, samtidig som utbetalinger skattlegges som pensjonsinntekt.

I tillegg til pensjonssparing kan IPS-avtaler også omfatte forsikringer som gir rett til uførepensjon eller andre uføreytelser. Slike ytelser skal fortsatt skattlegges som lønnsinntekt jf. sktl. § 5-20 (2) e.

For å få fradrag må innbetalingen være foretatt innen utgangen av inntektsåret. En kan spare fra en er 18 år og inntil en fyller 75 år. Oppspart beløp kan først tas ut fra en fyller 62.

Hvis sparer faller fra før utbetaling, tilfaller oppspart beløp ektefelle/begunstiget arving eller vedkommendes dødsbo.

Etter endring av reglene vil ny IPS være en gunstig spareordning for pensjon. Sparer kan selv velge fra forsiktig til mer offensiv forvaltning av kapitalen.

Bankenes/selskapets fortjeneste er forvaltningskostnaden som beregnes årlig i prosent/promille av den til enhver tid inntilstående kapital, dvs. at kostnadene øker proporsjonalt med størrelsen på kontoen. Det vil med andre ord utgjøre en stor forskjell om den årlige forvaltningsrente/promillen er høy eller lav. Det er viktig å merke seg at det er anledning til å skifte selskap underveis og bruke konkurransen i markedet. Norges Bondelag har avtale med Gjensidige, slik at medlemmer betaler 0,65 % av saldo i årlig administrasjonskostnad, andre kunder betaler 0.89 %.

Innskudds pensjonsordning med skattefradrag for næringsdrivende, PSN

En næringsdrivende med ansatte må forholde seg til Lov om obligatorisk tjenstepensjon, OTP. Dette regelverket er ikke omtalt her, men se OTP-loven på lovdata. Dersom den selvstendig næringsdrivende ikke er en OTP-bedrift kan vedkommende vurdere privat pensjonssparing (PSN), innskuddspensjon med skattefradrag for næringsdrivende. Ordningen er omtalt i Innskuddspensjonsloven § 2-3 (2) og Skatte- ABC 2018/19 s. 869, punkt 3.3. «Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte ikke er oppfylt». Innskuddet kommer til fradrag på næringsoppgavens post 5950. Dette betyr at innskuddet reduserer personinntekten tilsvarende. Spart skatt vil da variere med hvor høy personinntekten er, 35,8 %, 37,7 % og 46,8 %, unntaksvis 49,8 % av innbetalingen. Årlig innskudd til ordning kan ikke overstige 6

% (7 % i 2019). Grunnlaget er vedkommende persons samlede beregnede personinntekt fra næringsvirksomheten samt godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i ansvarlig selskap mellom 1 og 12 G. Den aktuelle personinntekten skal m.a.o. reduseres med grunnbeløpet i folketrygden (kr 95 800). Pensjonsinnskuddet må være innbetalt innen utgangen av mars 2019 for å oppnå skattefradrag for 2018.

«Fradragsretten omfatter også premie til risikoytelser etter foretakspensjonsloven knyttet til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, jf. sktl. § 6-46 fjerde ledd annet punktum. Risikoytelser etter tjenstepensjonsloven omfatter uførepensjon, og risikoytelser etter foretakspensjonsloven omfatter ytelser til etterlatte og innskuddsfritak ved uførhet. Fradragsretten for slik premie kommer i tillegg til den maksimale innskuddsgrensen til alderspensjonsordning for selvstendig næringsdrivende og frilansere etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd--» (Skatte-ABC 2018/19 s. 869, punkt 3.3.»

En må være klar over at et slikt fradrag på næringsoppgaven også reduserer personinntekten. Det er spesielt for de som har personinntekt over 7,1 G i personinntekt, dvs. kr 680 180 i 2018, at det er en svært gunstig ordning. For lavere personinntekter vil den som er født f.o.m. 1963, og delvis for de som er født mellom 1954 til 1962, få redusert sin overføring til pensjonsbeholdningen med 18,1 % av den reduserte personinntekten. Pensjonsbeholdningen er grunnlaget for den framtidige pensjonsutbetaling.

Finansdepartementet har i brev datert 10. mars 2010 gitt aksept for at beregnet personinntekt i året forut for innskuddsåret godtas som beregningsgrunnlag. Dette bidrar til at ordningen blir lettere å nytte for de som ikke er à jour med regnskapet til innbetalingsfristen 31. mars. Valgt beregningsmåte må følges konsekvent fra år til år. Norges Bondelag har avtale med Gjensidige, slik at medlemmer har 25 % redusert administrasjons/medlemskostnad og 10 % redusert forvaltningskostnad.

Økt sykepengedekning gjennom folketrygden

Uten forsikring gjennom NAV om tilleggstrygd utbetales sykepenger til næringsdrivende med 75 % av sykepengegrunnlaget fra og med 17. sykedag. Sykepengegrunnlaget er begrenset oppad til 6 ganger grunnbeløpet.

Via jordbruksavtalen er det fremforhandlet en kollektiv forsikring som gir bonden rett til 100 % av sykepengegrunnlaget fra og med 17. sykedag. For å være omfattet av forsikringen må bonden ha en inntekt fra jord- og skogbruk på mer enn kr 8 000 og inntekten fra jord- og skogbruk må utgjør minst 20 % av den næringsdrivendes alminnelige inntekt. Bonden som er omfattet av forsikringen er også tilleggstrygdet for 100 % fra 17. dag for annen næringsvirksomhet.

Næringsdrivende som ønsker det, kan øke sin sykepengedekning gjennom å tegne frivillig forsikring om tilleggstrygd gjennom folketrygden. Reglene om dette følger av folketrygdloven § 8-36. Dette er en offentlig ordning **som bør benyttes av flere**. Forsikring om tilleggstrygd tegnes hos NAV. Den bygger på det opparbeidede sykepengegrunnlaget og premien fastsettes i prosent av dette grunnlaget. Premien er fradragsberettiget i skattemeldingens post 3.2.18.

Det kan velges mellom ulike forsikringsalternativer, alternativene kan ikke kombineres:

- 1) Rett til 75 % av sykepengegrunnlaget fra første sykedag. Denne forsikringen koster pr. 1.1.2019 2,3 % av forventet pensjonsgivende inntekt. (2,1 % i 2018)
- 2) Rett til 100 % av sykepengegrunnlaget fra 17. sykepengedag. Denne forsikringen koster pr. 1.1.2019 2 % av forventet pensjonsgivende inntekt. (1,9 % i 2018).
- 3) Rett til 100 % av sykepengegrunnlaget fra første sykedag. Denne forsikringen koster pr. 1.1.2019 9,4 % av forventet pensjonsgivende inntekt. (9,3 % i 2018).
- 4) Jordbrukere har fremforhandlet i jordbruksavtalen en kollektiv forsikring som gir rett til 100 % av sykepengegrunnlaget fra og med 17. sykedag. For jordbrukere som ønsker 100 % dekning fra 1. dag er premien pr. 1.1.2019 2,2 %. (2,1 % i 2018)

Forsikringen trer i kraft først 4 uker etter at den er tegnet. Dette betyr at en ikke får dekning fra forsikringen ved arbeidsuførhet som oppstår i løpet av de første 4 ukene fra den dagen NAV-kontoret mottok søknad om å tegne forsikring.

Merk at alle selvstendig næringsdrivende får 100 % av sykepengegrunnlaget i foreldrepenger. Forsikringen er derfor ikke aktuell med tanke på foreldrepermisjon/svangerskapspermisjon.

Blanketter for søknad om tegning av forsikring for tillegg til sykepenger finnes på NAV-kontorene eller på nav.no. <https://www.nav.no/no/Person/Skjemaer-for-privatpersoner/skjemaveileder/vedlegg?key=252441&veiledertype=privatperson>

Årets satser: <https://www.nav.no/rettskildene/Vedlegg/vedlegg-4-kap.8-premiesatser-for-tillegg-til-sykepenger-for-selvstendig-n%C3%A6ringsdrivende-og-forsikring-for-tilleggssykepenger-for-frilansere>

Det er fradrag for kostnaden direkte i skattemeldingens post 3.2.18 (sktl. § 6-47.)

Frivillig yrkesskadedekning gjennom folketrygden (NAV)

Ved yrkesbetingede helseskader, dvs. yrkesskader og yrkessykdommer, kan det være muligheter for økonomisk kompensasjon av ulike typer ordninger fra det generelle folketrygdsystemet, folketrygdens særregler om yrkesskader og yrkesskedeforsikringen.

For å kunne få yrkesskadedekning når en er selvstendig næringsdrivende må det tegnes frivillig yrkesskadetrygd.

Yrkesskadedekning gir rett til særytelser ved yrkesskade. Årlig premie utgjør 0,4 prosent av forventet årsinntekt **i virksomheten**. Premien for tegningsåret beregnes fra og med den måneden trygden gjelder fra. Det skal ikke betales premie for inntekter som overstiger 12 ganger grunnbeløpet på det tidspunktet trygden gjelder fra. Premien skal betales forskuddsvis for hvert enkelt kalenderår og opphør ved utgangen av kalenderåret dersom premien for det neste året ikke blir betalt. Blanketter for søknad om tegning av Yrkesskadetrygd finnes på NAV-kontorene eller på nav.no:

<https://www.nav.no/no/Bedrift/Tjenester+og+skjemaer/selvstendig-naringsdrivende-med-flere/frivillig-yrkesskadetrygd>

Premie til frivillig yrkesskedeforsikring hos NAV er fradragsberettiget jf. sktl. 6-47 (1) bokstav e, jfr. folketrygdloven § 13-13. Fradraget er ikke begrenset og føres i post 3.2.18 i skattemeldingen.

Når det gjelder skatteplikt for mottatte forsikringer/ytelser, kan det være ulike varianter, men helt generelt vil engangserstatninger være skattefrie med mindre de erstatter et påført inntektstap eller er renter, videre vil løpende ytelser være skattepliktige.

Personforsikringer

I tillegg til ovennevnte offentlige ytelser er det flere private forsikringer en selvstendig næringsdrivende bonde kan kjøpe for å sikre seg og sin familie om uhellet skulle være ute. Den enkeltes behov bør vurderes i forhold til familiesituasjon og driftsopplegg/gjeldsforpliktelser.

Det finns et stort antall tilbydere med ulike varianter av forsikringer for liv og helse. Normalt vil kollektive ordninger komme langt rimeligere og bedre ut enn individuelle avtaler. Norges Bondelag erfarte at mange medlemmer har et lite bevisst forhold til hvilke personforsikringer de har, og at mange bønder hadde liten eller ingen dekning om deres arbeidsevne blir redusert pga. en sykdom eller ulykke. Norges Bondelag har derfor i samarbeid med Landkreditt Forsikring AS, tidligere Landbruksforsikring AS, etablert Bondelagets Personforsikringskontor som tilbyr følgende kollektive personforsikringer til medlemmer av Norges Bondelag:

Bondelagets **Livsforsikring**. Engangsutbetaling til etterlatte ved dødsfall, erstatter eksisterende gruppelivsforsikring med bedre vilkår. Forsikringsnivå fra 10 G til 50 G. Denne forsikringen er en svært konkurransedyktig «gjeldsforsikring»/livsforsikring.

Bondelagets **Ulykkesforsikring**. Engangsutbetaling ved varig medisinsk invaliditet ned til 1 % etter en ulykkeshendelse. Forsikringsnivå fra 20 G til 40 G for voksne og fra 20 G til 60 G for barn. I tillegg dekkes nødvendige behandlingsutgifter opp til 1 G.

Bondelagets **Yrkesskedeforsikring - for bonden selv**. En forsikring som dekker den selvstendig næringsdrivende bonde for samme elementer som den lovpålagte yrkesskedeforsikringen som han, som arbeidsgiver, må tegne for sine ansatte på gården. Forsikringen gjelder når bonden utfører vanlig gårdsarbeid. Forsikringen dekker medisinsk invaliditet, arbeidsuførhet, påførte merutgifter, framtidige utgifter, inntektstap «som bonde», og død. Denne forsikringen er etablert som et supplement til Yrkesskadetrygd hos NAV som bør tegnes i tillegg, se over.

Bondelagets **Uføreforsikring**. Engangsutbetaling dersom forsikrede blir minst 50 % varig arbeidsufør som følge av sykdom eller ulykke. Forsikringsnivå fra 10 G til 30 G.

Bondelagets **Kritisk Sykdomsforsikring**. Engangsutbetaling dersom forsikrede er i live 30 dager etter at en har fått stilt en endelig sykdomsdiagnose nevnt i vilkårene. Forsikringsnivå fra 1,5 G til 5 G. Har du behov for høyere forsikringssum kan dette kjøpes på individuell basis i Gjensidige hvor medlemmer av Norges Bondelag får 10 % rabatt.

Bondelagets **Barne- og ungdomsforsikring**. En forsikring som dekker både sykdom og ulykke og gir erstatning ved ulike elementer som, medisinsk invaliditet, behandlingsutgifter, død, arbeidsuførhet, utvalgte sykdommer, dagpenger ved sykehusopphold, utvidet hjelpestønad og ombygging av bolig. Forsikringssum er standard, men varierer for de ulike elementene.

Bondelagets **Helseforsikring** gir rask legespesialistvurdering og behandling/operasjon når du trenger det slik at du kan komme raskt tilbake til arbeidet.

Les mer om priser og vilkår for Bondelagets kollektive personforsikringer til medlemmer

<https://www.bondelagsforsikring.no/>

eventuelt telefon 22 05 46 00.

Hvor mye av syke- og ulykkesforsikring får man fradrag for i skattemeldingen?

Dersom en ikke kan gjøre seg bruk av minstefradraget, kan en jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav d, få fradrag for premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring med inntil kr 700. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn kr 700. Fradraget føres i post 3.2.2 i skattemeldingen.

Forsikringselskap plikter å innrapportere alle engangsutbetalinger over kr 100 000 til skattemyndighetene. Engangsutbetaling av personforsikring er imidlertid som hovedregel skattefritt med mindre engangsutbetalingen er erstatning for et inntektstap. Løpende forsikringsutbetaling er normalt skattepliktig. I tillegg vil renter påløpt i et erstatningsoppgjør, også engangsutbetalinger, jfr. FAL § 18-4, beskattes som kapitalinntekt.

Deltakermodellen - ANS/DA (SDF)

Et selskap med deltakerfastsetting er et driftsfellesskap i næring. Selskapet er ikke et eget skattesubjekt, slik at det er deltakerne som beskattes. Deltakerne skal svare alminnelig inntektsskatt av sin andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter. Skattereglene for selskaper med deltakerfastsetting finner vi i skatteloven §§ 10-40 til 10-48. Selv om selskapet ikke er et eget skattesubjekt er selskapet likevel et eget regnskapssubjekt. Etter regnskapsloven § 1-2 (4) er det regnskapsplikt for selskap som ikke er partrederi og som i året har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk. Dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar, er det begrenset regnskapsplikt, dvs. skatteregnskap etter bokføringsloven.

I et selskap med deltakerfastsetting oppstår følgende skattegrunnlag:

- Selskapets formue beregnes på selskapets hånd og fordeles/beskattes på den enkelte deltaker etter vedkommendes eierandel.
- Selskapets driftsresultat beregnes på selskapets hånd og fordeles/beskattes på den enkelte deltaker etter vedkommendes eierandel, eventuelt etter avtale, av selskapets overskudd som alminnelig inntekt (skattesats 23 % 2018).
- Deltakerne ekstrabeskattes for summen av utdelinger fra selskapet i løpet av inntektsåret. Utdeling av «Opparbeidet/ikke innskutt kapital (ubeskattet)» fra selskapet vil normalt si utdeling av opparbeidet overskudd i selskapet. Utdeling kan sammenlignes med utbytte i et AS. Utdeling/utbytte er ikke en kostnad i selskapets regnskap. For å komme fram til skattepliktig utdeling, skal en korrigere for betalt skatt av andel av selskapets overskudd, samt et skjermingsfradrag.
- Skjermingsfradraget beregnes på grunnlag av andelshavernes inngangsverdi for andelene (skjermingsgrunnlaget) multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten fastsettes av Finansdepartementet for det enkelte år. For 2018 er den for deltakere i ansvarlige selskap mv. fastsatt til 0,8 %.

- Godtgjørelse for arbeidsinnsats behandles som en driftsutgift for selskapet og næringsinntekt for mottaker. Det beregnes ikke personinntekt i selskapet. All mottatt godtgjørelse utgjør derimot personinntekt for mottaker. (Når personinntekten overstiger kr 598 050 stiger trinnskatten (trinn 3) med 9,1 % (til 12,4 %) fra 37,7 % (til 46,8 %). Skattepliktig utdeling/utbytte skattlegges med 23 %. For ikke å gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap å ta ut faktisk arbeidsinntekt som utdeling/utbytte er det innført en oppjusteringsfaktor ved utdeling fra selskaper. Denne faktoren er for 2018 fastsatt til 1,33. Se eks. under avsnittet: «Kort om foretaksmodell, deltakermodell og aksjonærmodell.» (For 2019 er skattesatsen 22 % og oppjusteringsfaktoren fastsatt til 1,44.) Denne oppjusteringsfaktoren nyttes også for gevinster og tap ved realisasjon av andeler i selskap med deltakerfastsetting.

Driver senior og junior i kompaniskap, og senior overfører sin andel til junior slik at junior blir eier av alle selskapsandelene, skal selskapet oppløses.

Også ektefeller kan etablere og bli beskattet som ANS. Ektefeller kan også dele inntekt fra et ANS hvor bare den ene ektefellen er deltaker.

Gjennomsnittsligning for skogbruk drevet av AS og ANS er under avvikling. Etter overgangsreglene kan deltakere i selskap med deltakerfastsetting som ble gjennomsnittslignet etter skatteloven § 14-81 i inntektsåret 2014 etter overgangsreglene velge tilsvarende gjennomsnittsligning også for etterfølgende inntektsår, men ikke lenger enn til og med 2019.

Råd vedrørende ANS

- Før en etablerer et ANS må en være klar over at skatteregimet for ansvarlige selskaper er mer komplisert enn for enkeltpersonforetak.
- En selskapsdannelse bør vurderes nøye før den gjennomføres, kanskje kan det løses/organiseres på en enklere måte, f.eks. forpaktning.
- Vær også klar over at alt samarbeid ikke er ansvarlig selskap. Om to naboer eier noen maskiner eller anlegg sammen og nytter disse hovedsakelig i egne virksomheter, skal det føres et fordelingsregnskap over felles utgifter og merverdiavgift, der den enkelte tar sin andel med i sitt regnskap.
- Når det gjelder overskudd for ANS i jordbruket, er det sjelden at selskapet kaster så mye av seg at det dekker noe mer enn en normal arbeidsgodtgjørelse til deltakerne. Ut over en liten avkastning av investert kapital (skjermingsfradrag) og betalt skatt av et eventuelt overskudd i selskapet vil det normalt være mest hensiktsmessig å ta ut inntjeningen som arbeidsgodtgjørelse. Dette vil for personer med personinntekt opp til kr 598 050 gi et bedre grunnlag for pensjonsrettigheter og i tillegg lavere skatt (37,7 %) enn å ta det ut som «utdeling» (46,6 %). Arbeider begge ektefellene i selskapet, kan de hver ta ut inntil kr 598 050. Er det behov for kapital i selskapet, kan en velge å sette nettoen inn som innskudd (som da også vil gi et høyere skjermingsgrunnlag.) I et skogsameie hvor deltakerne ikke arbeider og en ikke kan ta ut overskuddet som

arbeidsgodtgjørelse, kan det være hensiktsmessig å ha midlene stående i selskapet som opparbeidet kapital (ubeskattet).

- Ha minst mulig fast eiendom i selskapet. I forhold til overdragelse, uttak og oppløsning mv., vil det normalt være rimeligere og enklere å ha den faste eiendommen utenfor selskapet. Ta ikke private aktiva som bolig og fritidseiendom mv. som ikke skal være en del av virksomheten inn i selskapet, da det kan være problematisk både å ha det der og å få det ut igjen. Ved gevinstoppgjør/realisasjonsbeskatning vil det være hensiktsmessig å foreta oppregulering av kostprisen både for eiendommen og andelen i de tilfeller gården er kjøpt i 1998 eller tidligere. Forutsatt slektskap, eiertid og lav pris, gjelder skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk også for et gårdsbruk i ANS.

Skattlegging av lån fra selskap til deltaker

Lån fra et selskap med deltakerfastsetting til personlig deltaker skal skattlegges som utbytte (som for AS). Etter dette skal transaksjoner/overføringer fra selskapet til deltakere enten defineres som arbeidsgodtgjørelse, leie, uttak av innskutt egenkapital eller som utbytte/utdeling av opptjent egenkapital. En kan **ikke** bokføre posteringene på en mellomregningskonto og gjøre en fordeling/ompostering i slutten av inntektsåret. Det er unntak for kreditt fra et selskap til deltaker som er under kr 100 000 forutsatt at kreditten innfris innen 60 dager etter at den er gitt.

Aktivering – valg av saldogruppe - avskrivning

Å aktivere et driftsmiddel for avskrivning innebærer i prinsippet å fordele dets kostpris over levetiden. Dette gjøres ved å foreta en periodevis kostnadsføring. For skatteregnskapet nyttes hovedsakelig saldoavskrivning.

Hvilke driftsmidler skal avskrives?

Det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler. Det er bare varige og betydelige driftsmidler som skal avskrives. Varig vil si at driftsmidlet må ha en antatt brukstid på minst 3 år. Betydelig vil si at kostprisen må være kr 15 000 eller mer. Driftsmidler som ikke er varige eller betydelige, utgiftsføres direkte. Er et driftsmiddel betydelig (kostpris på kr 15 000 eller høyere) men ikke varig, kan skattyteren i stedet for direkte fradragsføring velge å fordele kostprisen til fradrag over driftsmidlets antatte levetid (maksimalt tre år). En kan også velge å aktivere/ta inn på saldo et ikke-betydelig og/eller ikke-varig driftsmiddel.

Grense for direkte utgiftsføring av driftsmidler

Et driftsmiddel med en kostpris under kr 15 000 kan utgiftsføres direkte. Grensen på kr 15 000- gjelder for hvert enkelt driftsmiddel. Det er ikke anledning til å dele opp innkjøpet på

flere fakturaer for å komme under grensen på kr 15 000. Definisjon av "et driftsmiddel" er at det funksjonelt og fysisk utgjør en enhet.

Førstegangsanskaffelser av større beholdning av varige driftsmidler som verktøy, redskap mv., regnes som ett betydelig driftsmiddel dersom samlet inngangsverdi er kr 15 000 eller høyere, selv om hver gjenstand har en inngangsverdi under kr 15 000.

Når to naboer kjøper et driftsmiddel sammen, gjelder grensebeløpet i forhold til hver enkelt nabos eierandel. Grensebeløpet blir sett på samlet når driftsmidlet inngår i samdrift.

Det eksisterer ingen 15 000-kronersgrense i forhold til påkostninger, alt som ikke er vedlikehold skal balanseføres.

Avskrivningsgrunnlag

Avskrivningsgrunnlaget er saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Litt forenklet kan en sette opp følgende oppstilling over beregning av avskrivningsgrunnlaget for den enkelte saldo:

Inngående balanse 1.1 i inntektsåret
+ Kostpris for nye driftsmidler, samt påkostning på eksisterende
÷ Salgssum/erstatningsbeløp
÷ Nedskrivning med eventuelle offentlige tilskudd mv.
= Grunnlag for saldoavskrivning.

Det er ikke adgang til å foreta avskrivning i det året næringen opphører. (Det er eieren av driftsmidlet 31.12. som kan foreta avskrivning.)

Skattefrie tilskudd

Etter hovedregelen skal investeringstilskudd til erverv av driftsmiddel nedskrives på driftsmiddelets kostpris. Beskatningen skjer da gjennom reduserte årlige avskrivninger. Det er imidlertid unntak for to typer tilskudd som ikke skal nedskrives. Disse blir skattefrie forutsatt at investeringen ikke realiseres i løpet av fem år. Ved et eventuelt salg innen 5 år regnes tilskuddet som en del av vederlaget, dvs. at det skal foretas nedskrivning.

Tilskudd som er gitt som regional- og distriktpolitisk virkemiddel fra Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) innenfor det definerte geografiske virkeområde. Skattefritaket i disse tilskuddene gjelder investeringsstøtte til enkeltbedrifter for investeringer i materielle og immaterielle eiendeler knyttet til:

- Etablering av ny virksomhet.
- Utvidelse av en ny virksomhet.

- Diversifisering av en virksomhet sin produksjon til å omfatte flere produkt. (Utvide sitt nåværende forretningsområde.)
- En fundamental endring i produksjonsprosessen i en eksisterende virksomhet.

BU-tilskudd til faste anlegg med tilhørende produksjonsutstyr fra Landbruks- og matdepartementet som blir bevilget innenfor det distriktspolitiske virkeområdet skal behandles på samme måte som tilskudd til investering i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og regionaldepartementets regional- og distriktspolitiske virkemidler.

Hvilke kommuner som befinner seg i det distriktspolitiske virkeområdet finner en lettest ved å søke på Lovdata: Forskrift om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte (FOR-2014-06-17-807). <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2014-06-17-807?q=FOR-2014-6-17-807>

Når det gjelder omstillingstilskudd mener Skatteetaten at disse skal beskattes som vanlige tilskudd.

Avskrivningsgrupper og satser

Det gis fradrag for avskrivning etter fastsatte satser ut i fra en beregnet verdiforringelse.

Saldoavskrivning går ut på at en avskriver med inntil en viss prosent av avskrivningsgrunnlaget. Maksimumssatsene for aktuelle grupper i landbruket er for inntektsåret 2018:

Saldogruppe a, kontormaskiner o.l. 30 % (samlesaldo for den enkelte virksomhet/kommune)

Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede - 24 % (samlesaldo for den enkelte virksomhet/kommune)

Saldogruppe d, personbil, traktorer, maskiner, redskaper, inventar mv. 20 % (samlesaldo for den enkelte virksomhet/kommune) **Varebiler med nullutslipp** – 30 %, for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder hydrogenbiler, men ikke hybridbiler.

Saldogruppe h, bygg og anlegg 4 %. (Egen saldo for det enkelte bygg/anlegg.)

Saldogruppe h, husdyrbygg i jord- og skogbruk, forhøyet sats på 6 % (Forutsatt at 50 % eller mer av arealet nyttes til husdyrhold. Fôrlager anses som en del av husdyrbygg forutsatt at det ikke er frittstående bygninger (plansiloer, se lenger ned). Bygg til hester i ridesentre, for turisme, trav- og galoppsport, kennel, kattedepensjonat faller utenfor dette regelverket.)

