

**Generelt**

I næringsvirksomhet skal det føres en egen gevinst- og tapskonto. Har gevinstene og tapene til skattyteren oppstått både i og utenfor selvstendig personlig næringsvirksomhet, føres disse på to særskilte gevinst- og tapskontoer. Dersom skattyter driver flere atskilte virksomheter, skal det føres en gevinst- og tapskonto for hver virksomhet, og for hver kommune som vedkommende er skattepliktig til og som skal tilordnes gevinst eller tap undergitt stedbunden skatteplikt etter skatteloven § 3-3. På skjemaet er det tatt inn felt for å nummerere gevinst- og tapskontoene som skattyteren har.

Gevinst- og tapskontoen skal tilføres gevinst og tap ved realisasjon eller uttak i inntektsåret for driftsmidler i saldogruppe e, f, g, h og i, samt negativ saldo oppstått i året i saldogruppe b. "Tap" ved realisasjon av ervervet forretningsverdi (tom positiv saldo i gruppe b), skal fradragsføres ved fortsatt avskrivning på saldo i gruppe b.

Gevinst og tap på ikke avskrivbare driftsmidler i næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 14-52, skal også tilføres gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder ikke gevinster og tap på eiendeler som aksjer, obligasjoner, fordringer mv.

Er skattyteren deltaker i deltakerliknet selskap som i 2014 har realisert eiendel ervervet før 31.12.1991, og som gir deltakeren rett til fradrag etter skatteloven § 10-44 (5), skal deltakeren føre fradraget inn på sin gevinst- og tapskonto. Dette kan ikke være den samme gevinst- og tapskontoen som der hvor gevinster og tap for næringsvirksomhet i enkeltpersonforetak føres.

Fra og med inntektsåret 2008 skal det ikke beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt i alminnelig jordbruk eller skogbruk med inntil kr 150 000 i inntektsåret (se rettledningen til post 17).

**Bruk av fortegn i skjema**

I utgangspunktet skal alle tall innrapporteres uten fortegn når det klart fremgår av ledeteksten om tallet skal tillegges eller trekkes fra i forhold til den sammenheng det føres i. Det skal altså ikke brukes minustegn når

teksten forteller at det dreier seg om tap mv., og tilsvarende ingen plusstegn ved gevinster mv.

**Presiseringer**

Dersom et felt har forhåndstrykket fortegn (positivt eller negativt) skal tallet som innrapporteres være uten fortegn. Fortegn brukes kun i de tilfeller man ønsker å innrapportere et beløp med omvendt fortegn av det som er forhåndstrykket. I sum og resultatfelter brukes alltid minustegn når summen er negativ.

**Rettledning til de enkelte postene****Post 1. Saldo pr.31.12 overført fra forrige års gevinst- og tapskonto**

Til denne posten overføres saldo på gevinst- og tapskonto pr. 31. desember 2013. Positivt beløp (+) er gevinst, og negativt beløp (÷), er et tap.

**Post 2. Årets gevinst ved realisasjon/uttak av ikke-avskrivbare driftsmidler**

Her føres gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler som ikke kan avskrives etter reglene i skatteloven § 14-40 flg. Gevinst- og tapskontoen skal ikke anvendes ved realisasjon av verdipapirer, fordringer og andre finanseieendeler. Gevinst ved realisasjon av kontrakt om kjøp av driftsmiddel, skal heller ikke føres her, men tas til inntekt i sin helhet i realisasjonsåret. Det presiseres at skattyteren ikke kan føre gevinst etter realisasjon av eiendel utenfor næringsvirksomhet inn på gevinst- og tapskontoen. Slike gevinster skatlegges i realisasjonsåret.

Gevinst fra jord-/skogbruk som skal holdes utenfor beregning av personinntekt, skal innrapporteres på et eget eksemplar av RF-1219 (se rettledningen til post 17).

**Post 3. Årets gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler i saldogruppe e-i, jf. avskrivningsskjemaet post 109**

Her føres gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler i saldogruppe e-i. Det er adgang til å inntektsføre hele eller deler av salgssummen, eventuelt erstatningen mv. direkte i realisasjonsåret. Beløpet hentes normalt fra RF-1084, Avskrivningsskjema for 2014 post 109.

Ved realisasjon av forretningsbygg ervervet før 1.1.1984, må gevinst/tap fra post 109 i avskrivningsskjemaet, korrigeres med nedre grense for avskrivning.

Tilskudd som er gitt til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen, og som ikke skal tilbakebetales, skal regnes som en del av salgssummen, eventuelt erstatningen mv. ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet.

**Post 4. Negativ saldo (gevinst) oppstått i år i saldogruppe b forretningsverdi (goodwill)**

Her føres negativ saldo oppstått i inntektsåret på saldogruppe b. Dette gjelder ved realisasjon av både ervervet og opparbeidet forretningsverdi.

**Post 5. Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren**

Gevinst oppstått ved realisasjon av samtlige dyr som er knyttet direkte til en driftsgren, f.eks. melkekyr ved opphør av melkeproduksjon, kan overføres gevinst- og tapskonto. Forutsetningen er at skattyter fortsetter jordbruksnæringen. Skattyter kan om han ønsker det, føre gevinsten som vanlig driftsinntekt i året.