Saldogruppe h, bygninger av så enkel konstruksjon at de antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre, kan avskrives med forhøyet sats inntil 10 %. Det skal tas utgangspunkt i forventet brukstid når vedkommende bygning eller anlegg ble oppført/anlagt. Skatte-ABC 2018/19 s. 657, punkt 10.5 «Avskrivninger»: «*Frittstående plansiloer og gjødselkummer avskrives i saldogruppe h med forhøyet sats (antatt brukstid på 20 år eller mindre).*» Videre er dette aktuelt for enkle veksthus og pelsdyrgårder/hus.

Saldogruppe j, fast teknisk installasjon i bygninger 10 % (samlesaldo for alle installasjoner for det enkelte bygg).

Saldogruppe d

Saldogruppe d kan avskrives med inntil 20 % av saldo pr. år. Saldogruppen inneholder følgende: personbil/stasjonsvogn i næring, traktorer, redskaper, skurtreskere, skogsmaskiner, vanningsvogner, flyttbare deler av vanningsanlegg, samt fast installerte produksjonsmaskiner, herunder melkeanlegg, fôrutleggingsutstyr, fôrheis og anlegg for gjødselhåndtering.

Det samme gjelder bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, men som anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene (Utv. 2005/697 og 2005/1172).

Saldogruppe d omfatter også innredninger, stålsiloer for kraftfôr og korn, samt tørke og tørkeutstyr i driftsbygning som på en enkel måte kan fjernes uten å skades (skrudd fast). Er det derimot støpt/sveiset eller spikret fast i bygningen skal det plasseres i saldogruppe h (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 660, punkt 10.11 «Bygning, skillet mellom bygningen, faste tekniske installasjoner og løsøre»).

Merk at installert produksjonsutstyr med tilbehør i driftsbygning, aktivert i saldogruppe d, ved overdragelse omfattes av "10-årsregelen" samt "75 % -regelen" i sktl. § 9-13 slik at dette må føres på egen konto. (I Duett nyttes konto 1260.)

Også sentralenheten til et kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus kan føres under saldogruppe d, dersom hovedtyngden av de sikrede verdiene gjelder drifta. Dette gjelder selv om hovedenheten er plassert i våningshuset. Det forutsettes årlig tilbakeføring av privat andel av samlet kostnad. Gjelder hovedtyngden av de sikrede verdier private verdier gis det fradrag for en forholdsmessig del av verdiforingelsen (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 659 punkt 10.9 «Brannvarslingsanlegg»). Se også det senere avsnittet «Driftsmidler mv. som delvis nyttes i virksomhet og delvis privat», under «Diverse».

Saldogruppe h og j

Fast teknisk installasjon i bygninger, saldogruppe j, kan avskrives med inntil 10 %. Det skal være én saldo for hvert enkelt avskrivbart bygg/anlegg. Gruppen omfatter varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. Merk at saldogruppe j kun omfatter tekniske installasjoner som utgjør en del av en bygning, dvs. som tjener bygningens brukelighet som sådan (uavhengig av hva som produseres/lagres i bygningen). Vi antar at også leddporter inngår i saldogruppe j. Resten av bygningen føres i saldogruppe h.

Full utskiftning av en installasjon, f.eks. heisanlegg, behandles som nytt anlegg og må aktiveres i saldo j for vedkommende bygning. Ved reparasjon av en teknisk installasjon gjelder det vanlige vedlikeholdsbegrepet.

Teknisk installasjoner i tilknytning til andre anlegg omfattes ikke av saldogruppe j. Det samme gjelder faststøpte/sveisede/spikrede innredninger mv. inne i en bygning. Slike faste innredninger som ikke på en enkel måte kan fjernes uten å skades, inngår sammen med byggets øvrige deler i saldogruppe h. Ved utskiftning av slike innredninger/anlegg kan alt fradragsføres som vedlikehold.

Til saldogruppe h regnes ifølge sktl. § 14-41 h «*blant annet tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrialanlegg mv., herunder renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende.*» Det må alltid vurderes om et slikt anlegg er en del av bygningen eller om det i forhold til størrelse og funksjon utgjør et selvstendig anlegg. Varighetstiden vil i så fall avgjøre om det faller inn under saldogruppe h eller saldogruppe h med forhøyet avskrivningssats (10%). I Skatte-ABC 2018/19 s. 661, punkt 10.23 «Fyringsanlegg/varmeanlegg» står det bl.a. at et eget fyringsanlegg hvor energiforbruket i hovedsak medgår til å dekke oppvarmingsbehov mv. knyttet til produksjonen, skal aktiveres i saldogruppe h med forhøyet avskrivningssats (10 %). Mer om varmeanlegg mv., se hovedavsnitt «Diverse», underavsnitt «Driftsmidler mv. som delvis nyttes i virksomhet og delvis privat»

Driftsbygninger som ikke er i bruk i næringsvirksomheten, er ikke gjenstand for avskrivning og skal føres opp på næringsoppgavens post 1160. Eventuelle stabbur som nyttes i næringen, føres opp som egen saldo i gruppe h. Stabbur som ikke nyttes i næringen, føres opp på næringsoppgavens post 1160.

Et kombinert bygg som ikke er seksjonert, kan avskrives dersom mer enn halvparten av leieverdien gjelder bruk som gir rett til avskrivning. Ved vurderingen av om bygget er avskrivbart, medregnes egen boligdel. Har en f.eks. i forbindelse med våningshuset et garasjeanlegg som utgjør mindre enn 50 % av leieverdien, vil ingen del av bygget være avskrivbart, med mindre det er seksjonert ifølge lov om eierseksjoner. Ved seksjonering må en bedømme hver seksjon for seg. Boligdelen er uansett kombinasjon aldri avskrivbar.

Hva bør en avskrive først?

Når inntekten er beskjeden, men det er utsikter til en framtidig økning, eller en ikke får utnyttet jordbruksfradraget, kan det være hensiktsmessig ikke å nytte maksimal avskrivning, men spare avskrivning for å ha den til gode et seinere år. Det vil da være gunstigst å utsette avskrivning på saldogruppen driftsløsøre, og ta årets avskrivninger først og fremst på saldo med lav avskrivningssats 4 %, 6 % og 10 %, det vil si bygg og anlegg. Grunnen til dette er at gevinst for driftsløsøre alltid er skattepliktig ved salg, mens gevinst for bygg og anlegg kan bli

skattefritt ved salg etter «10-årsregelen». Videre vil den utsatte avskrivningen for bygg bli bundet i lengre tid og falle i reell verdi før den igjen kan komme som en inntektsreduksjon i regnskapet.

Aktivering av vedlikehold

Vedlikeholdskostnader på avskrivbare driftsmidler kan om ønskelig aktiveres og inngå i saldosystemet. Er inntekten i jordbruk/pelsdyrnæring/gartneri lavere enn kr 63 500, kan det være aktuelt å aktivere slik at en kan få nyttet jordbruksfradraget best mulig.

Tidspunktet for når avskrivning påbegynnes

Når det gjelder driftsløsøre, kan avskrivning foretas f.o.m. det inntektsåret driftsmidlet er ervervet, dvs. fra og med leveringsåret. Driftsmidlet behøver ikke være tatt i bruk, og det kan kreves full avskrivning uansett når i året driftsmidlet er levert.

Driftsmiddel som den skattepliktige selv tilvirker eller forestår byggingen av, kan avskrives f.o.m. året det er ferdig/tatt i bruk. På næringsoppgaven finnes en egen post, 1130 «Bygg, anlegg, maskiner under bygging - til eget bruk». Her må en føre de bygninger og anlegg som ikke er ferdigstilt ved årets slutt. Disse går da ikke inn i grunnlaget for saldoavskrivning og kan heller ikke tas med i skjermingsgrunnlaget. Når bygget/anlegget et senere år er ferdig, må verdien føres ut av posten «Under bygging» og aktiveres på riktig post for avskrivning.

Avskrivning av restbeløp på saldo

Er avskrivningsgrunnlaget på en saldo mindre enn kr 15 000 før årets saldoavskrivning, kan restbeløpet avskrives i sin helhet, eller eventuelt fordeles over flere år. Blir saldoen for driftsløsøre ved senere tilkjøp kr 15 000 eller høyere, kommer en igjen inn under de ordinære avskrivningssatser. Det må understrekes at en ser hver saldo for seg.

Avskrivbare driftsmidler som ikke inngår i saldoavskrivning

I skogbruket skal utgifter til driftsplan på kr 15 000 eller mer fordeles over 10 år. Planering inngår heller ikke i saldoavskrivningsreglene. Slike utgifter skal fortsatt fordeles over 10 år. Er utgiften under kr 10 000, kan den fradragføres i året. Ved eiendomsoverdragelse kan eventuell rest på planering fortsatt nedskrives med virkning for skattefastsettingen hos selger (sktl. 14-83). Skogsveier som var aktivert etter tidligere regler, og som fortsatt har en restverdi i balansen, skal fortsatt avskrives med samme avskrivningsbeløp som tidligere år. Ved eierskifte kan ny eier fortsette tidligere eiers avskrivning av restbeløpet helt til veien er nedskrevet. Nye skogsveier føres direkte til utgift i anleggsåret.

Ikke avskrivbare anlegg

Visse investeringer vedrørende fast eiendom er ikke avskrivbare. Dette gjelder f.eks. bygging av gårdsvei (med unntak av bruer og asfaltering), anleggsbidrag ved utvidelse av

elektrisitetsnett, samt kanalisering mv. Utgifter til slike investeringer må aktiveres i utgående balanse (post 1140 i næringsoppgaven) uten at de er gjenstand for avskrivning.

Varelager og buskap i utgående balanse

Varelager verdsettes etter tilvirknings-/anskaffelsesverdien. Dette går i korte trekk ut på at en tar utgangspunkt i historisk kostpris for varen. En har ikke anledning til å ta fortjeneste til inntekt eller eventuelt tap til fradrag før varen er realisert/solgt. Tilvirkningsverdien er definert som de direkte produksjonskostnadene for varen. (De indirekte produksjonskostnadene som avskrivninger, vedlikeholdsutgifter, forsikringer o.l. skal ikke inngå i balanseverdien.)

Av praktiske grunner fastsettes enhetsprisene på varelager i jordbruket av Skattedirektoratet og framgår av den årlige meldingen «Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2018», (takseringsreglene) kapittel 3-1-4.

Oversikt over tilvirkningsverdi for de ulike produkter pr. 31.12.2018

	Tilv.verdi (kr pr. kg)
Mathvete	1,20
Fôrhvete	1.20
Matrug	1,20
Fôrrug	1,20
Rughvete	1.10
Bygg	1,10
Havre	1,10
Oljefrø	2,30
Matpoteter	1.15
Fabrikkpoteter	0,80
Høy	1,20
Halm, am.beh.	0,60
Kålrot	0,15
Grassurfôr	0,30

Tilvirkningsverdien av andre fôrmidler settes til kr 1,40 pr. fôrenhet. Tilvirkningsverdien for annet selvprodusert varelager for salg settes til ca. 40 % av netto salgsverdi. Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 % av netto salgsverdi ved engrossalg.

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at en feilmargin i lagerbeholdning av korn på 10-12 % bør godtas.

Skogsvirke på lager

Lager av tømmer, ved mv. skal verdsettes til tilvirkningsverdien. Det vil si kostnadene ved hogst, kjøring mv. Rotverdien og verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

Ved

Ved og flis for salg og til eget bruk (inkl. ved til kår) skal føres opp i næringsoppgavens balanse post 1495, samt varelagerspesifikasjon, post 0130. Verdiene som skal nyttes er tilvirkningsverdi, jf. foregående avsnitt. Tilvirkningsverdien for selvhogd ved blir lav. Det er imidlertid viktig å få inn riktig volum. Volumet skal oppgis i m³ løsmål. Ifølge Norsk Standard 4414 tilsvarer 1 favn (1 mål) ved: 4 m x 1 m x 0,6 m = 2,4 m³ stablet ved. Når 1 favn 60 cm ved kappes opp i 30 cm lengder, tilsvarer dette ca. 3,3 lm³ (ikke stablet - løsmål). Det forutsettes at uttaket til privat bruk følger kalenderåret.

Pelsskinn i utgående balanse

Skattedirektoratet har for inntektsåret 2018 fastsatt følgende normalsatser for verdsetting av levende dyr og usolgte skinn:

Sølvrev	Kr 390
Blårev og annen rev	Kr 340
Mink	Kr 150

Buskap i utgående balanse

Dyr som var voksne ved årets begynnelse, og som fremdeles er i behold ved årets slutt, skal i utgående balanse verdsettes etter beregnet gjennomsnittsverdi av alle voksne dyr innen den enkelte dyreart. Som voksne dyr ved årets begynnelse regnes i denne forbindelse storfe over 2 år, avlsgriser over ½ år og geiter over 9 måneder, samt sauer, gjess, ender og kalkuner som var 1 år.

Kjøp av hel besetning (produksjonsdyr og avlsdyr) skal balanseføres etter gjennomsnittlig anskaffelsespris.

Nye dyr som er kommet til i året ved eget oppavl, skal verdsettes til tilvirkningsverdien, dvs. de direkte produksjonskostnadene (variable kostnader), jf. takseringsreglene. (Eget arbeid med fôrproduksjon, fôring og stell samt de indirekte produksjonskostnadene som avskrivning, vedlikehold, forsikring mv. skal ikke inngå i balanseverdien.)

Også for innkjøpte dyr til fornyelse eller utvidelse av egen buskap nyttes de samme enhetspriser som for dyr av eget oppal.

Skattedirektoratet har fastsatt følgende enhetspriser for inntektsåret 2018:

Storfe	Forholdstall	Verdi i kr
Kyr tilført i året (har kalvet)	100 %	6 300
Kviger o.12 mnd., ikke kalvet	70 %	4 400
Kviger under 12 måneder	30 %	1 900
Okser over 12 måneder	70 %	4 400
Okser under 12 måneder	30 %	1 900

Griser	Forholdstall	Verdi i kr
Avlsgriser tilført i året o. 6 mnd.		2 200
Slakteferdige griser	100 %	1 500
Slaktegriser ca. 4 måneder	80 %	1 200
Slaktegriser ca. 3 måneder	60 %	900
Smågriser ca. 2 måneder	40 %	600
Smågriser under 2 måneder	20 %	300

Småfe	Forholdstall	Verdi i kr
Sauer tilført i året, over 12 mnd.	100 %	500
Sauer under 12 måneder	60 %	300
Geiter tilført i året (over 9 mnd.)	100 %	280
Geiter under 9 måneder	30 %	90

Ifølge «Forskrift om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk» er det et annet vurderingsprinsipp for fôringsdyr (inkl. slaktekyllinger og kalkuner) og ungdyr innkjøpt med tanke på **salg av slakt eller livdyr**. Disse skal balanseføres etter innkjøpspris + direkte utgifter til fôr og leid arbeidskraft fram til årsskiftet. Her foreligger det ingen normer eller satser slik at en må selv utøve skjønn.

Verpehøner settes til kr 4 og kyllinger kr 4. Bifolk (uten kube) kr 370, rein over 1 år kr 770, under 1 år kr 385.

Arbeidshester av eget oppal og innkjøpte hester på gårdsbruk ansettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal. Verdien av voksne hester blir stående uendret inntil realisasjon.

Hester	Fjording	Dølahest
--------	----------	----------

Hester inntil 1 år	kr 1 600	kr 2 250
Hester inntil 2 år	kr 4 050	kr 5 650
Hester inntil 3 år	kr 6 400	kr 8 950
Hester over 3 år	kr 8 000	kr 11 200

Beskatning av barn

Ungdom som er 17 år og eldre skattlegges selvstendig for formue og inntekt.

Barn som er 16 år eller yngre skal etter hovedregelen skattlegges under ett med foreldrene med en halvpart på hver. Foreldrene kan kreve en annen fordeling. Unntak: All arbeidsinntekt skattlegges på barna (også fra foreldrenes bedrift) fra og med det året de fyller 13 år. Grensen for frikort er kr 55 000 for 2018 og for 2019.

Lønn til egne barn

For lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole har takseringsreglene § 2-3-2 normalsatser for timelønn. Det er et formelt krav at arbeidsgiveravgift og eventuelt skattetrekk er innbetalt gjennom året.

Alder	Timesats 1/1-31/5	Timesats 1/6-31/12
17 år	115	119
16 år	111	115
15 år	97	100
14 år	85	88
13 år	76	79

Det står videre i takseringsreglene at det bare unntaksvis kan bli tale om å fradragsføre lønn til egne barn under 13 år.

Barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år skal kunne tjene samlet inntil kr 10 000 skattefritt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Skattefritaket gjelder inntekt av en konkret arbeidsprestasjon, ikke passive honorarer. Beløpsgrensen gjelder samlet arbeidsinntekt som tidfestes i året, uavhengig av om den skriver seg fra forskjellige arbeidsgivere. Overstiges beløpsgrensen, er det overskytende skattepliktig og skattlegges på vanlig måte sammen med foreldrenes inntekt, men med eget minstefradrag. Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av slik lønn inntil kr 10 000. Lønnen rapporteres på a-meldingen som lønn, kontantytelse, type inntekt (fastlønn, timelønn m.m.) og Skattefri inntekt til barn under 13 år.

Foreldrefradrag

Foreldrefradrag er et fradrag i inntekt som normalt skal dekke utgifter til pass og stell av barn som ikke har fylt 12 år i inntektsåret. Foreldrefradrag kan også oppnås for barn over 12 år dersom barnet pga. handikap og lignende har særskilt behov for omsorg og pleie.

Det gis ikke standardfradrag for ulegitimerte utgifter. Fradrag for legitimerede utgifter gis med maksimalt kr 25 000 for ett barn og kr 15 000 for hvert barn utover det første. Ekstra reiseutgifter for å bringe barn til og fra barnepass, inngår i foreldrefradraget. Fradraget gis med en halvpart hos hver av ektefellene eller samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling. Det er ikke krav om at ektefellene eller samboerne er i arbeid eller lignende. Kontantstøtten er skattefri og skal ikke trekkes fra før fradrag kreves.

Beskatning av ektefeller

Ektefeller leverer hver sin skattemelding. Som følge av at personfradraget i klasse 2 er falt bort fra og med inntektsåret 2018, er det i praksis bare formuen som skattlegges under ett. Har begge ektefellene inntekt, fastsettes inntekten særskilt for hver av dem. Næringsinntekt fra felles bedrift **kan** ektefellene dele ut i fra arbeidsinnsats.

Kapitalinntekter, og andre inntekter som ikke inngår i grunnlag for trinnskatt og trygdeavgift, skattlegges med en flat sats på 23 % (19,5 % i Finnmark og Nord-Troms). Har ektefellene høy nok inntekt til å utnytte hvert sitt personfradrag (kr 54 750 i 2018) spiller det normalt ingen rolle hvem av dem som skattlegges for kapitalinntektene eller trekker fra renteutgifter mv. Det vanligste vil være at alle typer inntekter/fradrag føres opp hos den av ektefellene som har tilkommet/utredet eller betalt dem. Ektefellene kan imidlertid fritt velge hvem som fører opp og skal beskattes for formue og hvem som fører opp og skal beskattes for kapitalinntekter, f.eks. utbytte, renter, utleieinntekter og realisasjonsgevinster utenfor næringsvirksomhet. Det samme gjelder fradrag for renteutgifter, tap ved realisasjon av aksjer mv og underskudd utenfor næringsvirksomhet (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 360 punkt 2). Det er unntak for renteutgifter i felles bedrift, da disse skal fordeles i samme forhold som netto overskudd fordeles mellom ektefellene (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 368 punkt 13.6 «Fordeling av gjeldsrenter»).

Årsaken til at det var lønnsomt å bli skattlagt i skattekasse 2, var at personfradraget i 2017 i klasse 1 var på 53 150 kroner og i klasse 2 på 78 300 kroner. Hvis bare den ene ektefellen hadde inntekt, var verdien av spart skatt ved å bli plassert i skattekasse 2 i 2017 kr 6 036. Det er som nevnt fritt fram for ektefeller å dele kapitalinntekter og kapitalutgifter. Hvis den ene ektefellen har svært lav nettoinntekt slik at en ikke får utnyttet hele personfradraget, vil det være hensiktsmessig at denne ektefellen fører opp hele eller deler av kapitalinntektene for å få utnyttet personfradraget på kr 53 150. Vi er ikke kjent med at skatteetaten vil gjøre slike valg på vegne av skattyterne.

Inntekt fra «felles bedrift»

Ved inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller og begge ektefellene arbeider i bedriften, kan ektefellene etter nærmere dokumentasjon/sannsynliggjøring kreve å bli skattlagt for en forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i virksomheten. Fordeling av inntekten i ektefellenes skattemeldinger er ansett som et slikt krav. Selv om begge ektefellene deltar i bedriften er det opp til ektefellene å avgjøre om de vil fordele inntekten fra felles bedrift mellom seg. Hvis inntekten kun skal føres på den ene av ektefellene, må denne være hovedutøveren. Positiv personinntekt fordeles i samme forhold som alminnelig inntekt.

Når en velger å dele inntekt fra felles bedrift, er det ikke stilt krav om timeliste. Arbeidsinnsatsen/deltakelsen må imidlertid kunne sannsynliggjøres/dokumenteres. Til dette må en nytte lett konstaterbare forhold som arbeidskrav/årsverk, produksjonsform, bruk av leid hjelp, arbeid utenom gårdsbruket mv.

I de tilfeller overskuddet er mindre enn det som regnes som rimelig vederlag for arbeidsinnsatsen, vil det ikke bli akseptert at den ene ektefellen får «fullt» arbeidsvederlag for sin arbeidsinnsats, mens hovedutøveren får en forholdsmessig mindre del.

Inntektsføring av negativ saldo og gevinst- og tapskonto i virksomhet, regnes med i netto virksomhetsinntekt ved fordeling mellom ektefellene (etter arbeidsinnsats). Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder gevinst ved realisasjon av tomt som er del av driftsmiddel i virksomhet.

Et gårdsbruk består oftest av jordbruk og skogbruk, men også i en del tilfeller av gartneri eller pelsdyrnæring som drives som en samlet enhet. Det er da ikke noe krav at begge ektefellene skal ha arbeidet i gårdens ulike virksomheter for at inntektene fra de ulike næringer skal kunne tas med til fordeling. En skal ta utgangspunkt i den totale arbeidsinnsatsen på gårdsbruket og komme fram til en prosentfordeling som skal nyttes i det samlede overskuddet for disse næringene. Dersom arbeidsfordelingen på et gårdsbruk er slik at den ene jobber mest i husdyrproduksjonen og ikke deltar i skogen, kan likevel vedkommende ha sin prosentvise andel av inntektsbeløpet fra skogen ut fra totalinnsatsen på gårdsbruket.

Når en velger å dele næringsinntekten, skal en føre den enkeltes andel av næringsinntekt og personinntekt i hver av ektefellenes skattemelding. Det gis videre anvisning på at gjeldsrenter som skriver seg fra næringen, skal fordeles til fradrag i skattemeldingen i samme forhold som delingen av næringsinntekten. Det er netto virksomhetsinntekt som kan fordeles. I de tilfeller renteutgifter i næring overstiger overskuddet for næringen, er det ikke adgang til å dele.

Det er ikke adgang til deling av underskudd fra «felles bedrift» etter arbeidsinnsats. Underskudd skal tilordnes den ansvarlige innehaver av virksomheten, eventuelt hos begge, hvis begge ektefeller er ansvarlige for virksomheten.

Momenter vedrørende deling av inntekt

Arbeider begge i virksomheten vil det normale være at inntekten fordeles mellom ektefellene. En **kan** ifølge skatteloven dele inntekten fra «felles bedrift». Er personinntekten i felles næringsvirksomhet høy, slik at den ene ektefellen kommer over grensen for beregning av trinnskatt, trinn 3, vil skatten bli redusert ved å foreta deling (trinnskatt, trinn 3, 12,4 % (kr 598 050)).

Fra kr 598 050 øker skatten fra 37,7 % til 46,8 %, fra kr 962 050 øker skatten til 49,8 %. Deling av inntekt er også en forutsetning for at begge ektefeller skal få sykepenger, refusjon av avløserutgifter ved sykdom, tilleggspensjon ved uførhet, tilleggspensjon til alderspensjon samt foreldrepenger. En deling kan imidlertid medføre en reduksjon av etterlattepensjon. For den som har omsorgsarbeid for barn opp til 6 år, kronisk syke, funksjonshemmede eller eldre gis det etter opptjeningsreglene en opptjening for pensjon tilsvarende en inntekt på 4,5 G. I 2018 tilsvarer dette en personinntekt på kr 431 100. Dette bidrar til at en kan få høyere pensjon når en blir pensjonist. Når det gjelder omsorgsarbeid for syke, funksjonshemmede eller eldre er det visse kriterier som må oppfylles slik at det må søkes NAV. Dersom det i tillegg opparbeides pensjonsbeholdning/pensjonspoeng i forbindelse med lønn eller næringsvirksomhet, vil dette medføre tilsvarende reduksjon i eventuelle omsorgspoeng. Det er en tilsvarende ordning på 2,5 G ved avtjening av verneplikt.

Samboere

Samboere skattlegges hver for seg. Har de felles barn, regnes ingen av dem som enslige forsørgere. De kan oppnå foreldrefradrag etter samme regler som for gifte.

Samboere kan ikke som ektefeller kreve å bli skattlagt for en forholdsmessig del av et overskudd som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i næringsvirksomheten. Samboere som skal dele næringsoverskuddet, må enten etablere et ansvarlig selskap, eller det må utbetales lønn fra den enes foretak til den andre. (Meldepliktige samboere, dvs. de som lever sammen uten å være gift hvor minst en har pensjon fra folketrygden eller AFP og dessuten har eller har hatt felles barn eller tidligere har vært gift med hverandre, kan i prinsippet dele næringsinntekt. Se Skatte-ABC 2018/19 s. 357, punkt 1.3. «Meldepliktige samboere».)

Kjøp og realisasjon av fast eiendom, melkekvoter mv.

Realisasjon av gårdsbruk og skogbruk mv.

Gevinst ved realisasjon av fast eiendom er etter hovedregelen i skatteloven skattepliktig.

Unntak:

- Gevinst ved realisasjon av egen bolig, herunder våningshus på gårdsbruk, er skattefri etter sktl. § 9-3 andre til fjerde ledd, når eieren har eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales, og eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. Når det gjelder fritidseiendom, er kravet til brukstid fem år av de siste åtte.
- Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk er skattefri etter sktl. § 9-13 (jfr. § 9-3 sjetten ledd) ved salg til visse arveberettigede når vederlaget ikke overstiger $\frac{3}{4}$ av antatt omsetningsverdi, og eieren har eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales. Overdragelse må skje til personer som er arveberettiget etter arveloven, dvs. egen og eventuell ektefelles slekt i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller i annen sidelinje så nære som søskenbarn (fetter og kusine). Gjenstår det ved realisasjonen mindre enn fem år av fristen, fritas en femtedel av gevinsten for skattlegging for hvert år eieren har eid eiendommen mer enn fem år.

Mer om skattefritt salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk

Merk at både «Installert produksjonsutstyr med tilbehør i driftsbygning», aktivert under saldogruppe d samt «Fast teknisk installasjon i bygninger», saldogruppe j, er en del av fast eiendom i forhold til «10-årsregelen» og «75 % -regelen» (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 693 punkt 9.3.3 «Realisasjon av driftsmidler i saldogruppe d hvor deler av saldoen gjelder installasjoner i driftsbygning» og s. 685 punkt 4.13.3 «Driftsbygninger og skogskoie»).

Kriteriene for at en jordbrukseiendom er å anse som «alminnelig gårdsbruk» i relasjon til § sktl. 9-3 (6), jf. sktl. 9-13, er ifølge ABC 2018/19 s. 681 punkt 4 «Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt» kan *«ta utgangspunkt i hvorvidt eiendommen fremstår som et «alminnelig gårdsbruk», der det mest sentrale momentet er utnyttelsen av arealene og at eiendommen har den bygningsmassen som er relevant for den aktuelle driftsformen.»*

En forutsetning for skattefri realisasjon er at vederlaget ikke overstiger $\frac{3}{4}$ av antatt omsetningsverdi. Det er tilstrekkelig å redusere vederlaget for skogbruket/gårdsbruket (herunder installasjoner produksjonsutstyr i driftsbygning) til 75 % av omsetningsverdien. En kan nytte full omsetningsverdi på andre objekter. Beregnet latent skatt av virksomhetens skatteposisjoner er vederlag, se senere avsnitt. Merk at den kapitaliserte verdien av boret som del av en kåravtale i beregningen anses som en redusert verdi på eiendommen, dvs. at den verken er en del av omsetningsverdien eller en del av vederlaget. Derimot er kapitalisert verdi av kår (utenom boret) vederlag i forhold til 10-årsregelen og grensen på 75 % vederlag.

10-årsregelen omfatter også bolighusene på et gårdsbruk. Ved skattefritt salg gis det ikke fradrag for eventuelt tap.

Eksempler på realisasjonsgevinster vedr. landbrukseiendom som ikke kommer inn under skattefritakene i skatteloven § 9-3/9-13:

- Fritt salg av landbrukseiendom
- Salg til svigerbarn
- Salg til visse arveberettigede hvor prisen overstiger 75 % av salgsverdien (hele gevinsten, ikke bare den delen av vederlaget som overstiger 75 %)
- Salg av tilleggsjord til en nabo
- Salg av grunn til veivesenet
- Salg av tomt
- Salg til eller fra selskap ANS og AS. (Om skattefritt salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i ANS, se avsnittet «Deltakermodellen – ANS/DA».)

Redusert skatt ved salg/realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fra enkeltpersonforetak

Hovedregelen er at skattepliktig gevinst ved realisasjon av fast eiendom som er driftsmiddel i næringsvirksomhet skattlegges som ordinær driftsinntekt. Dvs. at gevinster og tap inngår i personinntektsgrunnlaget og som dermed resulterer i trygdeavgift samt eventuell trinnskatt på ulike nivåer.

Fra og med 2016 kom det i sktl. § 12-11 (4) nye regler for skattepliktig salg av alminnelige gårdsbruk eller skogbruk drevet som enkeltpersonforetak. Slike gevinster skal ikke inngå i grunnlaget for å beregne personinntekt, dvs. at det kun beregnes 23 % skatt (22 % i 2019) på slike gevinster. Det nye regelverket gjelder også melkekvoter når disse realiseres sammen med gårdsbruket. Merk at unntaket kun gjelder ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, dvs. ved salg av hele gården eller f.eks. ved salg av innmark og skog som tilleggsareal til naboen mv. Regelverket gjelder ikke bygninger og anlegg oppført eller tatt i bruk i annen næringsvirksomhet eller aktivitet (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 379 punkt 4.3.2 «Unntak – gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk fra enkeltpersonforetak»). Dette regelverket vil også gjelde ved salg av grunn til veivesenet mv. hvor grunnlaget for erstatningen er fastsatt til jord- eller skogbruksverdi, se Skatte-ABC 2018/19 s. 1264 punkt 3.6.2 «Realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom»). Mer om føring, se neste hovedavsnitt. Det er ingen endringer i oppreguleringsadgangen av inngangsverdi fram til 2004, se senere avsnitt. For gevinst innvunnet i 2015 eller tidligere gjelder de tidligere reglene om at gevinsten inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt (Utv. 2016/390).

Regelverket om redusert skatt ved salg/realisasjon av alminnelig gårdsbruk gjelder ikke ved tomtsalg. Det vil si at alle tomtsalgsgevinster beskattes fullt ut som næringsinntekt når salget skjer fra et areal hvor det drives næringsvirksomhet. Skjer salget fra en utleid gård eller

fra kapitaliskog, dvs. ikke fra næringsvirksomhet, skattlegges tomtosalget som kapitalinntekt med mindre arbeidet med tilrettelegging og salg av tomter er såpass omfattende at det må anses som virksomhet i seg selv. Ved salg fra næringsvirksomhet kan en nytte gevinst- og tapskonto, noe en ikke kan hvis salget ikke skjer fra næringsvirksomhet.

Beregning for å finne skattepliktig gevinst/tap

Ved gevinstberegningen beregnes vederlaget annerledes enn ved 75 % -regelen.

Hovedregelen er at samlet vederlag skal fordeles forholdsmessig mellom de ulike aktiva med utgangspunkt i aktivaenes fulle verdi (Inderøydommen, Utv. 1981 s. 138/402). I Skatte-ABC 2018/19 s. 691 punkt 9.3 «Flere eiendeler realiseres under ett» legger skatteetaten til grunn at forholdsmessig fordeling etter Inderøy-dommen bare skal benyttes der samlet vederlag er under 75 % av alle aktiva, eller der samlet vederlag er for høyt for å oppnå skattefrihet, dvs. høyere enn 75 % av eiendommen + 100 % av løsøret mv. I intervallet mellom dette skal eiendommen settes til 75 %, mens resten av vederlaget fordeles forholdsmessig på de øvrige aktiva.

Også selve vederlaget defineres annerledes enn ved 75 % -regelen. Ved gevinstberegningen utgjør heller ikke kapitalisert kår utover boretts vederlag, men inngår sammen med gave og åsetesavslag (i levende live) som fordeles på alle aktiva. Også i denne beregningen anses kapitalisert boretts som en redusert verdi på eiendommen og holdes helt utenom beregningen, dvs. inngår verken i omsetningsverdien, vederlaget eller gaven mv. Beregnet latent skatt virksomhetens skatteposisjoner er vederlag, se eget avsnitt.

Oppregulering av inngangsverdien for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk anskaffet før 1999.

Ved opphevelsen av det generelle skattefritaket for gevinster ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk fra 1. januar 2005, ble det samtidig bestemt at de som solgte etter denne datoen skulle gis adgang til oppregulering av kostprisen på eiendommen, med unntak av avskrivbare bygg og anlegg og våningshus som bebos av den som realiserer eiendommen. (Våningshus som ved salg bebos av eieren ved et skattepliktig salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk følger reglene for boliger generelt.)

Det er gitt følgende forskrift, datert 21. desember 2005:

«§ 9-3-1. Oppregulering av kostpris ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk (1) Bestemmelsene i § 9-3-2 gjelder oppregulering av kostpris ved realisasjon i 2005 eller senere av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, og som pr. 31. desember 2004 var omfattet av skatteloven § 9-3 sjette ledd om skattefrihet for gevinst, slik den da lød.

(2) Reglene om kostprisregulering gjelder bare den del av kostpris og tillegg som etter fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler eller våningshus som bebos av den som realiserer eiendommen.

§ 9-3-2 Sats

(1) Ved realisasjon av eiendom som faller inn under § 9-3-1 skal kostprisen pr. 31. desember 2004 fastsettes ved en oppregulering av historisk kostpris basert på en gjennomsnittlig årlig prisvekst for eiendommen. Den årlige prosentvise prisveksten (P) fastsettes med utgangspunkt i historisk kostpris (K), salgsprisen (S) og antall år selger har eid eiendommen (n) etter følgende formel:

$$P = [(S/K)^{1/n} - 1] \cdot 100 \%$$

(2) Salgsprisen må justeres forholdsmessig for den delen som faller på eiendeler hvor kostprisen ikke skal oppreguleres. Ervervsåret og salgsåret skal regnes som hele år uavhengig av når på året ervervet eller salget skjedde.

(3) Har selgeren trinnvis skaffet seg eller påkostet eiendommen, skal hver økning i kostprisen beregnes særskilt, etter at salgsprisen er henført til de forskjellige eiendeler.

§ 9-3-3 Frist for å fremsette krav om oppregulering

(1) Ønsker skattyter at oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsen i § 9-3-2 skal legges til grunn som inngangsverdi, må vedkommende fremsette krav om dette med nødvendig dokumentasjon til likningskontoret (nå skattekontoret) sammen med selvangivelsen for det inntektsåret eiendommen realiseres.»

(2) Utgår - ingen krav om fastsetting av kostpris innen utgangen av 2014.

For å komme fram til oppregulert kostpris pr. 31. desember 2004 skal verdiøkningen spres med en lik prosentvis årlig vekst over eierperioden, dvs. fra det året eiendommen ble ervervet til den ble solgt. Finansdepartementet har i brev av 17.01.06 presisert at ervervsåret og salgsåret skal regnes som hele år uavhengig av når på året eiendommen ble ervervet og solgt. Ved realisasjon av eiendom ervervet i 1998 og tidligere, som ikke hadde 10 års eiertid når det nye regelverket kom, skal det av tekniske grunner gis full oppregulering. For eiendom ervervet i 1999 og senere er det ingen oppregulering. Selve gevinstberegningen « $P = [(S/K)^{1/n} - 1] \cdot 100 \%$ » vil du finne i Økonomix eller på Skatteetaten

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/emne/skatt-for-bedrift-og-organisasjon/sarregler/jordbruk/>

Skattemessig kontinuitet, men med tre viktige unntak

Reglene om kontinuitet gjelder ikke ved et ordinært salg. Ved generasjonsskifte er det vanlig at en ikke betaler fulle verdier for fast eiendom og løsøre. Etter tidligere regler kunne junior ved arv- og gaveoverføring, herunder gavesalg, foreta oppskrivning til omsetningsverdi av den faste eiendommen og løsøret (diskontinuitet). Fra og med 2014 bortfalt arveavgiften og kontinuitet ble innført som hovedregel.

- For formuesobjekter gjelder regelverket om kontinuitet både i og utenfor næringsvirksomhet. Kontinuitet for formuesobjekter vil i korthet si at givers historiske inngangsverdi legges til grunn ved et senere gevinstoppgjør.
- Ved arv, gave og gavesalg av næringsvirksomhet gjelder kontinuiteten også virksomhetens skattemessige posisjoner, som gevinst og tapskonto, negativ saldo, avsatt betinget skattefritak, tømmerkonto og eventuelt underskudd forutsatt at gavemottaker har overtatt ansvaret for giverens gjeld i virksomheten.

Kontinuitetsprinsippet vil i de fleste tilfeller medføre redusert avskrivningsgrunnlag, lavere skjermingsgrunnlag samt at arving/gavemottaker ved en eventuell senere realisasjon har en lavere inngangsverdi. Konsekvensen av dette blir at arving/gavemottaker vil hefte for både skatt som skyldes verdistigning i tidligere eiers eiertid og verdistigning i egen eiertid.

Det er **unntak fra kontinuitet** for egen bolig, egen fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk og skogbruk som eieren etter loven kunne solgt skattefritt:

- For egen bolig og fritidsbolig som eier kunne solgt skattefritt på dødsfall/gavetidspunktet kan foretas oppskrives til 100 % av omsetningsverdien. Forutsetningen for skattefritt salg er at eier har eid eiendommen i minst ett år når realisasjonen finner sted eller avtales, og at eieren har benyttet boligen som egen bolig i minst et av de siste to årene. For fritidsbolig er kravet minst fem års brukstid de siste åtte årene. For arving/gavemottaker er det viktig å dokumentere markedsverdien på boligen/fritidsboligen på overføringstidspunktet. Normalt vil det være grunnlaget for dokumentavgift.
- For alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som arvelater/giver kunne solgt skattefritt på dødsfall/gavetidspunktet, jf. sktl. § 9-13 (10-årsregelen) kan det foretas oppskrivning til 75 % av omsetningsverdi/takst. Loven forutsetter at selgers eiertid er på minst 10 år, at overføringen skjer til arving (inklusive søskenbarn, også arveberettiget slektning av selgerens ektefelle) og overdras til redusert pris (inntil 75 % av antatt markedsverdi). Det er ingen gradvis overgang fra 5 til 10 års eiertid slik det er i forhold til fritak for gevinstbeskatning etter 10-årsregelen for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Unntakene fra kontinuitetsprinsippet vil normalt være en stor fordel for partene. Det kan imidlertid tenkes tilfeller hvor taksten ikke gjenspeiler de foretatte investeringer, f.eks. at det er investert i ny driftsbygning. Her kan det være lurt å se på andre løsninger.

Regelverket gir også begrensninger når det gjelder oppskrivningsadgangen ved uskifte, dvs. når gjenlevende arver sin avdøde ektefelle. Forutsatt at kravet til eiertid mv. er oppfylt, kan

den arvede andelen av den faste eiendommen skrives opp til 75 % av omsetningsverdi. Det er ikke oppskrivningsadgang for varelager og løsøre.

Ved gavesalg av næringsvirksomhet er det en spesiell regel som gir selger mulighet for å bestemme at kjøper skal nytte selgers sluttbalanse som sin inngangsverdi selv om kjøper betaler et høyere vederlag, jfr. sktl. § 9-7 (6). Ved skattefritt gavesalg av gården kan dette være aktuelt ved gavesalg av maskiner og varelager. Selger vil da slippe skatt på sin gevinst, mens kjøper får en inngangsverdi som er lavere enn sitt vederlag.

Kort om latent skatt

Latent skatt og fordeling mellom arvinger mv.

Det er stor forskjell på å motta nedskrevne driftsmidler i næringsvirksomhet (kontinuitet) med en mill kr i omsetningsverdi, sammenlignet med å få en mill kr i kontanter for å kjøpe seg nye maskiner med fullt avskrivningsgrunnlag. Det er også stor forskjell på å få en bolig med foreldrenes botid som kan skrives opp til omsetningsverdi, og en utleiebolig hvor det er kontinuitet. Det må her tas hensyn til den latente skatteplikten (skatt på ikke realiserte gevinster i tidligere eiers eiertid) som et reduserende element når en fastsetter den verdien medarvinger skal utløses etter.

Verdien av beregnet latent skatt av virksomhetens skatteposisjoner regnes som vederlag ved et eierskifte.

Dette gjelder både i forhold til gevinstberegning og i forhold til 75 % vederlag jf. sktl. § 9-13 (10-årsregelen).

Beregnet latent skatt av negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto, betinget avsatt gevinst og positiv tømmerkonto får virkning som et økt vederlag. (Overtager overtar en skattebelastning.) Er det derimot en positiv saldo som fradragsføres eller en negativ gevinst og tapskonto eller negativ tømmerkonto får samme virkning som et redusert vederlag. (Overtager overtar en skattefordel.)

Begrunnelsen for dette er at dette utgjør en konkret sum i øyeblikket som skal betales til skattemyndighetene. Dette er midler som selger/giver skulle betalt, men som hun/han nå slipper å betale. Ikke fordi kravet bortfaller eller er usikkert, men fordi kjøper/gavemottaker overtar skatteansvaret, dvs. betaler skatten i selger/givers sted. Beregnet latent skatt av lav sluttbalanse og lave inngangsverdier regnes derimot ikke som vederlag.

Kapitalisert kår inngår ikke som en del av kostprisen

Verdien av kapitalisert kår inngår ikke i kjøpers skattemessige inngangsverdi.

Eks: Et alminnelig gårdsbruk med eiertid over 10 år og vederlag er under 75 % av omsetningsverdi. Omsetningsverdien er kr 2 000 000, hvorav omsetningsverdier på jord er kr 400 000, driftsbygning kr 400 000, skog kr 400 000, våningshus kr 400 000 og kårbolig kr 400 000. Det kan foretas oppskrivning til kr. 1 500 000. Er det derimot en kapitalisert

borett/kår på f.eks. kr 300 000 på eiendommen blir omsetningsverdien kr 1 700 000 og det kan bare foretas oppskrivning til 75 % dvs. kr 1 275 000.

Hvilke aktiva skal så reduseres med kapitalisert verdi av kåret? Kapitalisert borett trekkes først fra (så langt den rekker) i kårboligens del av den totale omsetningsverdien. I dette tilfelle reduseres kårboligens verdi med kr 300 000, det står da kr 100 000 tilbake. Denne skrives opp med 75 % til kr 75 000. Den resterende faste eiendommen med omsetningsverdi kr 1 600 000 skrives opp til 75 % til kr 1 200 000. Hvis kapitalisert borett overstiger kårboligens verdi skal en redusere omsetningsverdien av gårdens øvrige aktiva. Verdien av eventuelt kapitalisert kontantkår og naturaliakår skal forholdsmessig redusere den samlede/hele gårdens omsetningsverdi.

Uttaksbeskatning

Hovedregelen er at alt uttak fra næringsvirksomhet til privat bruk eller gaveoverføring er skattepliktig inntekt.

Det er to viktige unntak fra uttaksbeskatning:

1. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten ordinært bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved skattefastsettingen. Har ikke kostprisen eller deler av kostprisen kommet til fradrag ved skattefastsettingen, f.eks. for jord- og skoggrunn, kan gaveoverføring av ei råtomt til barna være skattefri for giver. Dreier det seg derimot om tomt som er utskilt og utviklet med tanke på salg mener skatteetaten i en bindende forhåndsuttalelse (BFU 13/16) at området har endret karakter til varelager/omløpsmidler selv om kostprisen ikke kommer til fradrag før ved salget. Dvs. at eventuelt uttak utløser uttaksbeskatning. (Mottakerens inngangsverdi settes da lik den utgangsverdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen av giver.)
2. Ved gave, herunder gavesalg og arveforskudd, av formuesgjenstand eller varebeholdning knyttet til **giverens næringsvirksomhet** er det fritak for uttaksbeskatning når gavemottakeren er arveberettiget (til og med søskenbarn) etter lov av 3. mars 1972 om arv m.m. kapittel 1 og 2, og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten.

Merk at uttaksbeskatning utløses ved gaveoverføring av næringsvirksomhet til en som ikke er arveberettiget etter loven. Dette gjelder f.eks. svigerbarn eller testamentsarving.

Salg/kjøp av melkekvote

Melkekvote som realiseres sammen med alminnelig gårdsbruk, skatlegges etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk, dvs. at salget er skattefritt dersom vilkårene i sktl. § 9-13 «10-årsregelen» er oppfylt eller unntatt beregning av personinntekt for enkeltpersonforetak etter sktl. 12-11 (4) og har egen gevinst- og tapskonto hvor det ikke beregnes personinntekt.

Ved særskilt salg av melkekvote nyttes ordinær gevinst- og tapskonto. Her kan en velge å inntektsføre mellom 20 % og opp til 100 % i året. Periodiseringstidspunktet for salget er

tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Ved salg av deler av kvoten kommer den sist anskaffede først til fradrag.

Kjøp av melkekvote skal aktiveres i regnskapet. Av rettledningen til skjemaet «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1014) framgår det at kostprisen for melkekvoten fastsettes etter de samme prinsipper som kostprisen på de øvrige eiendeler som erverves ved overtakelsen. Beløpet er normalt ikke avskrivbart, men kommer til fradrag som kostpris (inngangsverdi) ved et eventuelt senere skattepliktig salg.

Merk at særskilt salg av melkekvote er merverdiavgiftspliktig.

Erstatninger, gevinster og tap, betinget skattefritak og delskade mv.

Erstatning for skader på marka mv. etter NATOs militærøvelse Trident Juncture høsten 2018

Erstatningene kan dekke både framtidig avlingstap og tilfeller av skade på marka som sådan.

Erstatninger for tap av avling:

Om erstatning for framtidig avlingstap før marka igjen er fullt opparbeidet godkjenner SKD i brev datert 16. januar 2019: *«Erstatning som er tilkjent for framtidig tap av avling på grunn av NATO-øvelsen Trident Juncture i 2018 kan inntektsføres i takt med kostnadene, men ikke senere enn inntektsåret 2021.»*

Hvor erstatningen er utbetalt, men kostnaden ennå ikke er påløpt anbefaler vi å nytte konto 2965 i Duett, næringsoppgavens post 2995.

Større skader på marka:

Skade på grasmark og jordstruktur anses som delvis ødeleggelse av driftsmiddel og behandles etter reglene om «Delskade».

SKD skriver i brev datert 16. januar 2019: *«Erstatning som er tilkjent for å dekke utbedring av skade på grasmark mv. etter NATO-øvelsen Trident Juncture i 2018 er i samsvar med langvarig praksis ikke skattepliktig inntekt, men skal avregnes mot kostnadene til utbedring. Kostnadene er ikke fradragsberettiget. Erstatningsbeløp som ikke benyttes til utbedring, må nedskrives på kostprisen for driftsmidlet. I praksis er det lagt til grunn at skattyter i stedet kan velge å inntektsføre erstatningen ved utbetaling og fradragsføre kostnadene etterhvert som de påløper, se Skatte-ABC 2018/19 emnet Skadeserstatning, pkt. 2.2.2 side 1101 – 1102.»*

Mer om «delskade» se senere avsnitt.

Avlingsskadeerstatninger i forbindelse med sommerens tørke

Erstatninger for avlingstap i 2018

Erstatning for avlingstap skal ifølge skatteloven § 14-2 (1) inntektsføres når den skattepliktige får en ubetinget rett til ytelsen. SKD skriver i brev datert 16. januar 2019 følgende: «Av praktiske grunner utsettes likevel tidfestingen av erstatninger til det er avklart at vilkårene for erstatning er oppfylt. Er det sikkert at det blir erstatningsplikt, men usikkert hvor stor samlet erstatning blir, tidfestes inntekten/kostnaden i takt med avklaringen av erstatningsbeløpets størrelse.

Henvendelsen gjelder erstatning for skade som er oppstått i 2018. Både erstatningsgrunnlaget og erstatningens størrelse er avklart i 2018, og utgangspunktet er derfor at inntekten skal tidfestes i 2018.»

Erstatningen inntektsføres til konto 3901.2 «Avlingsskadeerstatning og lignende». Eventuelt deler av en erstatning som ikke er utbetalt pr. 31.12 balanseføres til konto 1570.1 «Kortsiktige fordringer, andre».

Erstatninger mottatt i 2018 som skal dekke kostnader i 2019.

Om erstatninger tilkjent og utmålt i 2018, men er ment å dekke kostnader som først vil komme i 2019, som for eksempel kjøp av ekstra grovfôr og kraftfôr utover vinteren 2019 godkjenner SKD i brev datert 16. desember 2019 følgende: «Erstatning som er tilkjent for avlingsskade på grunn av tørke i 2018 kan inntektsføres i takt med kostnadene, men ikke senere enn inntektsåret 2019.»

Hvor erstatningen er utbetalt, men kostnaden ennå ikke er påløpt anbefaler vi å nytte konto 2965 i Duett, næringsoppgavens post 2995.

Nedslakting av buskap pga. tørke

For skattemessige gevinster som oppstår pga. ekstraordinær nedslakting av buskap som skyldes tørke er det følgende alternativer:

- Ta alt til inntekt i året. Dette kan være hensiktsmessig hvis årets inntekt blir så lav at en ikke får benyttet fordelene med jordbruksfradraget. Merk at erstatninger mv. skal inntektsføres det året de gjelder (2018) selv om hele eller deler av utbetalingen eventuelt kommer neste år.
- Avsette den skattemessige gevinsten for det ekstraordinære salget for senere og foreta reinvestering i ny buskap (betinget skattefritak), jfr. sktl. § 14-70 (6). Dette er ikke hensiktsmessig dersom man ikke har planer om reinvestering/kjøp av ny buskap. Regelverket er beskrevet lenger ned.

Ved opphør av driftsgren kan en nytte gevinst- og tapskonto, jfr. sktl. § 14-44. På denne måten utsettes/fordeles inntektsføringen slik at en årlig bare inntektsfører 20 % av saldoen. Merk at dette regelverket kun gjelder ved opphør av driftsgren, men hvor gårdsdriften fortsetter

Negativ saldo – gjelder løsøre og fast teknisk installasjon i driftsbygning

For løsøre i saldogruppe a, c og d, samt faste tekniske installasjoner, saldogruppe j, beregnes det ikke gevinst eller tap for det enkelte driftsmiddel/installasjon ved salg/erstatningsoppgjør. (Mer om saldogrupper, se tidligere hovedavsnitt om avskrivning.) Når et driftsmiddel selges/realiseres, kan en velge mellom å ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i året eller foreta nedskrivning på saldo. Saldoen kan fylles opp igjen ved kjøp av nye driftsmidler. Er saldoen pr. 31.12. negativ, skal en andel minst tilsvarende gruppens avskrivningssats inntektsføres dette året. Er den negative saldoen før årets inntektsføring mindre enn kr 15 000, skal hele beløpet inntektsføres dette året.

Installert produksjonsutstyr med tilbehør i driftsbygning aktivert i saldogruppe d følger skattereglene for «Alminnelig jordbruk eller skogbruk», sktl. §§ 9-13 og 12-11 (4). Av den grunn bør en alltid føres slikt installert produksjonsutstyr på egen konto (konto 1260) slik at det lett kan trekkes ut.

Ved salg hvor saldogruppe j og deler av saldogruppe d skal holdes utenfor personinntektsgrunnlaget må det foretas en korreksjon på personinntektskjemaet. Ved skattefritt salg nøytraliseres de aktuelle konti i saldogruppe j uten inntektsvirkning. For saldogruppe d nøytraliseres konto 1260 uten inntektsvirkning, eventuelt deler av en annen konto hvis en ikke har valgt å nytte konto 1260 under føringen.