**Post 6. Andre betinget skattefrie avsetninger som skal føres på gevinst- og tapskonto**

Foretaket kan kreve betinget skattefritak for gevinst etter ufrivillig realisasjon av driftsmidler i saldogruppe e, f, g og h. Vilårene for å kunne kreve betinget skattefritak er nærmere regulert av skatteloven § 14-70. Er ikke nytt driftsmiddel ervervet innen tidsfristen, føres 80 % av den avsatte gevinsten inn på gevinst- og tapskontoen i det inntektsåret fristen løper ut. Resterende 20 % av ikke reinvestert gevinst, inntektsføres direkte i det inntektsåret fristen løper ut, jf. skatteloven § 14-44 (4).

**Post 8. Sum postene 1-6**

Her summeres alle poster som skal tillegges gevinst- og tapskontoen i 2014, og legges til saldoen pr.31.12.2013 i post 1.

**Post 9. Årets tap ved realisasjon av driftsmidler som ikke kan avskrives etter reglene i skatteloven § 14-40 flg.**

Her føres tap ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler i næringsvirksomhet. For øvrig vises det til rettledningen til post 2.

**Post 10. Årets tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogrupperne e-i, jf. avskrivningsskjemaet post 109**

Tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogrupperne e-i, skal føres her. Det er ikke adgang til å føre tapet direkte til fradrag i realisasjonsåret. For øvrig vises det til rettledningen til post 3.

**Post 11. Differanse mellom deltakers andel av oppregulert verdi og bokført skattemessig verdi pr.31.12.1991 på eiendel som et deltakerlignet selskap har realisert**

Deltaker som ved overgangen til nettoligning har rett til oppregulering av inngangsverdien på eiendel som tilhører selskapet, kan på det tidspunkt selskapet realiserer eiendelen kreve fradrag for differansen mellom sin andel av den oppregulerte inngangsverdi og sin skattemessig bokførte verdi på eiendelen pr. 31. desember 1991. Fradraget gis ikke direkte i realisasjonsåret, men ved at beløpet føres på deltakerens gevinst- og tapskonto.

Har selskapsandelen skiftet eier etter 31.12.1991 følger retten til oppregulering med selskapsandelen.

**Post 12. Deltakers andel av gevinst vedr. realisasjon av eiendel fra deltakerlignet selskap når deltaker oppfyller betingelsene for skattefrihet etter skatteloven § 9-3 (2-6)**

Dersom et deltakerlignet selskap realiserer en eiendel med gevinst hvor en deltaker etter overgangsreglene oppfyller kravene til skattefritak etter skatteloven § 9-3 (2-6), kan deltakeren kreve fradrag for den del av gevinsten som faller på hans andel av resultatet i selskapet. Fradraget gis ved at beløpet overføres til deltakerens egen gevinst- og tapskonto.

Har selskapsandelen skiftet eier etter 31.12.1991, følger retten til kompensierende fradrag med selskapsandelen.

**Post 13. Sum postene 9-12**

Her summeres alle poster som skal fradras gevinst- og tapskontoen før en kommer fram til grunnlaget for inntekts- eller fradragsføring.

**Post 14. Grunnlag for årets inntekts-/fradragsføring**

Her føres beløpet i post 8 fratrukket beløpet i post 13. Differansen utgjør grunnlaget for inntekts- eller fradragsføring på gevinst- og tapskontoen for 2014.

**Post 15a og b.**

Minimum 20 % til inntekt/maksimum 20 % til inntektsfradrag, eventuelt restbeløp under kr 15 000 til inntekt/inntektsfradrag. Dersom grunnlaget i post 14 er positivt, skal saldoen reduseres med minst 20 % (inntektsføres). Er grunnlaget i post 14 negativt, kan saldoen reduseres med inntil 20 % (kostnadsføres). Dersom grunnlaget i post 14 er negativt med et beløp som er mindre enn kr 15 000, kan imidlertid beløpet kostnadsføres i sin helhet. Dersom grunnlaget i post 14 er positivt med et beløp som er mindre enn kr 15 000, skal beløpet inntektsføres i sin helhet. Ved dødsfall i året må positiv saldo på gevinst- og tapskonto tas til inntekt i dødsåret. Negativ saldo må føres til fradrag i dødsåret. Dette gjelder imidlertid ikke så langt gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving overtar boet udelt, og trer inn i avdødes rettigheter og plikter etter skatteloven § 14-40 flg. Ved opphør av skatteplikten til Norge, se rettledningen til post 19. Ved overgang til avvikende regnskapsår, se ny post 20.

**Post 16. Saldo på gevinst- og tapskonto 31.12.**

Foretak som leverer næringsoppgave 1 overfører positiv saldo til post 2096 i næringsoppgaven, og negativ saldo til post 1299. Leverer foretaket næringsoppgave 2, 3 eller 4, skal saldoen fra post 16 på gevinst- og tapskontoen overføres til kolonne II i post 51 på forskjellsskjemaet (RF-1217).