Gevinst- og tapskonto – ved realisasjon av fast eiendom og hel buskap ved opphør av driftsgren

Gevinst ved realisasjon framkommer ved at driftsmidlets balanseverdi (evt. driftsmidlets andel av balanseverdi) er lavere enn salgssum/realisasjonsverdi. En kan velge å ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i året, eller fordele gevinsten over flere år ved å nytte gevinst- og tapskonto, post 2096 i næringsoppgaven. Når saldoen på virksomhetens gevinst- og tapskonto er positiv, dvs. at saldoen står til kredit, skal minimum 20 % tas med til inntekt i året under post 3890 i næringsoppgaven. Dersom restbeløpet før inntektsføring av årets andel er under kr 15 000, skal hele restbeløpet inntektsføres. Er saldoen negativ, dvs. at saldoen står til debet skal inntil 20 % av saldoen føres som fradrag i året under post 7890. Dersom restbeløpet før fradragsføring av årets andel er under kr 15 000, kan hele beløpet fradragsføres i året. Et eget skjema «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219) som viser kontoens bevegelse og saldo, må leveres sammen med næringsoppgaven.

Oppstår det et tap ved realisasjon av fast eiendom i næringsvirksomhet, dvs. at driftsmidlets balanseverdi er høyere enn salgssum/realisasjonsverdi, skal fradragsberettiget tap alltid overføres gevinst- og tapskonto, dvs. at tapet må fordeles over flere år. Det gis ikke fradrag hvis tapet framkommer på grunn av gavesalg/salg til underpris.

Hovedregelen er at gevinster og tap ved realisasjon av fast eiendom i næring føres mot gevinst- og tapskonto og inntektsføring fra denne inngår i personinntektsgrunnlaget. Fra og med 2016 kom en ny regel i sktl. § 12-11 (4) som innebærer at det ikke lenger skal beregnes personinntekt av gevinster ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk drevet som enkeltpersonforetak.

I Duett føres salget mot den aktuelle aktivakontoen. Når en i årsoppgjørsbildet kommer til den aktuelle aktivakontoen er det øverst i bildet et felt hvor en skal svare på om gevinsten gjelder salg av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk». Noe av gevinsten kan så tas til inntekt i året, resten føres over gevinst- og tapskonto. Har en svart at gevinsten gjelder «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk» inngår ikke inntektsføringen fra den aktuelle gevinst- og tapskontoen i grunnlaget for beregning av personinntekt. For gevinst- og tapskonto nyttes konto 2094.2 (3). På næringsoppgaven akkumuleres også denne kontoen til post 2096. Ønsker en å ta deler av vederlaget til inntekt i året vil det enkleste være å føre alt mot den aktuelle gevinst- og tapskontoen og heller høyne årets inntektsføring fra denne.

Gevinst ved realisasjon av hel buskap ved opphør av driftsgren kan overføres gevinst- og tapskonto eller tas til inntekt som drifts-/næringsinntekt i året. Ved opphør av hele jordbruksvirksomheten gjelder ikke regelverket om bruk av gevinst- og tapskonto, slik at alt må tas til inntekt i opphørsåret.

Det er anledning til å nytte gevinst- og tapskonto for avskrivbare bygg utenfor næringsvirksomhet, f.eks. et mindre utleiebygg.

Boliger, kårboliger, fallrettigheter o.l. defineres normalt ikke som driftsmiddel i næring. Gevinst- og tapskonto kan derfor ikke nyttes. Gevinster og tap behandles som kapitalinntekt i året.

Ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak mv.

Ved totalskade/ufrivillig realisasjon skal det foretas et endelig oppgjør av skatteforpliktelsene.

Oppstår det gevinst ved ufrivillig realisasjon av fast eiendom og buskap, dvs. ved brann, stormskade, ekspropriasjon mv., har en følgende mulighet:

- ta vederlaget eller deler av vederlaget direkte til inntekt i året
- føre gevinsten på gevinst- og tapskonto (driftsmidler i næring)
- avsette gevinsten etter reglene om betinget skattefritt mot senere reinvestering (innen utløpet av tredje året etter realisasjonen) i nytt formuesobjekt av samme art (eventuelt å reinvestere erstatningen samme år og nedskrive med gevinsten).

- For landbrukseiendom eller del av landbrukseiendom som blir ekspropriert eller solgt til erverver som kunne krevd eiendommen ekspropriert, samt ved realisasjon ved brann og annen ulykke, er en ikke lenger (fra og med 2016) bundet til å reinvestere i formuesobjekt av samme art. Etter endring av sktl. § 14-73 kan det reinvesteres i *«ervert av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.»* En slik erstatning kan ikke reinvesteres i bolig eller fritidseiendom. Avskrivbare hytter mv. kan likevel benyttes som reinvesteringssubjekt (Skatte-ABC 2018/19 s. 187, punkt 3.4 «Reinvesteringssubjekt».) Reinvesteringssbestemmelsen gjelder også for salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon eller ved odelsløsning. Den utvidede reinvesteringssmuligheten følger fristen for reinvestering og går tre år bakover i tid.

Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon gjelder ikke varelager og avskrivbare driftsmidler under saldogruppene a, c og d (løsøre), men reglene gjelder for faste tekniske installasjoner i saldogruppe j.

Betinget skattefritt bør kun velges hvis en har til hensikt å reinvestere i nytt driftsmiddel. Regelverket med reinvestering gjelder både avskrivbar og ikke avskrivbar fast eiendom samt buskap (se senere avsnitt). For å oppnå fullt skattefritak, må hele erstatningen reinvesteres. Krav om betinget skattefritak skal normalt framsettes overfor skattekontoret innen fristen for å levere skattemelding for realisasjonsåret. Det heter betinget skattefritak, men det blir ikke «helt» skattefritt siden den avsatte gevinsten skal nedskrives på det reinvesterte objektets kostpris.

Gevinst ved ufrivillig realisasjon som brann, storm mv. vil si at utbetalte forsikringer overstiger balanseverdien på det som er gått tapt. Et slikt skadeoppgjør kommer som oftest med et delbeløp straks etter at skadetaksten foreligger. Den øvrige delen av skadeoppgjøret er normalt betinget av at en bygger opp igjen og videre utbetalinger finner sted mot dokumenterte utgifter. Erstatningen og avsetningen skal i utgangspunktet tas til inntekt på tidspunkt for skadens inntreden. Er det usikkert om erstatningsgrunnlag foreligger, utsettes avsetningen/føringen av praktiske hensyn til grunnlaget er avklart, men det bør likevel varsles om at en ønsker å avsette eventuell gevinst til betinget skattefritak. Er det sikkert at det blir erstatningsplikt, men usikkert hvor stor samlet erstatning blir, føres avsetningen i takt med avklaringen av erstatningsbeløpets størrelse.

Regnskapsteknisk føres forsikringssummen mot den aktuelle balansekontoen inntil kontoen går i 0. Resterende del av forsikringssummen føres mot avsetningskontoen, post 2097 i næringsoppgaven. Den ikke mottatte delen av forsikringsoppgjøret føres som en fordring i reskonto. Merk at en slik fordring er betinget og skal ikke medtas som formue ved skattefastsettingen. For negativ saldo i saldogruppe j som oppstår som følge av nedskrivning av driftsmidlene, nyttes også post 2097.

Reinvesteringsfristen er innen utløpet av det tredje året etter realisasjonen. Når reinvestering er foretatt, skal det nye driftsmidlet aktiveres og avsetningen skal deretter nedskrives på det nye driftsmidlet.

Ved innløsning av festet tomt kan det reinvesteres i annen tomt og for øvrig gjelder det samme reinvesteringsvalget som omtalt for landbrukseiendom, herunder avskrivbare hytter, dvs. hytter for kortidsutleie, se Skatte-ABC 2018/19 s. 189, punkt 4.4 «Reinvesteringsobjekt ved innløsning av bortfestet tomt». Det er ikke noe krav at festeren kunne krevd tvungen innløsning.

Oppfylles ikke reinvesteringvilkårene for avsatt gevinst, skal det for **ikke** avskrivbare driftsmidler foretas endring av beskatning for avsetningsåret. Kreves gevinsten overført til gevinst- og tapskontoen skal skattefastsettingen for de etterfølgende årene også endres. For festet tomt skal hele gevinsten tas til inntekt ved endring av beskatning for avsetningsåret som kapitalinntekt. For avskrivbare driftsmidler skal 20 % av den avsatte gevinsten skattlegges i det inntektsåret reinvesteringsfristen løper ut. I tillegg skal det foretas ordinær inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen (evt. negativ saldo i saldogruppe j). Etter dette vil 36 % bli skattepliktig dette året.

Delskade

Ved totalskade/realisasjon skal det som nevnt foran foretas et endelig oppgjør av skatteforpliktelsene. Ved delvis skade har Høyesterett sagt at erstatnings-/forsikringskravet som skal oppveie gjenstandens verdireduksjon, ikke er skattepliktig. Reparasjonsutgiftene vil da heller ikke være fradragberettiget. Foretas det reparasjon av driftsmidler må en på grunn av fradragretten for merverdiavgift for driftsmidler i avgiftspliktig virksomhet føre utgiftspostene i regnskapet. Den enkelte skattyter kan velge mellom følgende to måter:

- Ved litt større delskader, f.eks. en naturskade hvor skaden ikke blir helt utbedret eller reparasjonen skjer over flere år, må erstatningen føres inn på en hjelpekonto i regnskapet. Deretter inntektsføres deler av erstatningen i takt med utgiftene til utbedringen.

Periodiseringen skjer da via denne hjelpekontoen i regnskapet. En eventuell rest nyttes til nedskrivning.

- Ifølge Utv. 1976 s. 236 kan det godtas at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at utgiftene til vedlikehold/reparasjon utgiftsføres etter hvert. Dette er en praktisk tilpasning som anbefales ved mindre delskader. Normalt føres erstatningen til kredit på kostnadskontoen.

Buskap, ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak

Gevinst vedrørende buskap på gårdsbruk, pelsdyrgård mv. som er gått tapt ved brann eller annen ulykke, kan tas til inntekt i året eller avsettes betinget skattefritt, jf. skatteloven § 14-70 sjette ledd. Gevinst ved ekstraordinær nedslakting som direkte følge av fôrmangel ved

langvarig tørke, anses som «annen ulykke». For å benytte regelverket om betinget skattefritak må realisasjonen etter hovedregelen omfatte minst 25 % av det enkelte dyreslag regnet etter omsetningsverdi. Med dyreslag menes f.eks. storfe (kuer, okser og kalver), sau, griser og reinsdyr. (Når det gjelder pålagt nedslaktning er det ingen 25 % krav.) Normal reinvesteringstid er utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret. Når veterinærmyndighetene pålegger at fjøs eller annet anlegg for buskapen må stå tomt en periode etter pålagt nedslaktning på grunn av smittefaren etter sykdom, forlenges reinvesteringstiden med lengden av nevnte stengningsperiode.

Ved beregning av gevinsten må det tas utgangspunkt i det ekstraordinære salget/erstatningen som skyldes «brann eller annen ulykke». Ordningen gjelder alle dyr, ikke bare avlsdyr. Det foreligger ingen beskrivelse av hvor lang tid en slik realisasjon kan skje, og det hele vil være betinget av situasjonen. Er det mulig ut fra situasjonen vil en normalt søke en naturlig nedtrapping/opphørsperiode, dvs. for eksempel for smågrisproduksjon vil det være fram til siste kull er avvent mv. Gevinsten kommer en fram til ved å redusere erstatningen/salgssummen med en beregnet balanseverdi på realisasjonstidspunktet.

Avsetningen gjøres ved å føre gevinsten til fradrag under post 7700 «Annen kostnad» og mot post 2097 «Betinget avsatt gevinst».

Ved reinvestering i ny buskap utgiftsføres hele kjøpesummen, post 4005 «Varekostnad». Den avsatte gevinsten, eller en forholdsmessig del av den avsatte gevinsten hvor betingelsen for reinvestering er oppfylt, føres til inntekt i post 3900 «Annen driftsrelatert inntekt», motpost blir post 2097 «Betinget avsatt gevinst» i balansen. Den nye buskapen føres opp under varelager (etter satsene i takseringsreglene), til post 1495 «Varelager» i balansen.

Ved reinvestering av erstatningen er det ikke noe krav at det anskaffes samme type dyr. Det er tilstrekkelig at det er dyr til husdyrproduksjon i jordbruket, se Skatte-ABC 2018/19 s. 183, punkt 2.4.4 «Spesielt om dyr eller akvatiske organismer». Merk at det er hele vederlaget/erstatningen som må reinvesteres, for at hele gevinsten skal bli skattefri. Avsatt gevinst som ikke er reinvestert etter nedslaktning av buskap på gårdsbruk, hvor nedslaktningen er pålagt eller ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet, kan legges til gevinst- og tapskonto i det året reinvesteringstiden løper ut.

Ulempeerstatning

Ulempeerstatning etter lov om vederlag ved oreigning (ekspropriasjon) av fast eiendom av 6. april 1984 § 8 er en engangserstatning som knytter seg til skade og ulempe på den gjenværende eiendommen. Under ulempeerstatning ligger også forskuddsdekning av antatte framtidige merutgifter. Eksempler på ulemper er forlengede transportveier, arronderingsulemper, flere vendeteiger, støy, kantskader mv. Ulempeerstatning går til

nedskrivning av kostprisen i balansen for den del av eiendommen som omfattes av ulempen. Dette gjelder selv om balansen/inngangsverdien blir negativ.

Skattefritak ved skogvern etter naturvernloven

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområder etter naturvernloven, er fritatt for skatteplikt. Dette er uavhengig av eiertid. Fra og med 2017 gjaldt dette også for utdeling til deltakere i ansvarlige selskap.

I revidert nasjonalbudsjett for 2017 ble det bestemt at de deltakere i selskaper med deltakerfastsetting som før 2017 har betalt skatt på utbetalt skogvernerstatning kunne be Skatteetaten om å endre tidligere beskatning. Denne formuleringen ble fjernet fra Skatte-ABC 2018, men den gjelder fortsatt.

Fra og med 2018 omfatter skattefritaket også gevinst ved vern etter markaloven. Dette gjelder også for utdeling til deltakere i ansvarlige selskap. Denne delen av fritaksregelen gjelder for utdelinger som foretas i 2018 eller senere, så lenge erstatningen var skattefri for selskapet etter sktl. § 9-13 åttende ledd da den ble besluttet. (Formuleringen i Skatte-ABC 2018/19 s. 691, punkt 8.2 «Spesielt om utdeling til deltaker i selskap med deltakerfastsetting fra og med 2017» er endret/skjerpet i forhold til Skatte-ABC 2017/2018.)

Eventuelt vederlag/avsavnsrente fram til vernevedtak er ordinær driftsinntekt.

Boliger, egen bruk, utleie og bruk i virksomhet

Bruk av egen bolig og fritidsbolig skattlegges ikke (ingen inntekt, men heller ingen fradrag). I skattelitteraturen nyttes benevnelsen «fritaksbehandlet bolig». Bolig/fritidsbolig som ikke er fritaksbehandlet skal «regnskapsbehandles».

Reglene om regnskapsbeskatning av eierens egen bolig/våningshus på gårdsbruk opphørte fra og med 2005. Finnes det fortsatt akkumulerte underskudd fram til og med 2004 er dette ifølge skatteloven § 8-1 tiende ledd fortsatt fremføres til fradrag mot inntekt av jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring.

Ved overgang fra fritaksbehandlet bolig til regnskapsbeskattet bolig, ved f.eks. overgang til utleie eller bruttobeskattet kår, er det overgangsregler som begrenser i fradragsretten. Det gis fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil kr 10 000. Fradrag for overskytende beløp reduseres med 10 % for hvert år det har vært fritaksbehandlet de siste fem årene.

Når det gjelder utleie av f.eks. kårbolig eller tidligere arbeiderbolig, dvs. gårdens opprinnelige bebyggelse inngår dette normalt som kapitalinntekt i primærnæring og i grunnlaget for jordbruksfradrag.

Ved eierens eller eierens nære slektnings skattefrie bruk, vil brukerens leieinntekter ved bortleie av under halvparten av boligen være skattefrie. Dersom mer enn halve boligen (regnet etter leieverdi) leies ut, skal denne delen regnskapsbehandles, likevel med visse begrensninger i den grad boligen i forveien var fritaksbehandlet (se ovenfor).

Når det gjelder våningshuset eller andre boliger på gården hvor det er «skattefrie bruk», kan en stille spørsmålet om hvorvidt dette skal inngå i regnskapets balanse eller ikke. Det er på det rene at driftskostnader og eventuelle skattefrie inntekter ikke skal inn i regnskapet. Når det gjelder historisk kostpris og registrering av eventuelle påkostninger, mener vi at dette normalt skal med i gårdsbrukets balanse (post 1160 på næringsoppgaven). Begrunnelsen for at bolighusene bør tas med som en del av gården, er at det kan skifte mellom skattefrie bruk og skattepliktig bruk. Først ved avhendelse kan en med sikkerhet fastslå om det er et skattefritt eller skattepliktig salg. Videre inngår bolighusene i grunnlaget for lån/pantsettelse. Når det gjelder formuesfastsettelse, framgår det av skatteloven § 4-11 at jordbrukseiendom skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen. Vedrørende formuesfastsettelse av våningshus på gårdsbruk, se eget punkt under formuesfastsetting av fast eiendom.

Der det er avtalt bruttokår og kårleiligheten utgjør en mindre del av hovedhuset, skrev Skattedirektoratet i sin orientering «Om endringer i skattereglene for jord- og skogbruk og konsekvenser av disse» av 22. august 2005 at den delen av hovedhuset som nyttes til kårbolig, skal regnskapsbehandles selv om kårleiligheten utgjør mindre enn halve hovedhuset. Om kår og kårbolig, se senere avsnitt.

Når forpakningsavgift for gårdsbruk også omfatter leie av bolig, skal en enten trekke ut den delen av leien som gjelder boligen eller fradragsføre hele leien for så å bli skattlagt etter reglene om fri bolig. (ABC 2018/19 s. 673, punkt 5.1 «Forpakningsavgift».)

Ved opphør av utleieaktivitet gis det fradrag for kostnader innenfor en rimelig avviklingsperiode. I Skatte-ABC 2018/19, tema «Bolig – regnskapsbehandling», s. 281, punkt 3.6 «Opphør av utleieaktivitet – fradragsrett for kostnader i avviklingsperioden» står det følgende: *«Tar eieren boligen i bruk som egen bolig før utgangen av inntektsåret, må fradraget for driftskostnader som f.eks. kommunale avgifter og forsikring reduseres forholdsmessig etter hvor mange måneder eieren faktisk bor i boligen, se pkt. 3.3. Vedlikeholdskostnader som påløper i avviklingsperioden mens eiendommen ennå blir regnskapsbehandlet, er fradragsberettiget i sin helhet dersom kostnadene har tilstrekkelig tilknytning til regnskapsbehandlet utleieaktivitet. Se eksempel fra skatteklagenemnda i NS 46/2017.*

Blir en regnskapsbehandlet bolig stående tom, har eieren fradragsrett for driftskostnader, herunder vedlikeholdskostnader, så fremt utleieaktiviteten ikke anses opphørt. Inntektsgivende aktivitet anses ikke opphørt fordi boligen blir stående tom en periode i påvente av ny utleie eller salg.»

Utleie av bolig mv.

Utleie av boliger skattlegges normalt som kapitalinntekt. Ved mer betydelig utleie vil utleieaktiviteten bli klassifisert som næringsvirksomhet og danner grunnlag for trygdeavgift og trinnskatt. Som en rettledende grense står det i Skatte-ABC 2018/19 s. 1540 punkt 3.3.13 «Utleie av bygninger» at man som utgangspunkt kan gå ut fra at det blir næringsvirksomhet å leie ut til:

- forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer.

Utleie av egen fritaksbehandlet bolig i minst 30 dager sammenhengende er skattefri forutsatt at:

- eieren i utleieperioden har brukt minst halve eiendommen til egen bolig, regnet etter utleieverdien.
- når eieren en periode har leid ut mer enn halvparten av egen bolig, regnet etter utleieverdien, men hvor leien ikke overstiger kr 20 000. Overstiges denne grensen blir hele beløpet skattepliktig.

Merk at drives det gårdsturisme mv. som næringsvirksomhet vil alle leieinntekter være skattepliktige som næringsinntekt selv om de delvis kommer fra egen bolig.

Utleie av egen fritidsbolig inntil kr 10 000 pr år er skattefri. Overstiger utleien kr 10 000 er 85 % av overstigende leieinntekt skattepliktig.

Fra og med 2018 kom det i skattelovens § 7-2 nye regler vedrørende korttidsutleie av egen bolig:

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når leieforholdet varer sammenhengende minst 30 dager og

- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.*
- b. hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret.*

*(2) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. **Det samme gjelder utleieinntekt fra egen bolig når leieforholdet er kortere enn 30 dager. (Airbnb)***

(3) Flermannsboliger og utleiehytter omfattes ikke av denne paragrafen. Det samme gjelder når utleie av egen bolig regnes som virksomhet.»

Som det framgår av overnevnte lovendring er det gitt en ny sjablongregel for skattlegging av korttidsutleie av egen bolig (eks. Airbnb). Som korttidsutleie anses leieforhold som varer kortere enn 30 dager. Etter sjablongregelen skattlegges 85 % av de utleieinntekter som overstiger kr 10 000. Det gis ikke fradrag for kostnader.

I BFU 6/2016 har SKD uttalt at kontinuerlig korttidsutleie av to utleieenheter via Airbnb blir næringsvirksomhet.

Hjemmekontor og annen næringsbruk av egen bolig

Skatte-ABC 2018/19 s. 240 punkt 1 og 2.1 «Hjemmekontor mv. i fritaksbehandlet bolig» omtales bruk av skattefrie/fritaksbeskattet bolig i egen næringsvirksomhet.

Har skattyter hjemmekontor (eget rom i hjemmet som utelukkende benyttes i eierens/ektefellens inntektserverv) i skattefrie/fritaksbeskattet bolig, gjelder reglene om egen ervervsvirksomhet i egen bolig. Det gis et standardfradrag med kr 1 800 (takseringsreglene § 1-3-26) eller fradrag for faktiske kostnader.

Ved kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, kommer det ikke under reglene for hjemmekontor.

Utleie av rom i skattefri bolig hvor utleieinntekten er virksomhetsinntekt for eieren, f.eks. gårdsturisme, gjelder også reglene om egen ervervsvirksomhet i egen bolig/hjemmekontor.

Istedenfor standardfradraget på kr 1 800 kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen (hjemmekontor mv.). Kostnadene må sannsynliggjøres, herunder at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for kun refererer seg til hjemmekontoret og ikke gjelder boligdelen av huset. Kostnadene som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdien for boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontor mv.). Dette vil for eksempel gjelde kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter. Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut ifra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen.

Har en et eget rom til kontor o.l., kan inventar og utstyr til dette rommet som det er behov for, utgiftsføres i næringen. Dette kan f.eks. være et brannsikret skap, skrivebord, stol mv.

Når det gjelder realisasjon av bolig hvor deler av huset har vært nyttet i næringsvirksomhet, anses ikke skattyteren for å ha bodd i denne delen av boligen. Den del av gevinsten som faller på hjemmekontor brukt i virksomhet, vil da være skattepliktig uansett eier- og botid. Omfattes salget av 10-årsregelen for alminnelig gårdsbruk unngår en imidlertid slik skatteplikt.

Uttak av produkter fra virksomheten

Ifølge takseringsreglene § 3-2-2 skal uttak av produkter/varer til husholdning og føderåd, verdsettes til omsetningsverdi, dvs. den verdien produktet/varen ville fått ved ordinært salg. Eventuelt distriktstilskudd skal ikke tas med.

I takseringsreglene § 3-2-3 oppgis det normtall for uttak av melk og poteter: Melk pr. husstandsmedlem er verdsatt til kr 800 pr. år. For personer over 70 år halveres denne satsen. Poteter pr. husstandsmedlem er verdsatt til kr 280 pr. år. For barn under 10 år og for personer over 70 år halveres denne satsen.

Fordel ved egen utnyttning av jakt på elg, reinsdyr og hjort

Nettofordelen ved egen utnyttelse av jakt pr. felte dyr er ifølge takseringsreglene § 3-2-5:

Eldre elgokse	Kr 8 800
Elgku + ungdyr (1½ år)	kr 6 900
Elgkalv	kr 2 900
Reinsdyr (voksen)	kr 1 600
Hjort (voksen)	kr 3 000

Egen utnyttelse av jakt skattlegges normalt etter sjablong. Det er bare unntaksvis snakk om bruttobeskatning av jakt. Ved eventuell bruttobeskatning kan kostnader til gevær, ammunisjon mv. i følg takseringsreglene § 3-3-3, maksimalt fradragsføres med kr 2 700.

I tilfeller hvor en grunneier jakter selv og selger dyr/kjøtt, er det likevel inntektsføring etter ovennevnte satser. Utgående merverdiavgift skal imidlertid beregnes på grunnlag av omsetningsverdien. (Lav sats for godkjente næringsmidler, dvs. kontrollert vare.)

Verdi av uttatt brensel fra egen skog

I takseringsreglene § 3-2-6 står det:

«Uttak av ved til privat bruk og kårtyelse, fra skog som er eller inngår i egen virksomhet, inntektsføres med kr 500 per løs m³. (Kr 1 670 per favn)

Dersom uttaket består av energivirke i form av flis, settes inntekten til kr 190 per løs m³.»

Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen

Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes ifølge takseringsreglene § 3-2-7 til kr 17 100 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galoppSPORT, settes uttaket til kr 11 900 og for ponnier til kr 7 700. Satsene reduseres skjønnsmessig for føll og unghester.

Bil, reiseutgifter mv.

Yrkesbil eller privatbil

Under dette avsnittet behandles skillet mellom yrkesbil og privatbil. Som yrkesbiler behandles bare persons/stasjons- og varebiler, herunder varebiler med åpent lasteplan samt lastebiler med totalvekt under 7501 kg.

Bilen anses som yrkesbil (driftsmiddel i virksomhet/næring) når:

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km pr. år, sett over en treårsperiode. Dette selv om bilen også brukes privat. Merk at grensen på 6000 km gjelder samlet yrkeskjøring. Dvs. hvor en i tillegg til yrkeskjøringen som næringsdrivende også er lønnstaker hvor det mottas km. godtgjørelse for yrkeskjøring.
- yrkeskjøringen er under 6000 km pr. år når forholdene i yrket gjør bruk av bil nødvendig og yrkesbruken utgjør den overveiende delen av kjøringen.

Er bilen yrkesbil skal den balanseføres i næringsvirksomheten og avskrives der. Samtlige utgifter gjennom året skal utgiftsføres i næringsvirksomheten. Kjøring til og fra styremøter, kurs, konferanser o.l. i forbindelse med næringsvirksomheten, anses som næringskjøring. Fartsbøter er ikke fradragsberettiget selv om disse er pådratt i forbindelse med yrkesbruken. Parkeringsbøter er derimot fradragsberettigede. For virksomhetens nødvendige varebiler i klasse 2 og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg kan en som alternativ til tilbakeføring/fordelsbeskatning etter sjablong velge tilbakeføring/fordelsbeskatning ut ifra den faktiske bruk (kr 3.40 pr. km).

Bil som ikke defineres som yrkesbil behandles som privatbil selv om den brukes noe i yrket. Antall kilometer kjørt i næringsvirksomhet med privatbil belastes da næringen ut fra en kilometersats på kr 3,50. Husk at hvis du kjører mer enn 6000 km i næring med privatbil, må du ta bilen inn i regnskapet. Bruk av flere biler eid av den skattepliktige gir også rett til fradrag etter sats, men kjørelengden for hver enkelt bil må ikke overstige 6000 km.

Når en lønnstaker av sin arbeidsgiver får utbetalt en godtgjørelse, vil alt inntil kr 3,50 pr. km. være skattefritt, dette selv om det mottas godtgjørelse for mer enn 10 000 km. Mottas det kr. 4,10/3,90 i bilgodtgjørelse pr km. blir 60/40 øre av godtgjørelsen skattepliktig.

Satsen gjelder også ved bruk av elbil og for kjøring i Tromsø. I tillegg til den skattefrie satsen på kr 3,50 pr. km. gis det ekstra fradrag på 1 kr pr. kilometer for ekstra passasjer eller tungt lass. Dvs. minst 150 kg eller 0,5 kubikkmeter eller henger mv.

Kjørebok

Skattyteren er ikke pålagt å føre kjørebok, men en nøyaktig ført kjørebok vil for skattyteren ofte være en avgjørende legitimasjon for yrkeskjøringen. En kjørebok må fortløpende og

daglig registrere bruken av bilen i yrket. Den må angi hvilke firma eller lignende som er besøkt, samt kjørelengden ifølge kilometertelleren. Hvorvidt skattyteren vil nedtegne den private bruken, er opp til skattyter. Det totale antall kilometer må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og føres i kjøreboka. Kjøreboka kan kreves framlagt.

For virksomhetens nødvendige varebiler i klasse 2 og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg kan en som alternativ til tilbakeføring/fordelsbeskatning etter sjablong velge tilbakeføring/fordelsbeskatning ut i fra den faktiske bruk (kr 3.40 pr. km). Det er da et krav at det nyttes elektronisk kjørebok som dokumenterer all kjøringen.

En elektronisk kjørebok består av en GPS enhet som enten er offline og må kobles til datamaskin for å overføre kjørelaggen. Eventuelt en mer avansert og kostbar enhet med SIM-kort som sender datatrafikken direkte til en server. Kjøreboken dokumenterer alle turer automatisk via GPS så må en for hver tur merke av om det er privatkjøring eller yrkeskjøring.

Privat bruk av yrkesbil

Privat bruk av yrkesbil skal etter reglene i skatteloven § 5-13 beskattes etter en sjablong med noe reduksjon for alder. Fordelen fastsettes til 30 % av bilens listepreis som ny inntil kr 303 900 i 2018, og 20 % av overskytende listepreis. Med listepreis menes importørens listepreis ved første gangs registrering. For brukimporterte biler legges tidspunktet for førstegangs registrering i utlandet til grunn. De standardiserte reglene gjelder ifølge Finansdepartementets forskrift av 1999 nr. 1158 § 5-13-1 (2) alle typer biler, også varebiler, kombinerte biler, lastebiler med totalvekt under 7 501 kg og busser med under 16 passasjerplasser.

For biler som er eldre enn tre år pr. 1. januar i inntektsåret, regnes det bare med 75 % av bilens listepreis. En bil som er førstegangsregistrert 5. januar 2017, vil være tre år 5. januar 2020. Det er da først i inntektsåret etter, dvs. 2021, at bilen blir regnet som eldre enn 3 år pr. 1. januar i inntektsåret.

På grunn av redusert brukskvalitet ble det fra og med 2016 innført lempninger i fordelsbeskatningen ved privat bruk av virksomhetens nødvendige varebiler i klasse 2 og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg:

- Forutsatt at det føres elektronisk kjørebok kan fordelen alternativt fastsettes ut i fra faktisk bruk etter en kilometersats på kr 3,40 per kilometer.
- Nyttets likevel sjablong reduseres beregningsgrunnlaget med 50 %, begrenset til kr 150 000. Eks. Listepreis som ny bil kr 300 000 – kr 150 000 = kr 150 000 x 30 % = kr 45 000 som skal fordelsbeskattes.

Hvis skattyter dokumenterer med elektronisk kjørebok at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret, settes beregningsgrunnlaget til 75 % av bilens listepreis som ny.

Beregningsgrunnlaget for el-bil som utelukkende nytter elektrisk kraft settes til 60 % av listepris som ny. For el-biler eldre enn 3 år blir beregningsgrunnlaget 45 %.

Det er en begrenset mulighet for skjønnsmessig fastsettelse hvor bilens listepris klart ikke står i forhold til privat bruksverdi. Her nevnes bil registrert som lastebil med en vekt fra 3 500 kg inntil 7 500 kg og enkelte større eller spesialinnredede varevogner. Den skjønnsmessige fordelens settes for 2018 til minimum kr 54 000. Beløpsgrensen gjelder i prinsippet firmabilordninger som varer hele året, men vil være førende også for næringsdrivende.

Når en skattyter blir inntektsført etter sjablong eller tilbakeføring begrenset til 75 % av faktiske utgifter, se nedenfor, kan en på skattemeldingen eventuelt også kreve fradrag for reise mellom hjem og arbeid (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 214, punkt 12 «Frdrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise»).

Mer om sjablongregler mv. i omtalte forskrift, samt Skattedirektoratets melding nr. 6/05 av 3. april 2005.

For regnskapsbeskattet yrkesbil er tilbakeføringen begrenset til 75 % av kostnadene

For regnskapsbeskattet yrkesbil skal ikke fordelens settes høyere enn 75 % av de samlede kostnader ved bilholdet, dvs. bensin, diesel, verkstedutgifter, årsavgift, forsikring, samt avskrivning og eventuelt leasingleie. Verdiforringelsen skal fastsettes ut fra en årlig saldoavskrivning på 17 % med utgangspunkt i bilens listepris på tidspunktet for første gangs registrering, ikke kostprisen. Det må føres egen saldo for hver yrkesbil.

Biler som kun nyttes sporadisk – definisjon av sporadisk

Den private bruken anses som sporadisk når:

- bruken ikke overstiger 10 kalenderdager pr. år, og
- samlet privat årlig kjørelengde ikke overstiger 1 000 kilometer.

Begge vilkår må være oppfylt for at bruken skal anses som sporadisk.

Reglen om sporadisk bruk gjelder alle typer biler som normalt omfattes av sjablongreglene.

Ved sporadisk bruk er det ingen tilbakeføring for privat bruk. Skatteetaten skriver i Skatte-ABC 2018/19 s. 205, punkt 5.3 «Egen yrkesbil»: *«For skattyter som disponerer egen yrkesbil må det legges til grunn at adgangen til bruk alltid er mer enn sporadisk. Det vil i praksis likevel måtte godtas at det unnlates tilbakeføring ved helt sporadisk faktisk bruk.»*

Skatteetatens «Vurdering av påstand om ikke-bruk privat»:

Skatte-ABC 2018/19 s. 205 punkt 5.4: *«hvorvidt en bil er brukt privat eller ikke, må skattekontoret foreta en fri bevisvurdering av alle foreliggende opplysninger i saken og legge det mest sannsynlige faktum til grunn, se Prop. 38 LS (2015-2016) pkt. 18.6.3. Ved*

vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat, vil bl.a. følgende momenter være av betydning

- hvor bilen er parkert utenom arbeidstiden (hos arbeidstaker eller hos arbeidsgiver)*
- antall førerkort i familien*
- type og antall andre biler til disposisjon*
- privatbil(e)s stand og kjørt distanse*
- yrkesbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den typen virksomhet hvor bilen brukes*
- familiesammensetning*
- privatboligens beliggenhet*
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring.*

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, må tillegges stor vekt.

Det tillegges ikke avgjørende vekt at det oppbevares verktøy eller lignende i bilen.

Vurderinger

Det presiseres at når bilen årlig nyttes minst 6 000 km i egen næring eller kombinasjonen egen næring og kjøring i lønnet arbeid (sett over en treårsperiode), skal bilen behandles som yrkesbil.

Bli skattyter beskattet etter sjablong for privat bruk av yrkesbil, vil det være skattemessig dyrt med en beskjedent privat bruk, som overstiger sporadisk bruk. Her vil det være mye å tjene på enten å ikke nytte bilen privat slik at en unngår å bli beskattet for privat bruk av yrkesbil. Eventuelt endre bilbruken slik at yrkesbilen også nyttes som privatbil.

For virksomhetens nødvendige varebiler i klasse 2 ble det en betydelig lempning av regelverket. Har en elektronisk kjørebok kan en velge bort sjablongbeskatning og kun bli fordelsbeskattet med kr 3,40 pr. km for den faktiske bruken. For den som har en rimelig varebil i klasse 2 og beholder sjablongbeskatning reduseres beregningsgrunnlaget med 50 %, inntil kr 150 000. For en varebil med listepriis på kr 400 000 gikk sjablonginntekten ned fra kr 109 320 til kr 75 000. For en varebil som er over 3 år og har en listepriis på kr 300 000 blir den årlige private fordelen beregnet til kr 33 750. Fra og med 2017 ble fradraget for bruk av privatbilen i yrket redusert til kr 3,50 pr. kilometer.

Uttak

Ved et eventuelt uttak av yrkesbil til privat, må bilen takseres på uttakstidspunktet (som om det skulle vært kjøp og salg mellom to parter). Det bli ikke omregistreringsavgift når det ikke er skifte av eier.

Merverdiavgift

Inngående merverdiavgift for varebiler i klasse 2 fradragsføres i forhold til den faktiske bruken, dvs. at det foretas en fordeling mellom bruk hvor avgiften er fradragsberettiget (all næringskjøring, med og uten varer), og bruk hvor avgiften ikke er fradragsberettiget, dvs. kjøring til og fra arbeid og øvrig privatkjøring.

Selv om en varebil i klasse 2 ikke er tatt inn som driftsmiddel i virksomheten, vil en likevel ha fradrag for inngående avgift på innkjøp og drift dersom vilkårene ellers er oppfylt. Dette skyldes at avgiftsretten gir fradragsrett for «inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet» (mval. § 8), uten hensyn til om varen er definert som et driftsmiddel i skatterettslig forstand.

Ved **uttak** av varebil i klasse 2 i varetransportvirksomhet mv. er det ikke noen tidsgrense for tilbakebetaling av fradragsført merverdiavgift, men det er fare for gjennomskjæring hvis det kan påvises spekulasjon/illojalitet. For personkjøretøyer brukt i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet er det egne regler. Her blir det tilbakeføring av 1/30 av fradragsført merverdiavgift for hver mnd. fra registreringstidspunktet hvis salg/uttak skjer før det har gått 12 mnd. og 1/60 for hver måned ved salg/uttak mellom 12 til 48 mnd.

Bilskjema

Alle skattytere som gjør krav på fradrag for faktiske bilutgifter, skal fylle ut skjema «Opplysninger om bruk av bil» (RF-1125) og legge det ved skattemeldingen uoppfordret. På dette skjemaet kan det være gunstig å forklare næringskjøringen så godt som mulig på den lille plassen som er til rådighet slik at en kanskje unngår spørsmål i ettertid. Skjemaet skal ikke leveres dersom skattyter krever fradrag etter kilometersats for yrkeskjøring med privatbil.

Yrkesreise eller arbeidsreise?

Som næringsdrivende kan en for reise definert som yrkesreise kreve fradrag i regnskapet med kr 3,50 pr. kilometer. Som lønnstaker blir en ikke inntektsført for bruk av arbeidsgivers bil så lenge reisen klassifiseres som yrkesreise.

Mottar lønnstaker godtgjørelse for bruk av egen bil på yrkesreise, med inntil kr 3,50 pr. km blir det ingen skattlegging. Mottas det kr. 4,10 i bilgodtgjørelse pr km. blir 60 øre av godtgjørelsen skattepliktig. Hvis en som lønnstaker mottar godtgjørelse for arbeidsreise, blir dette å anse som ordinær lønn. Nyttets arbeidsgivers bil til arbeidsreise blir en inntektsført for dette. Mer om dette under det tidligere avsnittet «Privat bruk av yrkesbil» ovenfor.

Reise til fast arbeidssted er arbeidsreise. Arbeidsstedet defineres som fast hvis det er på dette stedet skattyter normalt utfører sitt arbeid. Utføres arbeidet flere steder, vil reisen anses som yrkesreise dersom arbeidstaker skifter oppmøtested oftere enn hver 14. dag. Dersom arbeidstaker i løpet av en 2-månedersperiode (følger arbeidsgiverperiodene) utfører den

overveiende del av alt arbeid på ett arbeidssted og den overveiende delen er på til sammen mer enn 14 dager, vil dette stedet bli å anse som fast arbeidssted.

Finansdepartementet skrev i brev av 24. november 2000:

«Unntaksvís kan det antas at en skattyter har så mange arbeidssteder at ingen av dem kan utpekes som sted for hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. I slike tilfeller vil skattyter ikke anses å ha noe fast arbeidssted. Dette kan f.eks. gjelde landbruksvikarer som stadig arbeider på forskjellige gårder eller hjemmehjelp/hjemmesykepleier som stadig arbeider i forskjellige hjem.»

Kjøring til og fra sted for utførelse av bierverv, ivaretagelse av inntektsgivende eierinteresser mv., blir vurdert som arbeidsreise. Følgende unntaksregel gjelder: *«Med ikke-fast arbeidssted skal forstås: Sted hvor skattyter ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret. Det foretas en selvstendig vurdering for hvert arbeidsforhold.»* Dette anses følgelig ikke som fast arbeidssted og det gis derfor fradrag som yrkesreise.

Fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted, samt besøksreiser

Det gis fradrag med kr 1,56 pr. km for reise mellom hjem og arbeidssted (uansett reisemåte) når avstanden er minst 2,5 km hver vei. Reiseavstanden settes til korteste strekning av vei og distanse med rutegående transportmiddel, bortsett fra fly. Fradraget gis kun for de utgifter som for inntektsåret 2018 overstiger kr 22 350. Fradraget på kr 1,56 pr. km gjelder særskilt for hver skattyter, selv om flere kjører i samme bil. For reiser ut over 50 000 km i året gjelder en sats på kr 0,76 dersom ikke høyere utgifter kan dokumenteres.

Det tas utgangspunkt i faktiske reisedager med 230 dager for et helt år. Det foretas korreksjon for sykedager, yrkesreiser mv. dersom fraværet overstiger 15 dager i løpet av inntektsåret.

Dersom reiseavstanden blir regnet etter rutegående transportmiddel som ikke følger vei, skal reiseavstanden likevel regnes etter veistrekningen dersom bruk av bil fører til minst to timer kortere reise- og ventetid fra skattyteren reiser hjemmefra til vedkommende kommer hjem igjen.

Er det etter to-timersregelen ovenfor nødvendig med bruk av bil, vil en i stedet for kr 1,56 pr. km i distanse kunne velge faktiske fergekostnader, i den grad denne utgjør mer enn kr 3 300 i året. I beløpet inngår også eventuelle bompenger. Overstiger beløpet kr 3 300 vil hele beløpet komme til fradrag.

Skog, tømmerkonto, kapitalskog mv.

Mer om stoff om skogbruksbeskatning, se oppdatert skogbruksmanus på ekstrasnett

<https://www.bondelaget.no>

(Om fortsatt gjennomsnittsligning for ANS, se eget punkt «Deltakermodellen - ANS/DA».

Mindre skoger som ikke er knyttet til aktivt drevet jordbruk

I forhold til virksomhetsbegrepet er aktivt drevet jordbruk og skogbruk å anse som en virksomhet. Hvis skogen er større enn såkalt husbehovsskog og jord- og skogbruksaktiviteten vurdert samlet eller hver for seg oppfyller kriteriene for å anses som virksomhet, skal skogen behandles etter skattereglene for skogbruk, herunder bruk av tømmerkonto.

Fram til og med 2015 ble i praksis alle skogeierdommer behandlet som virksomhet. Fra og med 2016 skulle skog som etter de nye reglene ikke oppfylte kriteriene for virksomhet, enten alene eller sammen med jordbruk, men som likevel var egnet til å gå med overskudd over tid skattlegges som kapitalinntekt. For slik kapitalskog/kapitalbeskattet skog skal det ikke utarbeides næringsoppgave eller nyttes tømmerkonto. For slike kapitalskoger føres utgiftene direkte til fradrag i skattemeldingens post 3.3.7 «Kapitalkostnad skog» og inntektene direkte til post 3.1.12 «Kapitalinntekt skog». Skogfondsordningen og kriteriene for formuesverdsettelse endres ikke.

Fra og med 2018 er regelverket for skatt og merverdiavgift harmonisert. Dvs. at skogbruk som skattemessig ikke defineres som virksomhet eller del av virksomhet sammen med jordbruk fra og med 2018 ikke skal være registrert for merverdiavgift. Dette er uavhengig av hva en har av avgiftspliktig omsetning i andre næringer, f.eks. transport.

Det er nå etter nye reglene ikke fradrag for merverdiavgift på driftsutgifter og en skal heller ikke fakturere inntekter med merverdiavgift. En skogeier som hogg i 2017 og har foretatt planting i 2018 får følgelig ikke fradrag for merverdiavgift for denne plantingen. Samvirkeselskapene kan likevel avregne leveranser med merverdiavgift. Mottatt merverdiavgift på et tømmeroppgjør regnes da som en del av den skattepliktige inntekten til skogeier. Det ble også vedtatt i statsbudsjettet for 2018 at det ikke skal foretas justering eller uttaksberegning av avgift for driftsmidler pr. 1. januar.2018. De som har en kapitalskog som fra og med 2018 faller ut av avgiftsregistreringen må få dette registrert i Samordnet registermelding på Altinn.no fra og med 2018. Det er ingen anledning til å utsette dette til et senere år.

Kriterier for å avgjøre om skogen skal klassifiseres som en «kapitalbeskattet skog» eller om skogen skal skattlegges som

næringsvirksomhet:

Skattedirektoratet publiserte 02.03.2016 prinsipputtalelsen: «Skog som virksomhet – retningslinjer»:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skog-som-virksomhet---retningslinjer>

Se også Skattedirektoratets prinsipputtalelse «Skattlegging av inntekter fra skog – ofte stilte spørsmål» Avgitt 02.03.2017 (Revidert 07.03.2017, 11.05.2017)

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skattlegging-av-inntekter-fra-skog--ofte-stilte-sporsmal/>

Vi må vite forskjellen på **årlig nyttbar tilvekst** og **faktisk årlig tilvekst**:

«Årlig nyttbar tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse.

***Faktisk årlig tilvekst** kan variere blant annet på grunn av avvirkning og tilplanting. **Årlig nyttbar tilvekst**, slik begrepet er definert her, er konstant så lenge bonitetsklasse og økonomisk drivbart areal er uendret.*

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

- Svært høy 0,7 m³ per daa
- Høy 0,4 m³ per daa
- Middels 0,25 m³ per daa
- Lav 0,08 m³ per daa

Økonomisk drivbare arealer er arealer med skog i hogstklassene 1-5 hvor driftsforholdene er slik at avvirkningen, når skogen er hogstmoden, gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke. Dette tilsvare begrepsbruken ved verdsetting av skogformue, se forskrift for verdsetting av skog 19.12.2006 nr. 1514 § 4.»

I Nibios gårdskart, <https://gardskart.nibio.no/searc>, vil en finne arealer fordelt på boniteter som grunnlag for beregning av årlig nyttbar tilvekst. Det er også denne som er grunnlaget for formuesverdsettelse av skog. Har en skogbruksplan kan også denne være til hjelp siden den i noen tilfeller viser mer nøyaktigere bonitetsklasser.

I vurderingen om skogen skal defineres som virksomhet eller ikke, gjelder i prinsippet den generelle virksomhetsvurderingen sett over skogens omløpstid. Dvs. at virksomheten innebærer aktivitet, tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. «*Skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet vanligvis er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter.*»

Når en har funnet skogens årlige nyttbare tilvekst må en vurdere dette i sammen med tømmerpriser og avvirkningskostnader, driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv, miljørestriksjoner og det økonomiske formålet med skogen. I vurderingen inngår også andre aktiviteter som produksjon av juletrær, pyntegrønt, biodiesel/ved ol. utnyttelse av jakt og fiskemuligheter, samt kortidsutleie av inntil to utleiehytter.

I retningslinjenes punkt 2.1.1.4 «Aktivitet» skriver Skattedirektoratet følgende:

«Årlig nyttbar tilvekst er en hjulpefaktor ved vurderingen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Det antas som et utgangspunkt at aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet. Aktivitet i skog med nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter antas normalt å oppfylle kravene til virksomhet. Aktivitetsnivået må vurderes konkret og ses i sammenheng med den lange omløpstiden i skogen.

Momenter til den konkrete vurderingen:

• *Årlig nyttbar tilvekst er lavere enn 100 kbm/år:*

- *Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid. For eksempel kan høy avvirkningsfrekvens indikere at det drives virksomhet i skogen.*

• *Årlig nyttbar tilvekst i nedre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:*

- *Høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.*

• *Årlig nyttbar tilvekst i øvre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:*

- *Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med faktorer som reduserer egnetheten til å gå med overskudd over tid, som tilgjengelighet, avvirkningskostnader mv.*

• *Årlig nyttbar tilvekst er høyere enn 200 kbm/år:*

- *Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Årsaken til den lave aktiviteten må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader, mv.*

Om arbeidet utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne, er ikke av betydning ved vurderingen av aktivitetskravet.»

I BFU 5/2016 vurderes en skog på 305 dekar med 72 m³ i tilvekst før hogst og 27 m³ etter hogst, med noe tomtefeste og sporadisk tomtsalg, samt begrenset passivt uttak av grus mv. ikke som virksomhet.

Svært små skoger

Drives det jordbruksvirksomhet vil alltid den tilhørende skogen være en del av den samlede virksomheten. Dekker skogen kun gårdens behov for brensel, gjerder og til mindre reparasjoner, skal denne tas med som en del av jordbruket. Er skogen større enn «husbehovskog» så skal den i regnskapet behandles som særskilt beskattet skog, dvs. med egen resultatlinje på næringsoppgaven og krav om utfylling av aktuelle felter på skjemaet «Landbruk».

For en liten skog som ikke er knyttet til aktivt drevet gårdsbruk må en finne ut om driftsforholdene er så vanskelige og tilveksten så liten at den kan defineres som «ikke-økonomisk aktivitet/hobbyskog».

Om dette står det følgende i Skatte-ABC 2018/19 s.1144, punkt 1.5.2 «Ikke-økonomisk aktivitet»: *«Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som ikke-økonomisk aktivitet (hobbyaktivitet), se HRD i Utv. 1985/386 (Rt.1985/319) (Ringnes). Inntekter fra slik aktivitet skattlegges ikke og det er heller ikke fradragrett for kostnader knyttet til slik aktivitet. Dette gjelder uavhengig av om brutto omsetning et enkelt år overstiger grensen for registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven.»*

Om hobby/ikke-økonomisk aktivitet avga Skatt Sør en uttalelse 5. januar 2017. Skogen var på ca. 50 dekar, den var ikke tilknyttet et jordbruk og tilveksten var på ca. 12,5 kbm. Det var foretatt en sluttavvirkning som inkl. mva ga kr 423 000 i bruttoinntekt, kostnadene var kr 240 000. Skatt Sør konkluderte med at det var hobby/ikke-økonomisk aktivitet. Inntekten skulle følgelig ikke beskattes og utgifter var ikke fradragberettiget. Tilsvarende har en skattyter 13. desember 2017 av Skatt Sør fått medhold i en klagesak hvor arealet var på 89,6 dekar og tilveksten var 31,3 kbm. Bruttoinntekt eksklusiv mva kr 578 811, kostnader kr 400 642, netto 178 168. Med 50 – 70 år mellom hver avvirkning ble det her beregnet et årlig underskudd på kr 3000.

Den som har en hobbyskog og foretar hogst bør opplyse om dette som vedlegg til skattemeldingen.

Tømmerkonto erstattet gjennomsnittsligning fra og med 2017

For å unngå for sterk variasjon i inntekten pga. varierende hogst fra år til år, har det for skog over en viss størrelse vært regler for gjennomsnittsligning. Dette regelverket ble fra og med 2017 erstattet av «tømmerkonto». Regelverket gjelder skogbruksvirksomheter som alene eller som sammen med jordbruk oppfyller vilkårene for å anses som virksomhet.

Regelverket om tømmerkonto gjelder ikke for selskaper.

Tømmerkonto er en fleksibel og grei form for inntektsutjevning. Mulig skattekreditt ved bruk av tømmerkonto blir lengre ved tømmerkonto enn med gjennomsnittsligning. Videre blir det mer fleksibilitet, dvs. at en kan velge mer enn 20 % av tømmerkontoens saldo til inntekt i det enkelte år. De mulighetene en hadde ved gjennomsnittsligning til å få positive utslag ved skatteplanlegging, eller uheldige utslag uten skatteplanlegging ved oppstart eller avbrudd av gjennomsnittsligning, er nå borte.

Det nye regelverket finner vi i skatteloven § 14-81:

- «(1) Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret, skal føres på tømmerkonto. Årets underskudd fra skogbruk skal føres på tømmerkonto. Er saldoen positiv, skal minst 20 prosent av saldoen inntektsføres. Er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets overskudd fra skogbruksvirksomhet. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto.*
- (2) Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, leieinntekter fra slike aktiviteter og ikke skattepliktig del av uttak fra skogfondskonto, skal ikke omfattes av tømmerkonto.*
- (3) Føring på tømmerkonto foretas før fradrag for gjeldsrenter.*
- (4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.*
- (Det foreligger ingen forskrifter.)