**Post 17. Stammer saldoen fra realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, hvor opprinnelig gevinst i inntektsåret ikke oversteg kr 150 000**

Ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, skal det ikke beregnes personinntekt av gevinst når den i inntektsåret ikke overstiger kr 150 000. Dette omfatter gevinst som faller inn under skatteloven § 9-3, åttende ledd, bokstav a eller d. Dersom gevinsten overstiger kr 150 000, skal det beregnes personinntekt av hele beløpet.

**Post 18. Er beløpet i post 15a/15b overført direkte til selvangivelsen eller via næringsoppgaven**

I post 18 skal personlig skattyter oppgi om inntekten/inntektsfradraget er overført direkte til selvangivelsen eller næringsoppgaven.

**Post 18a). Beløpet overføres direkte til selvangivelsen dersom:**

- Enkeltpersonforetaket er fritatt fra å levere næringsoppgave. (Se nærmere om hvilke enkeltpersonforetak dette gjelder i rettledningen til selvangivelsen). Beløpet i post 15a/15b skal i så fall inngå i henholdsvis sum driftsinntekter eller sum driftskostnader i selvangivelsen.
- Beløpet gjelder fiske eller fangst, som er opphørt tidligere år. (Post 15a/15b overføres til post 3.1.12/3.3.7 og 1.6.1 i selvangivelsen.)
- Beløpet gjelder annen virksomhet (inkl. jordbruk, skogbruk, pelsdyrdrift og/eller reindrift) som er opphørt tidligere år. (Post 15a/15b overføres til post 3.1.12/3.3.7 og 1.6.2 i selvangivelsen.)
- Beløpet gjelder verken pågående eller tidligere virksomhet. (Post 15a/15b overføres til post 3.1.12/3.3.7 i selvangivelsen.)

Leverer foretaket næringsoppgave 1 (RF-1175), overføres beløp fra post 15a til 8285 i næringsoppgaven. Inntektsfradrag fra post 15b på gevinst- og tapskontoen overføres til post 8286 i næringsoppgave 1. Leverer foretaket næringsoppgave 2 (RF-1167), næringsoppgave 3 for forsikringselskaper mv. (RF-1170) eller næringsoppgave 4 for banker, finansieringsforetak mv. (RF-1173), kommer beløpet i post 15 på gevinst- og tapskontoen til inntekt eller fradrag via forskjellsskjemaet (RF-1217).

**Post 19. Er selskapet oppløst, eller er skatteplikten (til Norge) opphørt**

Tilfeller hvor gevinst- og tapskontoen skal gjøres opp jf. skatteloven § 14-48: For enkeltpersonsforetak ved skattyters død i inntektsåret (med mindre gjenlevende ektefelle sitter i uskiftebo, eller enearving som overtar boet udelt, trer inn i avdødes rettigheter og forpliktelser), ved likvidasjon av selskap i likvidasjonsåret, ved oppløsning av deltakerlignet selskap i oppløsningsåret og ved opphør av skatteplikt til Norge i opphørsåret.

Unntak fra plikten til å inntektsføre gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt

til Norge, gjelder hvor skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat. Det samme gjelder når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon. Hvis Norge ikke har avtale om bistand til innfordring av skattekrav med det landet hvor personen blir bosatt eller selskapet blir hjemmehørende, må det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte. Det er skattekontoret som fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse. Oversikt over hvilke land Norge har slik avtale med, finnes i Lignings-ABC, "Utland - allment om skatteavtaler". Vilkår for fortsatt inntektsføring er at personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat. Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det

være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet. Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal gjenstående på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

#### **Post 20 Avvikende regnskapsår**

Foretak som går over til avvikende regnskapsår kan inntektsføre mindre enn 20 % av positiv saldo fra post 14. En inntektsfører forholdsmessig etter antall påbegynte måneder i det aktuelle overgangsåret som foretaket leverer næringsoppgave for.

#### *Eksempel*

Skattyter går over til å benytte avvikende regnskapsår fra 1. juni i kalenderåret, og skal levere næringsoppgave for inntekter og kostnader i tidsrommet 1. januar til

31. mai. Dersom skattyter hadde kr 400 000 i positiv saldo ved utløpet av forrige inntektsår, utgjør 20 % av dette kr 80 000. Fordi skattyter leverer næringsoppgave for et kortere tidsrom enn 12 måneder, kan hun inntektsføre 5/12 av kr 80 000. Dette innebærer at skattyter skal inntektsføre kr 33 333 i post 15 a, og restsaldo i post 16 blir kr 366 667.

Det er ikke anledning til å fradragsføre mer enn 20 % av negativ saldo fra post 14 for et inntektsår. Ved avvikende regnskapsår som er lenger enn 12 måneder skal det levere et eget skjema for tidsrommet mellom avslutningen av forrige inntektsår og begynnelsen av det nye regnskapsåret. En fradragsfører forholdsmessig etter antall påbegynte måneder i den aktuelle overgangsperioden.