Tømmerkontoen følger regelverket for gevinst- og tapskonto så langt det passer. Minimum inntektsføring fra en positiv tømmerkonto er 20 %. Det er ingen øvre grense på hvor mye som kan inntektsføres, dvs. et sted mellom 20 % til 100 % av saldoen. Fradragsføring fra negativ tømmerkonto er begrenset til 20 % av saldoen. Ved underskudd **må** en nytte tømmerkontoen. For overskudd **kan** en velge mellom å nytte tømmerkontoen eller å ta årets overskudd direkte til inntekt. Det siste vil ikke være så aktuelt i praksis. For rutinen og fleksibilitetens del vil det normalt være greiest og konsekvent benytte tømmerkontoen. Ønskes det en høyere inntekt et år kan en heller inntektsføre et sted mellom 20 % og 100 % av saldoen.

Hvilke inntekter og utgifter skal med på tømmerkontoen?

Alle inntekter og utgifter knyttet til skogbruksvirksomheten kan føres på tømmerkontoen, dvs. avvirking og kostnader til skogkultur og andre kostnader som **kan** finansieres med skogfond med tilhørende inntektsføring av skattepliktig del av skogfond og eventuelle tilskudd.

Oversikt over hva som inngår i årets overskudd som kan, eller årets underskudd som skal føres over tømmerkontoen:

Følgende inntekter tas med på tømmerkontoen:

- Årets inntekter fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer og ved til egen bruk og salg av f.eks. juletrær mv.
- Skattepliktig del av mottatt skogfond.
- Erstatninger for skade på skogbestand.
- Tilskudd som kompenserer for utgift eller tapte inntekter.

Følgende kostnader tas med på tømmerkontoen:

- Lønn.
- Driftsutgifter.
- Avsatt skogfond.
- Kostnader som kan finansieres med skogfond, som kulturarbeid, veibygging mv.

Følgende kostnader må fordeles etter bruken i de ulike aktiviteter og virksomheter:

- Driftsutgifter, vedlikehold og avskrivninger på maskiner og bygninger.
- Kostnader som telefon, regnskap, forsikringer mv.

(En slik fordeling gjøres lettest ved en justering under årsoppgjøret.)

Følgende inntekter og tilhørende kostnader skal ikke tas inn på tømmerkontoen:

- Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, herunder leieinntekter fra slike aktiviteter.
- Kjøreinntekter.
- Langtidsutleie som inntekter fra fallrettigheter, festeinntekter.
- Inntekt fra utleiehytter eller skogskoier.
- Erstatning for stiftelse av varig rettighet og ved realisasjon av skogeiendom.
- Realisasjonsvederlag som tomtsalg og salg av maskiner, gevinst- og tapskonto og negativ saldo.
- Sykepenger.
- Renter.

Føring i skjemaer

Årets samlede inntekter og kostnader for skogen skal framkomme i felt XIX i skjemaet Landbruk. Det som trekkes ut til tømmerkonto vises i felt XX i skjemaet Landbruk. Overføring av årets overskudd/underskudd føres til næringsoppgavens post 7910. Årets inntekts-/kostnadsføring fra tømmerkonto føres til næringsoppgavens post 3910.

Eierskifte

Ved eierskifte ved arv eller gavesalg vil det være kontinuitet på tømmerkontoen. Ved ordinært salg beholder selger tømmerkontoen.

Skogfond

Skogfond er en økonomisk gunstig, men «tvungen» avsetning og kan utbetales til ulike formål. Noen formål gir skattefordel (85 %), mens andre formål ikke gir skattefordel.

Skogfond avsettes innenfor intervallet 4-40 % av virkets bruttoverdi. Dersom det er trukket mindre enn 40 % skogfond i tømmeroppkjøret, kan differansen innbetales særskilt. Frist for å registrere denne innbetalingen er 6. februar det påfølgende år.

Hvordan virker skattefordelen? Skattefordelen innebærer at du får 100 % fradrag når du avsetter til skogfond. Videre får du fradrag for 100 % av faktisk utgift til f.eks. skogkultur. Av mottatt skogfond til godkjent formål inntektsføres kun 15 %. Har du f.eks. en faktisk utgift på kr 1 000 til skogkultur får du i realiteten en skattemessig utgift kr 1 850. Med høy marginalsatt blir effekten av skattefordelen ekstra høy.

Mottatt skogfond til disse formålene har skattefordel og skattlegges kun med 15 %:

- Skogkultur (også eget arbeid)
- Etablering av felt for juletrær
- Nybygging og opprusting av eksisterende skogsbilveier. Nybygging av skogsvei - både traktorvei og bilvei samt sommervedlikehold av skogsbilvei (ikke traktorvei).
- Skogbrukstiltak som tar konkrete miljøhensyn knyttet til biologisk mangfold, landskapsverdier, kulturminner og friluftsliv.
- Skogbruksplanlegging med miljøregistrering.
- Forsikring mot stormskader og brann på skog.
- Kompetansehevende tiltak knyttet til miljøhensyn, skoetablering og skogproduksjon, samt til verdiskapning basert på treprodukter.
- Oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndtlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog.
- Investeringer i bioenergitiltak (anlegg og utstyr) i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser. (Forutsetning at min. 75 % av produksjonen selges.)

Landbruksdepartementets har i rundskriv M-3/2003 av 19. mars 2003 satt en nedre grense på kr 500 for innbetaling av skogfond ved småsalg av ved til biobrensel.

Reglene sier at skogeier skal fastsette skogfondsatsen mellom 4 og 40 % av virkets bruttoverdi. Dersom virket ikke blir bruttoverdiberegnet, skal skogfondet være i hele kroner innenfor intervallet 16 – 160 kr pr. kubikkmeter (fast målt). Det blir den siste beregningsmåten som blir aktuell for vedprodusenter ved uttak av eget virke.

Ved laveste skogfondsats på kr 16 betyr det at en kan ta ut opp til 31,25 kubikkmeter virke til egen vedproduksjon uten å nå grensen på kr 500 i skogfond. 31,25 kubikkmeter virke tilsvarer

ca. 20 favner ved, snaut 1100 40-liters sekker, snaut 800 60-liters sekker eller drøyt 600 80-liters sekker med ved.

Skogfond til skogbruksplan er nå likestilt med bruk av skogfond til investering i avskrivbart driftsmiddel, dvs. at den skattepliktige delen ikke lenger kan nyttes til nedskrivning av skogbruksplanen, men tas til inntekt i året.

Uttak av tømmer til eget bruk

Uttak av tømmer fra egen skog til bruk i jordbruket må alltid inntektsføres i skogbruket og utgiftsføres i jordbruksvirksomheten. Tømmeret skal verdsettes til antatt salgsverdi.

Når det gjelder avgiftsberegning på leieskur, er det godtatt at en foretar et bytte av materialer mot tømmer uten at merverdiavgift beregnes, forutsatt at følgende forutsetninger er til stede: Tømmeret må leveres til samme sagbruk som de leverte materialene, og materialene må være av samme treslag og av den samme kvaliteten (skurlast) som det leverte tømmeret.

Transaksjonene må dessuten falle sammen i tid, og hele byttetransaksjonen bør avregnes i samme salgsdokument.

Selve arbeidet med skjæring av tømmeret må imidlertid beregnes med merverdiavgift. Ved leieskjæring av tømmer er det fastsatt at 50 % av materialenes omsetningsverdi skal avgiftsberegnes.

Rotsalg av tømmer

Tømmer solgt på rot etter forutgående blinking eller tilsvarende individualisering, anses for levert i det året rotkontrakten er inngått, uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Dersom blinkingen er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen å ha skjedd først ved blinkingen. Etteroppgjør på rotkontrakt inntektsføres i avregningsåret.

Juletre- og pyntegrøntproduksjon

Skatte-ABC 2018/19 s. 1157, punkt 18.19 «Juletre- og pyntegrøntproduksjon»: «*Juletre- og pyntegrøntproduksjon følger reglene om skattlegging av skogbruk, jf. sktl. § 8-2. Dette gjelder også der produksjonen foregår på tidligere dyrket mark. Drives det skogbruksvirksomhet på eiendommen, inngår resultatet fra produksjonen av juletrær og pyntegrønt i den inntekten som kan føres på tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81.*»

Formue - formuesskatt

Fribeløpet for formuesskatt er kr 1 480 000, for ektefeller kr 2 960 000. Skattesatsen 0,85 %, hvorav statsskatten er 0,15 % og kommuneskatten 0,7 %. (2019 fribeløp kr 1 500 000, sats 0,85 %.)

Arbeidende kapital, aksjer og driftsmidler

Formuesskattepliktig skattyter skal gis en rabatt ved verdsettingen av arbeidende kapital. For inntektsåret 2018 er rabatten fastsatt til 20 %. Tilsvarende andel av gjelden reduseres med 20 %. (Satsene for 2019 er 25 %).

Rabatten gjelder verdsetting av driftsmidler som hovedsakelig er anskaffet til brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet. Videre omfattes aksjer, grunnfondsbevis, andeler i verdipapirfond og andel av formue i selskap med deltakerfastsetting (ANS). Bankinnskudd, fordringer, varelager mv. omfattes ikke. Verdsetningsrabatten beregnes av aksjens formuesverdi. For selskap med deltakerfastsetting/ANS beregnes rabatten av deltakerens andel av selskapets skattemessige formue.

Verdsettelsesrabatten gjelder inntektsgivende aktivitet og omfatter både «kapitalskog» og bortforpaktet gårdsbruk. (Verdsettelsesrabatten er kun viktig dersom det beregnes formuesskatt. Gjeldsverdireduksjonen beregnes under ett for ektefeller.)

For eiendel som er ervervet til bruk både privat og i virksomhet er det hovedformålet for ervervet som skal legges til grunn.

Formuesverdien på et gårdsbruk omfatter både jord og bygninger, herunder våningshus, eventuelt utleid røkterbolig og kårbolig. Finansdepartementet skrev i svar, datert 13.10.2016 *«Etter skatteloven § 4-11 første ledd skal jordbrukseiendom (herunder driftsbygninger, våningshus, kårboliger, jord og grunn) verdsettes under ett. Jordbrukseiendommen består delvis av eiendom som ikke er driftsmidler, herunder våningshus og kårboliger. Det er imidlertid ikke praktisk mulig å skille ut for rabattformål den delen av jordbrukseiendommen som utgjør driftsmidler. Verdsetningsrabatten vil derfor bli beregnet av hele jordbrukseiendommen.»*

Eksempel:

Sum formue kr. 3 mill., hvorav arbeidende kapital utgjør kr. 2 mill., dvs. 2/3 av full formuesverdi. Gjelda på skattemeldingen er kr. 1,5 mill., dvs. at 1. mill., dvs. 2/3 refererer seg til arbeidende kapital.

I skatteberegningen reduseres formuen av arbeidende kapital, kr. 2 mill, med 20 %, dvs. kr 0,4 mill. og 2/3 av gjelda, kr. 1 mill. reduseres med 20 % dvs. kr. 0,2 mill. I eksempelet blir da den nye skattelempen/reduksjon i grunnlaget for beregning av formuesskatt for arbeidende kapital kr 0,2 mill.

Hadde gjelda vært like stor eller større en sum formue ville ikke reduksjonen gitt noen effekt. På skattemeldingen ser det ut til at eiendomspostene med unntak av bolig skal fylles ut med verdireduksjon (80 % av full formuesverdi). Aksjer og andeler og lignende skal fylles ut uten verdireduksjon. De skal da få beregnet sin verdireduksjon i skatteberegningen ved beregning av formuesskatten. Det samme gjelder beregnet gjeldsreduksjonen.

Formuesfastsetting av fast eiendom

Her følger et kort sammendrag vedr. formuesverdsetting, sktl. § 4, etterfulgt av verdsettingsreglene for skogbrukseiendommer og jordbrukseiendommer slik de framkommer i Skattedirektoratets Takseringsregler, dvs. «Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2018».

Formuesverdien for boliger fastsettes etter sjablongregler på bakgrunn av prisstatistikk for 2018. Primærbolig verdsettes til 25 % av anslått markedsverdi, og må ikke overstige 30 % av dokumentert markedsverdi. Sekundærboliger verdsettes til 90 % av anslått markedsverdi, og må ikke overstige 100 % av dokumentert markedsverdi.

Det skal ikke foretas noen generell økning av formuesverdiene for fritidseiendommer og faste eiendommer som tomter mv. for 2018.

For næringseiendom er det regler om fastsetting av formuesverdi på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Regelverket gjelder ikke jordbrukseiendommer. Nærmere definisjon av jordbrukseiendom gir Skattedirektoratet i e-post til datert 15. oktober 2010: *«For at en eiendom skal anses som jordbrukseiendom, må eiendommen være egnet til jordbruksformål, dvs. husdyrhold og/eller dyrking på friland av for eksempel forvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær, frukt mv. Det er ikke noe krav om at det drives næringsvirksomhet. Et moment i vurderingen av om det foreligger en jordbrukseiendom vil være om eiendommen er konsesjonspliktig etter konsesjonsloven. Erverv av bebygde landbrukseiendom som totalt ikke er større enn 100 dekar kan skje uten at det oppstår konsesjonsplikt dersom ikke mer enn 20 dekar av eiendommen er fulldyrket.»*

Ved beregning av brutto utleieverdi på næringseiendom multipliseres brutto utleieverdi med 0,9, og en får brutto utleieverdi, se skjema RF-1098. Denne verdien reduseres med verdsettelsesrabatten for arbeidende kapital som for 2018 er 20% (jfr. sktl. § 4-10 (4)). Mer om formuesverdsettelse av boliger og næringseiendommer mv. se Skatte-ABC, <https://www.skatteetaten.no/contentassets/dc2d77040b0746f8a3714d878c5c3f26/skatte-abc-2018-2019.pdf>

Skogbrukseiendommer, § 3-1-1

«§ 3-1-1 Skogbrukseiendommer

Skogeiendommer verdsettes til avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift, jf. skatteloven § 4-11, annet ledd og kapittel 4 i denne forskriften.

Skatteloven § 4-17 andre ledd tilsier at verdien av driftsmidler (her: skogbrukseiendom) i inntektsgivende aktivitet, fastsettes til 80 prosent av skattemessig formuesverdi, mot 90 prosent for 2017. Formuesverdien for 2018 vil fremgå av forhåndsutfylt skattemelding. Generell revisjon av de skattemessige formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

Har skogverdien endret seg vesentlig i året (f.eks. pga. tilkjøp, frasalg, fredning, naturskade eller lignende), må verdien beregnes på nytt, og innberettes i RF-1016.

Skogfaktor som skal nyttes ved beregningen er satt til 5, jf. § 4-9 i denne forskrift.

For å beregne den skattemessige formuesverdien av utleide rettigheter (jakt-, fiske- og fallrettigheter m.v.) knyttet til skogeiendommen, kapitaliseres brutto leieverdi med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-5.

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

Den skattemessige formuesverdien på jaktrettighet utnyttet av den skattepliktige selv, beregnes ved at antall felte dyr innen de forskjellige kategoriene som er nevnt under § 3-2-5, multipliseres med de verdiene som er angitt der. Det totale produktet multipliseres med kapitaliseringsfaktoren, se § 2-1-5.»

Jaktrettigheter anses som driftsmiddel og verdsettes til 80 % av skattemessig formuesverdi jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

Egen utnyttelse av jaktrettigheten:

Verdi av rett til elg-, hjort- og reinsjakt er skattepliktig formue. Hvis skogeieren ikke har så stort skogareal at det etter arealnormene i kommunen vil gi fellingstillatelse til minst ett dyr av henholdsvis elg, hjort og rein skal slipper en formuesbeskatning av verdien av egen utnyttelse av jaktrett. Ved fellingsløyve for et dyr eller mer fastsettes formuesverdien ved å multiplisere verdien av uttaket med kapitaliseringsfaktor 10. Se tidligere avsnitt «Fordel ved egen utnytting av jakt på elg, reinsdyr og hjort.»

Formuesverdsettingen skal baseres på faktisk felte dyr. Verdien av egen utnyttelse av andre jaktrettigheter enn elg, hjort og rein formuesbeskattes ikke.

Utleie av jaktrettigheten:

Alle utleide jaktrettigheter gir grunnlag for skattepliktig formue, uavhengig av dyreslag. Ved utleie skal også jaktrett til del av dyr telle med i formuesverdien. Formuesverdien beregnes ved at brutto utleieinntekt multipliseres med kapitaliseringsfaktor 10, fastsatt i takseringsreglene.

Verdien av jaktrett tillegges ikke skogverdien, men føres som annen skattepliktig formue i skattemeldingen.

Jordbrukseiendommer § 3-1-2

«Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11 første ledd.

For disse eiendommene skal det ikke foretas noen generell økning av de skattemessige formuesverdiene per 1. januar 2019, men skatteloven § 4-17 andre ledd tilsier at verdien av driftsmidler i inntektsgivende aktivitet, fastsettes til 80 prosent av skattemessig formuesverdi,

mot 90 prosent for 2017. Dette tilsier at verdien etter verdsetningsrabatt normalt settes til 80/90 av verdien pr. 1. januar 2018 for jordbrukseiendommer. Formuesverdien for 2018 vil fremgå av forhåndsutfylt skattemelding.

Eksempel: Jordbrukseiendom ble for skattefastsettingsåret 2016 satt til skattemessig formuesverdi lik kr. 1000. Etter at 10% formuesrabatt ble lagt inn for skattefastsettingsåret 2017 ble verdien i forhåndsutfylt skattemelding satt til kr. 900. For skattefastsettingsåret 2018 settes verdien til 80% av verdien i 2016. I praksis utgjør det 80/90 av verdien som ble nyttet ved forhåndsutfyllingen for 2017.

Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere skattemessig formuesverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Har en eiendom steget i verdi fra 1. januar 2018 pga. vesentlige påkostninger mv., skal den skattemessige formuesverdien økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er blitt kjent for skattemyndighetene på et senere tidspunkt. Skattemessig formuesverdi på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av den skattemessige formuesverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Den Skattemessige formuesverdien skal settes ned, dersom den for våningshus overstiger 30 % av husets dokumenterte omsetningsverdi, se sktl. § 4-10 første ledd og Prop. 1 L (2009-2010) kap. 3.3.5.

For den øvrige del av eiendommen skal den skattemessige formuesverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Den skattemessige formuesverdien på jakt-, fiske- og fallrettigheter skal inngå i jordbrukseiendommens totale skattemessige formuesverdi, jf. skatteloven § 4-11, første ledd. Om beregning av verdiene, se § 3-1-1 «Skogbrukseiendommer».

Våningshus på gårdsbruk

Det står følgende om «Våningshus på gårdsbruk» under punkt 8 i Skatt-ABC 2018/19 s. 232: «Våningshus på gårdsbruk verdsettes ikke særskilt, men inngår i den samlede formuesverdien på gårdsbruket.

Det gjelder imidlertid en særskilt begrensning for fastsetting av formuesverdi på våningshus. Formuesverdien på våningshus kan maksimalt utgjøre 30 % av markedsverdien, se takseringsreglene § 3-1-2. Ettersom formuesverdien av våningshus på gårdsbruk inngår i den samlede formuesverdien av gårdsbruket, må total markedsverdi og formuesverdi fordeles mellom våningshus med passende arrondert tomt og resten av eiendommen. Dersom markedsverdien fastslås ved takst må hele eiendommen takseres

samlet før verdien fordeles. En isolert takst av boligen vil ikke være avgjørende. Formuesverdien for den resterende delen av eiendommen påvirkes ikke av eventuell nedsetting av formuesverdien for våningshuset.»

§ 3-1-3 Bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål

«Formuesverdien av kravet på festeavgift beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-5.»

Formuesfastsetting av løssøre mv.

Hovedregelen er at en nytter balanseverdien som grunnlag for formuesverdien for buskap, varelager samt maskiner og redskaper. Selvprodusert varelager til eget bruk i drifta (fôrlager mv.) er imidlertid fritatt fra formuesbeskatning. I noen tilfeller kan det være aktuelt med korrigering av formuesverdien for «Faste tekniske installasjoner» aktivert under saldogruppe d, hvor formuen skattlegges sammen med bygningen. I Skatte-ABC 2018/19 s. 655 punkt 8.5 Maskiner og redskaper, står det følgende:

«Formuesverdien for driftsløssøre settes til 80 % av saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Beregningsgrunnlaget (saldoverdien) kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere. Formuesverdien av faste tekniske installasjoner skal skattlegges sammen med bygningen (driftsmidlet), se sktl. § 4-11 første ledd og takseringsreglene § 3-1-2, jf. § 2-1-2. Dette gjelder selv om faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen saldo for hver bygning, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. Formuesverdien av fast utstyr som inngår i saldogruppe d, se pkt. 10.11, skattlegges også sammen med bygningen. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, utenom det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.»

Merverdiavgift

Hotell – hytter mv.

Det er avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, samt på utleie av fast eiendom til camping. (Camping i denne sammenheng betyr at det er tilrettelagt for plassering av campingvogner/oppsetting av telt, samt at det blant annet er tilgang til strømkilde og adgang til å benytte toaletter/dusj). Videre er det avgift på næringsmessig utleie av fritidseiendommer.

SKD krever at utleien av fritidseiendom skal være «næringsmessig» for å være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 5-5. Hva som ligger i begrepet «næringsmessig» og om det er noe vesentlig annerledes enn kravet om at utleien må være «i virksomhet» er noe uklart.

Skatteetaten legger ofte vekt på momenter som antall utleide enheter, skillet mellom korttidsutleie og langtidsutleie, utleiers aktivitetsnivå og hvorvidt det omsettes noen form for tilleggstjenester som jaktutleie, guiding eller lignende. Ved søknad om registrering er det viktig å sette opp budsjetter/lønnsomhetskalkyler. Her må det være rom for vedlikeholdskostnader, samt at det vises at avkastningen står i rimelig forhold til investeringen.

For den som er registrert for slik utleie er merverdiavgiftssatsen på utleien 12 % og fradragssatsen er 25 %.

Årlig mva-melding mv.

Merverdiavgiftspliktige med omsetning under 1 million i året kan søke om å få årlig mva-melding, med frist 10. mars. I den årlig merverdiavgiftsmeldingen for primærnæringene har en alltid anledning til å ta med annen avgiftspliktig omsetning for inntil kr 30 000. Ifølge Skattedirektoratet må en som starter opp med annen næring alltid være registrert med terminvis mva-melding et år før det kan søkes om overgang til årlig mva-melding.

Tilbakegående avgiftsoppgjør mv.

Registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er kjøpt inntil tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det er en forutsetning at anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten. Det kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift av alle typer anskaffelser som ikke er relatert til tidligere leverte eller videresolgte produkter. Kravet om formell søknad er opphevet. Det foreslås at dette tas inn på en egen omsetnings-/tilleggsmelding som sendes inn etter avgiftsregistreringen er godkjent og ordinær omsetningsmelding er innsendt.

Det gjøres også oppmerksom på at det kan søkes om forhåndsregistrering i merverdiavgiftsregisteret om en har foretatt betydelig anskaffelser. *«Med «betydelige anskaffelser» menes at det må være foretatt anskaffelser for minst 250 000 kroner merverdiavgiftmedregnet.»* Mer om dette i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften § 2-4.

Merverdiavgift på mat

Det er redusert merverdiavgift for næringsmidler (merverdiavgiftsloven § 5-2 med tilhørende forskrift). Definisjon av begrepet næringsmiddel fremgår av mval. § 5-2 annet ledd: *«Som næringsmiddel anses enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker.»* (*«Som næringsmiddel anses ikke legemidler, tobakksvarer, alkoholholdige drikkevarer og vann fra vannverk, mval. § 5-2 tredje ledd», jfr. tredje ledd.*) Slike varer skal avgiftsberegnes med alminnelig sats.)

Merverdiavgiftssatsen for matvarer er 15 % for 2018. Når det er konstatert at det er næringsmiddel, er det redusert sats i alle ledd.

De enkelte produkter:

Kjøtt – 25 % - må være godkjent av tilsynsmyndighet

Korn – 25 % - avgjøres først i etterfølgende salgsledd om det er næringsmiddel

Melk – 25 % - all melk skal være pasteurisert

Frukt, bær, poteter og grønnsaker – 15 % - ingen pålagt kontroll med hjemmel i næringsmiddelovgivningen

Egg – 15 % - ingen pålagt kontroll med hjemmel i næringsmiddelovgivningen

Fisk – 15 % - ikke krav til bearbeiding.

Næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester, anses ikke som næringsmidler og avregnes med 25 %. Serveringssted vil si hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet. Det er 15 % merverdiavgift på matvarer som tas med hjem.

Utleie

Hovedregelen er at utleie av fast eiendom faller utenfor merverdiavgiftsloven. Den som oppfører eller vedlikeholder et bygg eller anlegg som leies ut, vil derfor ikke ha fradragsrett for merverdiavgift ved anskaffelsen. Det er imidlertid etablert særordninger som gjør at den som leier ut bygg eller anlegg, eller bortforpakter gården, kan **registrere seg frivillig** i Merverdiavgiftsregisteret. Ved slik registrering oppnås fradragsrett, mot at leiebeløpet må faktureres med merverdiavgift. Ved utleie av gården eller bare fjøset til ei samdrift der du ønsker fradrag for merverdiavgiften, er det en betingelse at du er frivillig registrert etter mval. § 2-3. Både kostnader til vedlikehold og til oppføring omfattes.

Mval. § 2-3 (1) omhandler frivillig registrering av utleie av bygg/anlegg (f.eks. kun driftsbygningen). Det er et vilkår at utleien skjer til registreringspliktig leietaker. Når leiebeløpet overstiger 30 000 kroner i året må en levere en egen mva-melding seks ganger i året. Dersom leiebeløpet er under 1 000 000 kroner i året kan en fra og med det andre året søke om å få levere årlig mva-melding. For å bli registrert er det et krav at foretaket har avgiftspliktig omsetning og uttak som samlet overstiger kr. 50 000 i en periode på 12 måneder. Her teller både utleien og annen merverdiavgiftspliktig omsetning med.

Mval. § 2-3 (2) omhandler frivillig registrering ved bortforpaktning av landbrukseiendom (eks. bare jord eller gårdsbruk med jord, bygninger og eventuell melkekvote). Her er det ikke noen krav til størrelse på omsetning. Dette leiebeløpet kan tas med på mva-meldingen for primærnæringer også når leiebeløpet overstiger 30 000 kroner i året.

Merk at særskilt utleie av melkekvote regnes som en tjeneste og det skal beregnes merverdiavgift. Kvoteleie på inntil kr 30 000 kan tas med på mva-melding for

primærnæringer, men overstiger kvoteleien kr 30 000 skal det leveres ordinær mva-melding, dvs. med levering seks ganger i året. Etter et år kan det søkes om årsterminoppgave. Skattemessig inngår derimot kvoteleien som en del av primærnæringsen.

I 2014 kom det forenklinger for **den som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret**. En næringsdrivende som allerede er registrert i avgiftsregisteret kan ved å starte å fakturere utleien med merverdiavgift, og i leiekontrakten skrive at dette er utleie med merverdiavgift, oppnå samme effekt som ved søknad om frivillig registrering. Merverdiavgift ved utleie av fast eiendom skal innberettes på ordinær mva-melding. Er en registrert for jordbruk og leien overstiger 30 000 kroner må man likevel varsle skattekontoret slik at en blir registrert for riktig mva-melding.

Dersom en bonde går over fra ordinær jordbruksvirksomhet til bortforpaktning, vil en av hovedforutsetningene for å være frivillig registrert på den forenklete måten falle bort. Dette fordi han ikke lenger er registrert i merverdiavgiftsregisteret med jordbruksvirksomhet. I et slikt tilfelle mener vi bonden må søke om frivillig registrering for bortforpaktningen på ordinær måte på det tidspunktet jordbruksvirksomheten opphører.

Justeringsreglene for merverdiavgift mv.

Fradragsføring for merverdiavgift skjer på bakgrunn av bruken på anskaffelsestidspunktet. Ved endret bruk mv. av kapitalvarer som er kjøpt/ferdigstillet fra og med 2008, skal den tidligere fradragsførte/ikke fradragsførte inngående merverdiavgiften endres/justeres dersom bruken endrer karakter med minst 10 % i forhold til fradragsretten på anskaffelsestidspunktet, jfr. mval. § 9-1. Justeringsreglene gjelder for kapitalvarer. Med kapitalvarer menes maskiner og inventar mv. med kr 200 000 eller mer i anskaffelseskostnad (inngående mva. minst kr 50 000), eller bygg og anlegg med kr 400 000 eller mer i anskaffelseskostnad (inngående mva. minst kr 100 000).

Justeringsperioden er 5 år for maskiner mv. og 10 år for bygg og anlegg. Et eksempel kan være at en ved oppføring av en bygning får fullt fradrag for merverdiavgift. Etter to år tas bygningen i sin helhet til bruk utenfor avgiftsområdet. Siden det da er igjen 8 år av justeringsperioden, må 80 % av den fradragsførte avgiften tilbakebetales, fordelt over de resterende 8 år av justeringsperioden. For maskiner mv. vil det normalt være snakk om et avgiftspliktig salg, slik at justering ikke er aktuelt. Tas maskinen mv. derimot til bruk i en virksomhet utenfor avgiftsområdet, f.eks. etter 3 års eiertid, må 40 % av fradragsført avgift tilbakebetales.

Uttak til privat bruk omfattes ikke av justeringsreglene, men av de ordinære uttaksreglene med avgiftsberegning på grunnlag av omsetningsverdi. Om uttak av bil, se eget avsnitt om bil.

Hest

Merverdiavgiftsloven kapittel 3 gir oversikt over hvilke tjenester som er unntatt fra den generelle avgiftsplikten:

§ 3-2 - Helsetjenester

§ 3-4 - Sosiale tjenester

§ 3-5 - Undervisning (instruksjon)

§ 3-7 - Guidetjenester

Ridesenter/-skoler/rideopplæring/terapiriding med hest og instruktør i eierens lokaler er utenfor avgiftsområdet.

Opplevelses-/rideturer i utmarka etter opplagt rute og med instruktør/leder, vil også normalt falle utenfor avgiftsområdet. Ren utleie av hest uten instruktør – avgiftspliktig, 25 %. Rundtur med hestedoninger og lignende – avgiftspliktig persontransport, 12 %.

Når det gjelder oppstalling av hester, foreligger det rettskraftige dommer som gir medhold til utleierne om at det ikke skal beregnes merverdiavgift for utleie av stallboksen når det er «separate tjenester som ble ytet», dvs. at kontrakten om oppstalling er delt i to: 1) avtale om boksleie og ridehall 2) egen tilleggsavtale om avgiftspliktig levering av fôr og flis, fôring og slipping av hest i paddock. For øvrig har leietaker selv ansvaret for hesten når den befinner seg på ridesenteret.

I slike tilfeller gis det følgelig forholdsmessig fradrag for merverdiavgift for oppføring og vedlikehold.

Merverdiavgift og flere næringsvirksomheter

Etter hovedregelen skal flere virksomheter som drives av samme eier, anses som én avgiftspliktig virksomhet. Etter dette skal en intern overføring mellom to avgiftspliktige virksomheter normalt ikke avgiftsberegnes. Et eksempel på dette er når en gårdbruker som også driver transportnæring, foretar transport for gårdsbruket. Et annet eksempel er når en gårdbruker som også er registrert som snekker, utfører snekkerarbeid på sin driftsbygning. Dersom han som snekker derimot utfører snekkerarbeid på sitt våningshus, skal arbeidet avgiftsberegnes. Dette skyldes at våningshuset er utenfor avgiftsområdet.

Sameie og fellesprosjekt - inngående merverdiavgift

Skattedirektoratet har i uttalelse 16.3.2015 bekreftet tidligere rundskriv av 29. sept. 1975 nr. 40 om at fakturaer på kjøp og vedlikehold av driftsmidler kan faktureres på en av deleierne (registrert). Fakturaen og merverdiavgift må deretter på en fordelingsliste splittes på den enkelte sameier. Denne fordelingslisten, sammen med kopi av bilaget, vil være tilstrekkelig dokumentasjon i den enkeltes regnskap.

Pga. tilskudd mv. registreres f.eks. et brosameie eller en elveforbygning mv. i Enhetsregisteret og regningene utstedes på fellesprosjektets navn. Så lenge fellesprosjektet er registrert i Enhetsregisteret vil sameierne også her kunne få fradrag for sin andel av merverdiavgiften. Dette gjelder selv om sameiet/fellesprosjektet ikke er registrert for merverdiavgift. Er sameie/fellesprosjektet ikke registrert i Enhetsregisteret må en få bilaget utstedt på en av sameierne som er registrert for merverdiavgift.

Når det gjelder felles innkjøp av forbruksvarer har Skattedirektoratet i uttalelse 1.9.2015 presisert at ovenstående regler ikke kommer til anvendelse. Hvis f. eks. en bonde kjøper inn gjødsel på vegne av flere naboer må dette i regnskapet behandles som ordinært kjøp og salg.

Skog

Om merverdiavgift og kapitalskog, se tidligere avsnitt «Mindre skoger som ikke er knyttet til aktivt drevet jordbruk».

Skogsveiforeninger

Ved frivillig registrering av skogsveiforeninger for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 2-3 fjerde ledd og merverdiavgiftsforskriften § 2-3-4, har en adgang til å fradragsføre all inngående merverdiavgift knyttet til driften og etableringen (også utviding) av en skogsvei. Dette er helt uavhengig av om de enkelte medlemmenes drift i virksomhetsskog, grunnet opphold i hogsten, er avgiftspliktig eller ikke. Skattedirektoratet mener imidlertid at ordningen ikke omfatter mindre skoger som ikke er virksomhetsskoger, dvs. kapitalskog og hobbyskog. I slike tilfeller vil fradraget for merverdiavgift bli redusert forholdsmessig. Det er uten betydning at merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften sier skogsveiforeninger, men at det ved registrering i Brønnøysund forlanges at det registreres som lag og ikke forening.

Kostnadene ved den løpende drift skal faktureres ut til medlemmene med utgående merverdiavgift – uavhengig av om medlemmet er avgiftspliktig eller ikke. Fordelen som ligger i frivillig registrering er at en ved etablering av veien første gang ikke skal fakturere medlemmene med virksomhetsskog med utgående avgift for deres andel av kostnadene. Derimot skal disse medlemmene hver for seg gi et anleggsbidrag til foreningen/laget for bygging av veien, og dette anleggsbidraget skal det ikke beregnes merverdiavgift av. Det er dette som er hele besparelsen og poenget med en frivillig registrert skogsveiforening. Poenget er at en får lov til å motta anleggsbidrag av medlemmene med virksomhetsskog uten å belaste dem med merverdiavgift, samtidig som foreningen har fradragsrett for en tilsvarende andel av inngående merverdiavgift. Senere påkostninger av veien kan også mottas som anleggsbidrag, men det bør nok være tale om en nokså markant oppgradering. Øvrige kostnader til ordinær drift er vedlikehold og skal faktureres ut med merverdiavgift til alle medlemmene.

Fradrag for merverdiavgift på snøscooter og ATV

Som hovedregel er det ikke fradragsett for inngående merverdiavgift for personkjøretøy bortsett fra ved utleie og persontransportvirksomhet.

Har en i forbindelse med avgiftspliktig virksomhet i utmarka en snøscooter som driftsmiddel er det et unntak i merverdiavgiftsforskriften § 1-3-1 (2) som medfører at den avgiftspliktige likevel kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift (etter bruken i den avgiftspliktige virksomheten). Snøscooteren kan ikke skiftes ut oftere enn annet hvert år med mindre den blir kondemnert.

For å få fradrag for inngående merverdiavgift på en ATV er forutsetningen at ATV-en er innrettet til bruk i drifta og registret som traktor (med hvite eller svarte skilt) eller uregistret, men typegodkjent som traktor. Selv om en ATV i stor grad nyttes til frakt av varer i virksomhet gis det aldri fradrag for inngående merverdiavgift så lenge den er registrert som personkjøretøy (Utv. 2011 s. 1640).

(Når det gjelder reindriftsnæringen er grensen fra og med 2018 høynet til å kunne ha inntil åtte beltemotorsykler eller firehjuls terrenggående motorsykler uten at disse anses som personkjøretøy.)

Fradrag for mva på vedutstyr mv.

Ifølge brev fra Skattedirektoratet 1. november 2011 gis det fullt fradrag for merverdiavgiften ved anskaffelse av vedutstyr forutsatt at det i tillegg til eget uttak også produseres ved for salg.

Diverse

Aksjesparekonto

Aksjesparekonto er en ordning for personlige skattytere. Formålet med en aksjesparekonto er å gjøre det enklere for privatpersoner å kjøpe aksjer i norske bedrifter. En annen fordel med aksjesparekonto er utsatt skatt, noe som vil være gunstig i perioder med gevinster. En kan da kjøpe og selge aksjer og verdipapirfond uten å måtte skatte av gevinster før pengene tas ut fra kontoen. På denne måten vil en derfor kunne reinvestere et høyere beløp enn om en har aksjene mv. utenfor en aksjesparekonto slik at gevinsten kommer til beskatning det året aksjene realiseres. Fradrag for eventuelt tap kan først kreves ved opphør av kontoen. Eks. det oppstår en gevinst på kr 200 000. I stedet for å betale kr 46 000 i skatt kan en reinvestere tilsvarende mer i nye aksjer mv. med mulighet for nye gevinster.

Utbytte går ikke inn på kontoen og må tas løpende til inntekt. Fra og med 2019 er det vedtatt å utvide ordningen med aksjesparekonto til også å omfatte utbytte, slik at en også for utbytte får utsatt beskatning.

Innskudd på kontoen kan benyttes til å investere i børnoterte aksjer og verdipapirfond (hvor minst 80 % av investeringen er i aksjer) innenfor EØS-området. Kombinasjonsfond og rentefond omfattes ikke.

Overgangsordningen for flytting av aksjer uten at det utløste skatt på salget mv. utløp egentlig 31.1.2018, men er nå utvidet til også å gjelde ut 2019.

Ved uttak fra kontoen tar en først ut innskuddet. Dvs. at hele beløpet en har satt inn kan tas ut før det blir beskatning. Uttak ut over innskudd blir skattepliktig. Ved opphør av kontoen foretas det skattemessig oppgjør.

En aksjesparekonto kan opprettes i den banken en ønsker å nytte. Bankkontoen er ikke rentebærende.

Aktivering av egentilvirkede driftsmidler mv.

Hovedregelen er at eget arbeid på egentilvirkede driftsmidler skal aktiveres. For jordbruket er det imidlertid valgfrihet om eget arbeid på avskrivbare anlegg aktiveres..

Det er fortsatt plikt til å aktivere eget arbeid på ikke-avskrivbare anlegg mv., f.eks. bygging av kårbolig til foreldrene, selv om det gjøres på fritiden. Fritidsarbeid på egen bolig/våningshus er skattefritt.

Arbeidstøy

I ABC 2018/19 s. 136 punkt 1.2.1 står det følgende: «*Fradrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter uniform, verne- og vareklær, annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til vanlig privat bruk, for eksempel for musikere.*»

Boligsparing for ungdom - BSU

Ordningen gjelder til og med det år skattyter fyller 33 år. Innbetalt sparebeløp (innen 31.12) kan variere fra år til år, men kan ikke overstige kr 25 000 (2018). En kan ikke nytte kontoens påløpte renter som spareinnskudd. Samlet sparebeløp kan ikke overstige kr 300 000, bortsett fra rentedelen. Det gis fradrag i skatten med 20 % av årets innbetalte sparebeløp. Sparebeløpet og renter påløpt inntil fylte 33 år må anvendes til å dekke utgifter til erverv av ny fast bolig for skattyter eller nedbetaling av gjeld på ny fast bolig ervervet etter at kontrakt om sparing er inngått. På denne måten kan en beholde kontoen til en har nådd maksimalt samlet sparebeløp, som for tiden er kr 300 000.

Ved overtakelse av gårdsbruk må BSU kunne nyttes som vederlag for den andelen av vederlaget som faller på våningshuset. Dersom skattyter hever beløp fra BSU-kontoen uten å anvende disse til boligformål, gis det et tillegg i skatt som tilsvarende det skattefradraget som skattyter tidligere har fått. Bankene er forpliktet til å tilby sparerens boliglån i tilknytning til BSU. Spareinnskuddet er skattepliktig formue. Rentene er skattepliktig inntekt etter hvert som de påløper.

Bøter og gebyrer

Av Skatte-ABC 2018/19 s. 301 hovedpunkt «Bot, gebyr mv.» framgår det at bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter ikke er fradragsberettigede. Dette gjelder f.eks. fartsbøter, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre personalliste mv.

Det er derimot fradragsrett når det gjelder gebyrer mv. som ikke har overveiende straffelignende karakter, f.eks. tvangsmulkt, parkeringsbot og dagbøter i virksomhet.

Driftsmidler mv. som delvis nyttes i virksomhet og delvis privat

Eksempel på driftsmiddel som delvis nyttes i virksomhet og privat er fyringsanlegg som nyttes til oppvarming av både bolig og driftsbygninger. De samme betraktninger vil også gjelde for eventuell vindkraft eller solcellepaneler mv.,

Skattemessig er det hovedbruken som avgjør om anlegget skal aktiveres i virksomhet (> 50 % av den totale bruken) eller privat.

Når hovedbruken er i virksomheten må en ta stilling til om anlegget skal aktiveres under saldogruppe j eller h. Dette vil avhenge av om anlegget er til oppvarming av driftsbygningen som sådan (saldogruppe j 10 %) eller om hovedbruken av varmen er til en produksjon f.eks. til kyllingproduksjon. Det må videre vurderes om et slikt anlegg i forhold til størrelse og funksjon utgjør et selvstendig anlegg i saldogruppe h, med forhøyet avskrivningssats (10 %) eller del av bygningen i saldogruppe h (4-6 %), eventuelt som del av produksjonsmaskineri i saldogruppe d (20 %). Det fremgår av Skatte-ABC 2018/19 s. 661, punkt 10.23

«Fyringsanlegg/varmeanlegg» at et stort og selvstendig fyringsanlegg hvor energiforbruket i hovedsak medgår til å dekke oppvarmingsbehov knyttet til en produksjon skal aktiveres i saldogruppe h med forhøyet avskrivningssats (10 %). (Se mer i Skatte-ABC 2018/19 s. 317 punkt 6.12.3 «Skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg», samt Utv. 2005/697 og 2005/1172.) Se også tidligere avsnitt «Avskrivningsgrupper og satser».

Ved anskaffelsen fordeles merverdiavgiften forholdsmessig ut ifra forventet bruk. Avgiften vedrørende avgiftspliktig næringsdel føres til fradrag i avgiftsregnskapet. Avgift vedrørende privat del eller næringsdel utenfor avgiftsområdet fradragsføres ikke, men blir en del av anleggets kostpris.

For anlegg hvor hovedbruken er i virksomheten føres skattemessig alle løpende driftsutgifter til fradrag i virksomheten. Avgiftsmessig føres inngående merverdiavgift vedrørende avgiftspliktig næringsdel til fradrag i avgiftsregnskapet, resten inngår i den skattemessige utgiften.

Fordelen den private utnyttelsen av anlegget representerer belastes privat og inntektsføres i næringen (post 3900) ut ifra antall kwh (omsetningsverdi). (Avgiftsmessig skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift på den private delen, da merverdiavgift for denne delen ikke er fradragsført. Skattemessig skal tilbakeføring for privat bruk inntektsføres innkalkulert merverdiavgift, da alle kostnader vedrørende den private bruken er fradragsført inklusiv merverdiavgift).

Hvis deler av varme/energi som produseres, omsettes til andre, anses vedkommende å drive virksomhet med salg av varme/energi i relasjon til merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Det gis da fradrag for all merverdiavgift og det beregnes uttaksmerverdiavgift på eget varmeuttak. Les mer i Skattedirektoratets prinsipputtalelse publisert 26.02.2016: «Uttak av produkter fra jord/skog til bioenergi - spørsmål om rekkevidden av mval § 14 sjuende ledd (tidligere femte)»

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/uttak-av-produkter-fra-jordskog-til-bioenergi---sporsmal-om-rekkevidden-av-mval--14-sjuende-ledd-tidligere-femte/>

Når hovedbruken er privat skal anlegget aktiveres under privat. For et anlegg som f.eks. nyttes 70 % privat og 30 % i virksomhet, kostpris kr 100 000 og beregnet varighetstid 20 år blir årlig verdireduksjon kr 5 000. Virksomheten skal da i skatteregnskapet belastes med 30 % av dette, dvs. kr 1 500 (post 7700). Løpende driftsutgifter belastes skatteregnskapet med 30 %.

I avgiftsregnskapet kan en både på investering og drift fradragsføre 30 % av den inngående avgiften.

Merk at en betingelse for fradrag både i forhold til skatt og avgift er at bilagene er utstedt på den som er ansvarlig for virksomheten.

Eiendomsskatt

Gårds- og skogsdrift er fritatt for eiendomsskatt. På gårdsbruk er det kun boliger, samt eventuelle bygg og anlegg knyttet til annen virksomhet som er grunnlag for eiendomsskatt.

Betalt eiendomsskatt for utleieboliger, samt bygg og anlegg knyttet til annen virksomhet, kan føres til fradrag i regnskapet. Eiendomsskatt på egen bolig kan ikke fradragsføres.

Fritak for innsending av næringsoppgave mv.

Visse næringsdrivende med samlet brutto næringsinntekt på inntil 50 000 kroner fritas fra plikten til å levere næringsoppgave. Næringsinntekt og kostnader skal i stedet føres direkte i skattemeldingen. Ordningen kan ikke nyttes hvor årsresultatet skal periodiseres via f.eks. tømmerkonto eller gjennomsnittslignet reindriftninntekt. Ordningen gjelder heller ikke skattytere som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven, driver flere virksomheter eller som krever næringsinntekten fordelt med ektefelle. Dersom det ikke leveres eget skjema for beregning av personinntekt, fastsettes den med samme beløp som framkommer i skattemeldingens post for næringsinntekt. Negativ personinntekt kan bare framføres når det leveres personinntektsskjema. Mer om dette i artikkelen «Starthjelp for næringsdrivende» <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/hjelp-til-skattemelding/starthjelp-for-naringsdrivende/> Skattytere som omfattes av fritaket vil ikke ha bokføringsplikt, men må dokumentere transaksjoner mv. og oppbevare bilagene i 5 år. For bilag som vedrører maskiner og oppføring av bygg og anlegg som senere kan komme inn under justeringsreglene er oppbevaringstiden 10 år for maskiner og 15 år for bygg og anlegg.

Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

Maksimalt fradrag for gaver er kr 40 000 (2019 kr 50 000). Gaven må være på minst 500 kr og gis til en forhåndsgodkjent organisasjon (Ordningen omfatter også gaver til tros- og livssynsamfunn). Fradraget føres på skattemeldingens post 3.3.7. Se fullstendig liste over de aktuelle organisasjonene på <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/as/hjelp/fradrag/gaver/>

Gjeterhund i sau- og reindriftnæring

Dersom kostnaden ved kjøp av gjeterhund overstiger kr 15.000 skal den avskrives etter saldoreglene i saldogruppe d.

Hvis fôrkostandene ikke kan dokumenteres med bilag, kan det alternativt nyttes et samlet fradrag for kostnader til fôr på kr 2 350, jf. takseringsreglene § 3-3-4.

Grøfting, nydyrking og bakkeplanering

Grøftefornyelse er vedlikehold av dyrket mark og skal føres til fradrag i sin helhet i året. Ved overdragelse skal grønfteverdien ligge i jordverdien og den er ikke avskrivbar. Eventuell nydyrking utgiftsføres direkte. Bakkeplanering skal aktiveres og avskrives med like beløp over 10 år. Er kostnaden under kr 10 000, kan den utgiftsføres i anleggsåret. Grøfting som foretas i forbindelse med nydyrking eller bakkeplanering behandles som nydyrking eller bakkeplanering.

Innberetning av lønn - A-ordningen

Lønn innberettes fortløpende/månedlig i det som kalles A-ordningen. For mindre virksomheter (1-8 ansatte med enkle arbeidsforhold) kan dette gjøres ved direkte registrering i Altinn. Skjemaet A01 a-melding finner en under: «alle skjema», «lønn og personal». På Altinn finner en også veiledning og hjelp til utfyllingen. Merk at det er månedlig innrapportering, også de månedene det ikke har vært arbeidet, forutsatt at lønnstakeren ikke har vært meldt ut av arbeidsforholdet. For innberetning av kår er det tilstrekkelig med innberetning en gang i året. Arbeidsgivere skal årlig innen 1. februar etterfølgende år gi arbeidstakeren en oversikt over summen av rapporterte inntekter (lønn, ytelser, godtgjørelser), feriepengegrunnlaget og forskuddstrekk. Oppgaven skal ikke sendes Skatteetaten.

For større enheter som nytter lønssystem må all rapportering og korrigerende skjema fra lønssystemet.

Inntekter på kr 1 000 eller mindre fra en arbeidsgiver skal også innrapporteres i A-ordningen, men er skattefrie for mottaker. Skattefriheten gjelder uansett hvor mange arbeidsgivere en har. Lønnsutbetaling under kr 6 000 for arbeid i hjem eller fritidsbolig er skattefri og ikke opplysningspliktig. Grensen for lag og institusjoner er kr 10 000.

Utgifter til kost og losji

Fritt opphold	124
Kost (alle måltider)	88
Kost (to måltider)	69
Kost (ett måltid)	45
Losji	36

Takseringsreglene § 1-2-17. Satsene kan nyttes for ansatte i jordbruket. Dreier det seg om kost og losji i forbindelse med gårdsturisme der turister deltar i familiens måltider, skal de samme satsene nyttes, men med et tillegg på 30 % (takseringsreglene § 3-3-1).

Innberetning av selvstendig næringsdrivende

Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende som ikke driver fra fast forretningssted i Norge skal innberettes på skjemaene RF-1321 og RF-1301. Innberetningen gjøres i Altinn.

Dette gjelder utbetalinger av vederlag for tjenester av teknisk-, håndverksmessig-, juridisk-, regnskapsmessig- eller annen art til tjenesteytende næringsdrivende. Frist for innberetning er 15. februar.

I Skatteetatens veiledning «Rettledning for utfylling og innlevering av

tredjepartsopplysninger om betalinger til selvstendig næringsdrivende» står det bl.a.:

«Et fast forretningssted kan være: •kontor med lønnet personale, •kontor med telefonsvarer for bestilling av oppdrag •kontorfellesskap med andre •hjemmekontor, særskilt innredet rom

med utstyr til bruk i virksomheten • kontor med vanlig åpningstid eller til regelmessige tider bekjentgjort på forhånd • et bestemt sted gjort kjent for offentligheten som fast forretningssted. Har den selvstendig næringsdrivende kun en telefonadresse, privat telefon betjent av familiemedlemmer eller automatisk telefonsvarer, kan det tilsi at virksomheten ikke har fast forretningssted. Hvis det fortsatt er tvil om det er fast forretningssted, skal opplysningene innrapporteres.»

Da regelverket om innberetning av selvstendige næringsdrivende kom for en del år tilbake ble det stadfestet at gårdsbruk regnes for å være fast forretningssted. Ifølge rettledningen gjelder dette også næringsdrivende som har hjemmekontor, dvs. særskilt innredet rom med utstyr til bruk i virksomheten. Konklusjonen blir at det ikke er så mange som skal innberettes.

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/tredjepartsopplysninger/andre-bransjer/betalinger-til-s-n/rettledning/>

Jordbruksfradrag

Jordbruksfradraget er på kr 63 500 med tillegg av 38 % av næringsinntekten utover kr 63 500, begrenset opp til et samlet fradrag på kr 166 400 i 2018. For å oppnå maksimalt fradrag innebærer dette at næringsinntekten minst må være på kr 334 289. Eventuelle sykepenger i næringen inngår i grunnlaget for jordbruksfradraget.

Det følger av skatteloven § 8-1 et krav om at utøveren må ha bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på eiendommen over halvparten av inntektsåret. Ved generasjonsskifte kan bokravet fravikes forutsatt at ny bruker bor i rimelig nærhet til gårdsbruket. Når det gjelder forpaktning, framgår det av Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) at en forpakter har krav på jordbruksfradrag hvis han er forhindret fra å bo på gården pga. at bortforpakter selv bor i husene eller at eiendommen ikke har egnede hus, forutsatt at forpakter bosetter seg i rimelig nærhet av bruket (under 20 km vil alltid anses som «rimelig nærhet»). Birøkt og pelsdyrhold er unntatt fra bokravet. Om en eiendom drives som to driftsenheter og brukerne er nært beslektet, gis det ikke to jordbruksfradrag.

Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. En skattyter, eller ektefeller som bor sammen, kan aldri få mer enn ett jordbruksfradrag. Der flere gårdbrukere eier hver sin driftsenhet, og i tillegg driver former for samdrift, gis den enkelte bruker fradrag der andelen fra samdrifta er med. Ved bortforpaktning er det den som driver gården som har krav på jordbruksfradraget.

Jordbruker som eier og bor på egen driftsenhet, og hvor driftsenheten inngår i en samdrift, skal ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-12. På tilsvarende måte skal

eventuelt underskudd fra samdriften redusere grunnlaget. Inntektene ved utleie til samdriften (selskapet) skal inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag. Dette gjelder selv om utleieaktiviteten i seg selv er så omfattende at denne anses som en egen virksomhet (Skatte-ABC 2018/19 s. 677 punkt 2.2.1 «Inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for jordbruksfradrag») Skattedirektoratet har presisert at andel av eventuelle renteinntekter/-kostnader fra ANS-et må trekkes ut av beløpet som overføres fra skjemaet «Deltakerens melding over egen formue og inntekt i selskap med deltakerfastsetting» til beregning av jordbruksfradraget i RF-1177 Landbruk 2018 (tidligere tilleggsskjemaet).

Jordbruksfradraget skal ikke kunne skape eller øke et underskudd. Det vil si at det bare kan føres til fradrag i et overskudd. Jordbruksfradraget kommer til fradrag før eventuelt fradrag for tidligere års framførbare underskudd ved drift av våningshus.

Er det et år aktuelt å høyne inntekten for å få nyttet den «flate» delen av jordbruksfradraget, kan det være aktuelt å unnlate eller å redusere årets avskrivninger, eventuelt foreta aktivering av vedlikeholdskostnader på avskrivbare driftsmidler. Aktivering må da skje i driftsmidlets saldogruppe (Skatte-ABC 2018/19 s. 1502 punkt 9.1 «Tidfesting av kostnader»).

Grunnlaget for beregningen og beregningen av selve jordbruksfradraget framkommer på skjemaet RF-1177 Landbruk 2018 (tilleggsskjemaet) postene 433 – 437 og kommer til fradrag i skattemeldingen, post 3.2.15.

Mer om hvilke inntekter en kan ta med under jordbruksvirksomhet, se det tidligere avsnittet «Gjeldende bokføringsregler mv.»

Biomasse – ved

Ifølge skatteloven § 8-1 kan en velge å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, inn i grunnlaget for jordbruksfradraget. Foregår det salg av virke til ved, eller vedproduksjon med salg av ved, kan en ifølge ovennevnte bestemmelse overføre 55 % av salgsinntekten fra skogbruk til jordbruk slik at dette inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag. Inntekt fra biomasse føres i næringsoppgaven som ordinær inntekt under skogbruk. Under årsoppgjøret kan en så foreta eventuell overføring av nettoinntekt fra biomasse fra skogbruk til jordbruk slik at det inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag. Korreksjonen foretas på næringsoppgavens side 4, post 0402 C «Korreksjoner for primærnæringene» samt på RF-1177 «Landbruk 2018» (det tidligere tilleggsskjemaet), postene 433/523. Reglene gjelder også uttak av ved til privat bruk og som kårytelse.

Juridisk bistand/prosessutgifter

Utgifter til juridisk bistand er som andre utgifter fradragsberettiget når bistanden er knyttet til skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede utgifter. Hvorvidt saken tapes eller vinnes, er uten betydning for fradragsretten. Utgifter til tvister angående formuen er derimot ikke

fradragsberettiget. I brev til Skattedirektoratet 8. juli 1985 skrev Finansdepartementet at en antar at det generelt bør gis fradrag for utgifter til grensegang- og jordskiftesaker.

Kår

Samlet kårytelse føres til fradrag i næringsoppgavens post 5420. Verdien av bruttobeskattet kårbolig og uttak av produkter fra gården kommer til inntekt på henholdsvis post 3600 og 3100. Driftsutgifter føres til fradrag på aktuelle poster. Kår skal innberettes med en halvpart på hver av ektefellene.

Om brutto leieverdi for kårboliger står det følgende i § 3-2-4 i takseringsreglene for 2018:

«Leieverdiene beregnes etter følgende sjablongverdier:

Bruksareal Leieverdi

Over 100 m² kr 31 000

60 – 100 m² kr 23 300

Under 60 m² kr 15 500

Bruksareal er det areal i boligen som er innredet til boformål. Det inkluderer kott, ganger, vindfang mv., og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det er bare areal innenfor en takhøyde på min. 1,90 m som teller med. Det er uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

Forefinnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Dersom kåryter og kårmtotaker med boret bor sammen (ikke i hver sin leilighet), anses boligen som «kårbolig», og leieverdien er skattepliktig for kårmtotaker. Leieverdien beregnes etter sjablongverdiene, men reduseres med 40%. Kåryter kan kreve fradrag for 60% av kostnadene knyttet til boligen.»

Merk at reduksjonen på grunn av mer enn 15 km avstand til sentrum ble fjernet fra og med 2017.

Ved nettokår, der mottakeren bærer alle driftsutgiftene og dette er avtalt i kårkontrakten, er det skattefrie bruk av bolig og det blir ingen føring i regnskapet verken for kårmtotaker eller kårtyter.

Ved eventuell innløsning av en kåravtale med et engangsvederlag, må en være klar over at kårtyter ikke har rett til fradrag mens engangsbeløpet regnes som personinntekt hos kårmtotakeren. Overgang fra bruttokår til nettokår kan være aktuelt. Tidligere var en slik økonomisk fordel for kårtyter arveavgiftspliktig. Overgang fra nettokår til bruttokår er derimot ikke særlig aktuelt. Skattemessig anses det ikke som en kårdisposisjon, slik at kårtyter ikke gis fradrag for kostnadene samtidig som kårmtotaker må skatte av bofordelen (mer om dette i Skattedirektoratets brev av 13.10.09). Det vil derfor normalt være svært uhensiktsmessig med en slik overgang.

Kontingenter

En og samme person kan ikke kreve fradrag for fagforeningskontingent i en lønnskasserorganisasjon og en næringsorganisasjon samtidig. Dette gjelder selv om en ikke har nådd taket for utgiftsføring av kontingenter, som for inntektsåret 2018 er kr 3 850.

Fradragsbegrensningen på kr 3 850 gjelder for hver enkelt av ektefellene. (Det er ingen fradragsbegrensning i servicekontingenten til Bondelagets Servicekontor AS.) Pensjonister uten annen inntekt enn pensjonen, har ingen fradragsrett for medlemskontingent.

Landbrukets HMS-tjeneste

Utgifter til HMS inklusive bedriftshelsetjeneste i tilknytning til Landbrukets HMS-tjeneste, en fellesordning som er bygd opp etter retningslinjer gitt av Direktoratet for Arbeidstilsynet, er fradragsberettiget.

Leasing

Leasing er et begrep som nyttes når skattyter (leietaker) leier (leaser) driftsmidlet i stedet for å kjøpe. Det opereres med finansiell og operasjonell leasing. Det må i det enkelte tilfelle foretas en konkret vurdering av om realiteten bak en leasingavtale er kjøp på avbetaling. Det kan f.eks. være at det er inngått avtale om at det leasede objektet etter utløpet av primærperioden kan leies eller kjøpes til en pris langt under markedsverdi. I slike tilfeller vil det skattemessig normalt bli ansett som et kjøp på avbetaling, slik at det skattemessig skal aktiveres i regnskapet. Leasing av maskiner i jordbruksnæring er normalt skattemessig lite lønnsomt så lenge næringsinntekten ikke overstiger grensen for å få fullt jordbruksfradrag, dvs. kr 334 290. Ved kjøp og avskrivning har en større fleksibilitet til å tilpasse inntekten det enkelte år enn hva en har ved leasing og faste terminbeløp. Ved å inngå leasingavtale på slutten av året blir årets fradrag forholdsvis lavt i forhold til en større avskrivning av kjøp. Er du i tvil om regelverk eller lønnsomhet, søk råd på regnskapskontoret.

Minstefradrag

Satsen for minstefradrag for **lønnsinntekt** mv. er 45 %, maksimalt kr 97 610 i 2018 (kr. 100 800 i 2019). Lønnsinntekt mv. omfatter også rehabiliterings- og attføringspenger, tidsbegrenset uførestønad (men ikke pensjoner). For å få benyttet hele minstefradraget må lønnsinntekten mv. være minimum kr 216 911. For lønnsinntekt inntil kr 31 800 gis det 100 % minstefradrag/lønnsfradrag. Når grunnlaget er høyere enn kr 70 667 gis fradraget med 45 %. Merk at minstefradraget på kr 31 800 også gjelder for lønnsinntekter kombinert med næringsinntekt. (For pensjonister/pensjoner er satsen for minstefradrag 31 %, maksimalt kr 83 000 i 2018 (kr. 85 050 i 2019), for pensjon inntil kr 4000 gis det 100 %.)

Omstillingsbidrag i kyllingproduksjon/svinekjøttproduksjonen

I forbindelse med markedssituasjonen i norsk kyllingproduksjon valgte både Nortura og Norsk Kylling å tilby de produsenter som avviklet produksjonen et omstillingsbidrag. I sitt

svarbrev til Norges Bondelag aksepterer Skattedirektoratet etter en helhetsvurdering og tidligere praksis at omstillingsbidrag fordeles skattemessig over den perioden produsentene forplikter seg til å avstå fra fjørfeproduksjon. I praksis betyr dette i de fleste tilfeller 5 år. Vi anbefaler at en som hjelpekonto f.eks. nytter næringsoppgavens post 2995 «Annen gjeld» (konto i Duett 2990).

Skattedirektoratet bekrefter i brev datert 04.12.2018 at en tilsvarende ordning vil gjelde for omstillingsbidrag i svineproduksjonen. Dvs. at omstillingsbidraget fordeles skattemessig over den perioden produsentene forplikter seg til å avstå fra enhver form for produksjon av gris, dvs. 7 år.

PC - datamaskiner

«Datamaskin som er anskaffet av hensyn til virksomheten, behandles som driftsmiddel når det sannsynliggjøres at denne hovedsakelig blir nyttet i virksomheten, f.eks. føring av hele eller deler av driftsregnskapet» (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 660 punkt 10.12 «Datamaskiner»).

Plenklipper

I Skatte-ABC 2018/19 s. 667 punkt 10.46 «Plenklipper» står det følgende:

«Formålet med anskaffelse og bruk av plenklipper på gårdsbruk anses i utgangspunktet hovedsakelig å være av privat karakter, og kostnadene kan ikke fradras i jordbruksinntekten. Nyttens plenklipperen i slike tilfeller noe til arealer som ligger i tilknytning til driftsbygningene eller til andre formål knyttet til jordbruket, vil et årlig beløp som står i rimelig forhold til bruken og de totale driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde, kunne føres til fradrag i virksomheten. Kan det sannsynliggjøres at den vesentligste delen av bruken av en plenklipper er knyttet til virksomheten, anses klipperen som driftsmiddel. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.»

Renter mv.

Skattytere som har regnskaps- eller bokføringsplikt skal ha fradrag for renter som skal føres i regnskapet og som er påløpt i inntektsåret. Dette gjelder selv om rentene er forfalt, men ikke betalt ved inntektsårets utgang. Påløpte, men ennå ikke forfalte renter, er imidlertid ikke gjeld ved skattefastsettingen. Omkostninger knyttet til låneopptak og avdrag er likestilt med renter, når disse beregnes av långiver.

Låneomkostninger som går til andre enn långiver, er normalt ikke å betrakte som gjeldsrenter. Det samme gjelder betalingsomkostninger mv. Disse er likevel fradragsberettiget i tilknytning til næring. Gjeldsforsikring er ikke å anse som næringsutgift, men er en form for livsforsikring og kommer heller ikke til fradrag i skattemeldingen.

Det skal ikke gjøres inntektstillegg ved skattefastsettingen for eventuelle ettergitte renter som er kommet til fradrag ved skattefastsettingen i tidligere inntektsår. Renter av kundefordringer skal være med som driftsinntekt og skal inngå i grunnlaget for personinntekt.

Normrente ved rimelige lån i arbeidsforhold

Normrenten for 2018 er fra januar til og med juni 2,2 %, og fra juli til og med desember 2,1 %. Betales det lavere rente blir differansen skattepliktig. (Merk at når det gjelder aksjonærer og deltakeres lån i eget selskap skal dette etter de nye reglene i hovedsak skattlegges som utbytte, mer om dette, se avsnittet «Deltakermodellen - ANS/DA (SDF)».

Rentestøtte

Ordningen med rentestøtte ble avvirket fra og med 2016. Inngåtte avtaler videreføres ut lånets levetid. Rentestøtte ble gitt til lån til investeringsformål i det private lånemarked. Rentestøtten kan gjelde både tradisjonelt landbruk og utviklingstiltak og forvaltes av Innovasjon Norge. Rentestøtten behandles i utgangspunktet som kapitalinntekt, men kommer tilhørende renteutgifter til fradrag ved beregning av personinntekt, inngår rentestøtten i beregningsgrunnlaget. (Føres mot post 8099 på næringsoppgaven, eventuell korreksjon under post 1.3 på personinntektsskjemaet.)

Rentefritt lån til barna

Skatte-ABC 2018/19 s. 604 punkt 2 «Hva regnes som gave» omtaler gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold. En gave er en frivillig overføring av verdier uten motytelse, og kan f.eks. være et rentefritt lån mellom foreldre og barn. Barnet får da ikke fradrag for renter. Foreldrene blir ikke belastet med renter.

Studiereiser, kurs, reiseutgifter, bevertning, gaver mv.

Studiereiser og kurs

Kostnader til studiereiser, kurs mv. er fradragsberettiget bare når studiereisen mv. tar sikte på å vedlikeholde skattyterens yrkesmessige kunnskaper og/eller holde skattyteren à jour med utviklingen i yrket. Kostnader til studiereiser mv. i utlandet vil kunne trekkes fra i samme grad som studiereiser mv. innenlands.

Er hovedformålet med reisen av faglig art, er det bare utgifter som gjelder rent ikke-fradragsberettigede aktiviteter, som ikke kan føres til fradrag. Er hovedformålet med reisen for eksempel av feriemessig art, vil bare utgifter som utelukkende er knyttet til faglige deler av reisen kunne fradragsføres. Kostnader som gjelder ikke-fradragsberettigede formål, som forlenget ferieopphold, barregninger mv., vil aldri være fradragsberettiget.

Det gis ikke fradrag for deltakelse for ektefeller som ikke arbeider i bedriften. Dette må anses som merutgiftene det ikke gis fradrag for (Utv.1982 s. 636). Arbeider begge ektefeller i

bedriften må en vurdere nødvendigheten ut fra forretningsmessige hensyn, dvs. bedriftens størrelse og ektefellens kompetanse mv.

Reise i næringsvirksomhet

Dokumenterte reisekostnader ved reise uten overnatting er i sin helhet fradragsberettiget så langt de overstiger skattyterens utgifter til kost om han ikke hadde vært på reise (jfr. takseringsreglene § 1-2-1). Ved reise med overnatting er det fradrag for dokumenterte kostnader til kost og losji uten reduksjon for kostbesparelse (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 801, punkt 7.1 «Fradrag for dokumenterte kostnader til kost»).

Lengere daglig fravær – overtid

Næringsdrivende som på grunn av sitt arbeide har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, kan kreve fradrag for faktiske kostnader ved å måtte spise ett måltid om dagen utenfor hjemmet. Fradraget har en begrensning på kr 90 pr. dag selv om høyere kostnader kan dokumenteres (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 816, punkt 3.3 «Lengre daglige fravær»).

Beverting

Utgifter til representasjon er ikke fradragsberettiget, men utgifter til en enkel bevertning er fradragsberettiget. Beverting vil si kostnad til en beskjeden bespisning av kunder mv. i forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjoner mv. på arbeidsstedet eller spisested i nærheten. Det må skje i forretningstiden eller umiddelbart etter. Kostnad ved uteservering må under enhver omstendighet ikke overstige den beløpsgrensen som fastsettes i Skattedirektoratets årlige «Takseringsregler» § 2-3-5. Grensen er for 2018 kr 474 pr. person. pr. tilfelle. Overstiger kostnaden denne grensen, anses hele beløpet som en ikke-fradragsberettiget kostnad ved representasjon. Det er videre en forutsetning at det i forbindelse med måltid ikke serveres brennevin eller tobakksvarer. I så fall gis det heller ikke fradrag for kostnader til mat.

Gaver

Etter hovedregelen gis det ikke fradrag for gaver. Det er visse unntak for gaver i arbeidsforhold, erkjentlighetsgaver og enkle oppmerksomheter til kunder/forretningsforbindelser.

«Erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjoner utført av andre enn bedriftens ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottageren når verdien av gaven ikke overstiger kr 500, jf. FSFIN § 5-15-2. Skattefritaket vil også kunne omfatte gaver til selvstendig næringsdrivende, forutsatt at arbeidsprestasjonen ikke er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Skattefritaket er betinget av at gaven består av en naturalytelse og at det ikke er avtalt eller forutsatt vederlag. (jfr. Skatte-ABC 2018/19 s. 602 punkt 5

«Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor Ansettelsesforhold»). Er gaven større, er grensen for innberetning kr 1 000.

Enkle oppmerksomheter til kunder kan være mindre gavegjenstander utformet for reklame. Oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser kan være blomster, konfekt eller lignende. Ifølge takseringsreglene § 2-3-5 er grensen kr 260 pr. gjenstand/oppmerksomhet.

Telefon – elektronisk kommunikasjon (EKOM-tjenester)

Det er det samme regelverk for ansatte og næringsdrivende som benytter EKOM-tjenester i virksomheten

Som EKOM-tjenester anses:

- Fasttelefon, gjennom ISDN eller analog linje
- Mobiltelefon
- Fasttilgang til bredbånd/ADSL
- Mobiltilgang til datakommunikasjon/trådløst nett
- IP/bredbåndstelefonti.

Det er hvor skattyter inntektsføres med kr 4 392 uansett antall EKOM-tjenester eller omfang av bruk. Herunder er det innført et skattefritt bunnbeløp på kr. 1000.- slik at inntektstillegget på kr 4 392 ikke økes selv om regningene også omfatter utgifter til andre varer og tjenester som fellesfaktureres med /eller inkluderes i EKOM-tjenesten Dette gjelder bl.a. nummeropplysning, parkering, givertelefoner, teletorgtjenester, film- og musikkjenester. Hvis dette utgjør f. eks. kr 1 100 skal kr 100 inntektsføres i tillegg til kr 4 392.

I praksis anbefaler vi at samtlige regninger for EKOM-tjenester som er nødvendige i virksomheten fradragsføres i sin helhet gjennom året. Da det ikke er sjablongregler for merverdiavgift, fratrekkes merverdiavgiften ut ifra faktisk bruk i og utenfor avgiftspliktig virksomhet. Ved årets slutt inntektsføres sjablongbeløpet kr 4 392 (uten avgift) til privat (FSFIN § 5-11-10).

- Grensen for samlet inntektsføring er sjablongbeløpet på kr 4 392. Har den næringsdrivende EKOM-tjenester i virksomheten i tillegg til f.eks. fri telefon som ansatt er det kun et sjablongbeløp på kr 4 392 som skal inntektsføres/tilbakeføres.
- Hvor mye skal inntektsføres/tilbakeføres når den næringsdrivende har en lavere samlet kostnad for EKOM-tjenester enn sjablongbeløpet på kr 4 392? Her inntektsføres/tilbakeføres den faktiske kostnaden. Utover merverdiavgiften får en med andre ord ingen fradrag for EKOM-tjenester.
- Hva med en næringsdrivende med beskjeden aktivitet hvor telefonen og internett i hovedsak nyttes til privat bruk og bare en mindre del av bruken vedrører drifta? Så lenge det er behov for telefon og internett i virksomheten er kostnaden en driftskostnad og det er kun sjablongbeløpet på kr 4 392 som skal inntektsføres.

- Er det et vilkår for næringsvirksomheten at ektefellene disponerer hver sin mobiltelefon, blir konsekvensen at det skal inntektsføres/tilbakeføres et sjablongbeløp på hver av ektefellene.

Vedlikehold - definisjon

Vedlikeholdsbegrepet er fastlagt gjennom langvarig retts- og skattefastsettingspraksis. Vedlikehold er arbeider som utføres for å bringe objektet tilbake til opprinnelig stand eller den stand det på et senere tidspunkt er vedlikeholdt eller påkostet til. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. Det foreligger derimot en påkostning som skal tillegges kostprisen når det er foretatt endringer som går utover det som defineres som vedlikehold, m.a.o. endringer som setter objektet i en annen eller forbedret stand i forhold til den opprinnelige (slik det var etter siste ombygging – vedlikehold). Skattedirektoratet skriver i Skatte-ABC 2018/19 s. 1497 punkt 5.4: *«Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.»*

Virksomhet eller ikke - underskudd - hobby

Hvorvidt gårdsbruket mv. skattyteren driver er virksomhet i skattelovens forstand, kan skape tolkningsproblemer. Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gå med overskudd og drives for skattyteres regning og risiko. I vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd eller ikke, skal det bedriftsøkonomiske resultat legges til grunn. Rettspraksis sier at aktivt drevet jord- og skogbruksvirksomheten skal vurderes under ett i relasjon til skattelovens virksomhetsbegrep.

Når det gjelder hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd stod det tidligere i Skatte-ABC at det ved oppstart av jordbruksdrift normalt kunne vurderes over en fire- femårsperiode. Etter signaler fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet. i 2013 skulle det bli noe lempeligere praksis. I Skatte-ABC 2018/19 s. 1543 punkt 3.5.3 «Vurderingsperioden» står det: *«Hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, må avgjøres i det enkelte tilfelle. F.eks. vil det reelle overskudd (og ikke det skattemessige resultat) fra skog måtte vurderes over meget lang sikt.»*

Når det gjelder vurderingen av om den økonomiske aktiviteten er skattepliktig virksomhet eller skattefri hobby og hvordan dette skal behandles i oppstartsperiode står omtalt i Skatte-ABC 2018/19 s. 1543, punkt 4 «Når anses en virksomhet påbegynt». Her fremgår det bl.a. at aktiviteter som skatteetaten avslår, men senere blir vurdert som virksomhet, kan få fradrag for sine kostnader inntil fem år. Det samme gjelder hobbyer som gradvis har økt i aktivitet/inntjening slik at det skal vurderes som virksomhet. I slike tilfeller nyttes RF-1298

«Oppstart av virksomhet – bilagsoversikt» (eget skjema per år). Er en i tvil om en faktisk driver skattepliktig virksomhet eller ikke skal en også benytte skjemat RF-1298.

Generelt om oppstartsperioden:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/ny-som-naringsdrivende/skatteeregler-og-fradrag/oppstartsperiode/>

Oppstartskostnader:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/enk/hjelp/fradragsveiviser-for-enk/kostnader-og-avskrivning/oppstartkostnader/>

Rivingskostnader

Kostnader til rivning av utrangerte hus pga. slit og elde skal skattemessig behandles på samme måte som husets restverdi. For driftsbygninger føres beløpet til fradrag over gevinst- og tapskonto. I en bindende forhåndsuttalelse (BFU 86/04) konkluderes det med at rivingskostnader som er en nødvendig kostnad for oppføring av et nytt bygg, aktiveres som anskaffelseskost på det nye bygget. Det gis ikke fradrag for rivning av et utrangert våningshus som et av de siste to år er benyttet av eieren som egen bolig.

Tvangsmulkt

Tvangsmulkt er hovedreaksjonen ved manglende innlevering eller åpenbare feil i f.eks. skattemelding for næringsdrivende, mva-melding, A-melding, eller innrapportering av betalinger til selvstendig næringsdrivende. Videre vil det gjelde virksomheter som ikke retter seg etter pålegg om bokføring eller som ikke gir etterspurte opplysninger i en kontroll.

Skatteetaten sender ut varsel og betinget vedtak i et felles brev hvor det oppgis hva som må gjøres for å unngå tvangsmulkt og hvor det gis en tidsfrist for å rette opp forholdet. Leveres ikke opplysningene innen den nye fristen i brevet, vil det bli ilagt tvangsmulkt.

For manglende skattemeldinger utgjør tvangsmulkten et 1/2 rettsgebyr pr dag, kr 565, med maksbeløp kr 56.500. For tredjepartsopplysninger utgjør tvangsmulkten 1 rettsgebyr pr dag, kr 1.030 med maksbeløp: kr 56.500. For A-meldinger utgjør tvangsmulkten 1/10 rettsgebyr pr dag pr. inntektsmottaker, med maksgrensen på 1 000 rettsgebyr per periode. Maksbeløpet er 1 130 000 kroner per periode.

Fra 1. august 2018 ble det innført nye retningslinjer. I retningslinjene er det inntatt at Skatteetaten i særlige tilfeller kan redusere eller frafalle påbeløpt tvangsmulkt. Først og fremst der tvangsmulkten slår urimelig ut og ikke fremmer formålet med reglene. Skattedirektoratet har bl.a. kommet til at tvangsmulkt skal frafalles hvis opplysninger er levert og den opplysningspliktige tidligere har opptrådt aktsomt og lojalt (har levert rettidig). Den

opplysningspliktige kan sende inn en forklaring eller begrunnelse for forsinkelsen i klage. For øvrig inneholder retningslinjene en tabell med oversikt over hvordan vanlige momenter og spørsmål kan vurderes i forhold til tvangsmulkt.

Merk at om en regnskapsklient får varsel om tvangsmulkt er det ingen automatikk i at regnskapskontoret varsles.

Retningslinje for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr:

<https://www.skatteetaten.no/contentassets/ed98d624772f42ae95fd12f04b1dd915/retningslinje-for-bruk-av-tvangsmulkt-og-overtredelsesgebyr.pdf>

Utbytte og utvidelser av andeler i samvirket

Skattepliktig del av utbytte føres direkte til skattemeldingens post 3.1.7. For utbytte fra selskaper er det innført en oppjusteringsfaktor. Denne er for 2018 fastsatt til 1,33 og gjøres automatisk i skatteberegningen. (Satsen for oppjustering er for 2019 er fastsatt til 1,44.)

Utvidelser av andeler i samvirke (obligatoriske og frivillige) skal aktiveres i regnskapet, næringsoppgavens post 1829 «Aksjer og verdipapirfondsandeler». Ved trekk i avregning inntektsføres hele leveransen samtidig som andelen aktiveres.

Medlemskapitalkonto er «beholdt» overskudd fra selskapet og skal ikke føres i regnskapet før det på et senere tidspunkt etter årsmøtevedtak utbetales, da som ordinær inntekt.

I de tilfellene selskapene utbetaler «forrentning» av medlemskapitalen blir dette behandlet som renter fra selskapet. Det er ingen formuesskatt på medlemmets selskapsandel da den faller på selskapet.

