



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 94

(2000-2001)

Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

*Tilråding fra Finansdepartementet av 11. mai 2001, godkjent
i statsråd samme dag.*

0 Innledning

Finansdepartementet legger fram forslag til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen.

I denne proposisjonen inngår:

1. Forslag om klargjørende endring av hjemmelen for beskatning av kommuners gevinst ved realisasjon av aksjer/andeler i kraftforetak og selskap som direkte eller indirekte eier aksjer/andeler i kraftforetak
2. Forslag om presisering av bestemmelser om utgangspunktet for kommunenes søksmålsfrist etter ligningsloven § 11-2
3. Forslag om presisering av hvilke kraftanlegg som skal undergis kommunefordelingsregler basert på gjenanskaffelsesverdier fastsatt av NVE (GAV)
4. Forslag om opphevelse av overgangsregel om verdsettelse av tidligere prosentlignede kraftverk
5. Forslag om skattefritak for heleide datterselskaper av SND Invest AS
6. Forslag om skattefritak for Petoro a.s
7. Forslag om opphevelse av særregelen om fradrag for kurs i utlandet
8. Forslag om RISK-regulering ved salg av aksjer til selskapet som har utstedt aksjene
9. Forslag om begrensning av tapsfradrag ved realisasjon av aksje med oppregulert inngangsverdi
10. Forslag om oppretting av lovtekst i skatteloven § 14-42
11. Forslag om presisering av lovtekst i forhold til skatteansvar for fullmektinger
12. Omtale av folkeregistrert bosted for studenter
13. Forslag om innføring av særskilt hjemmel for elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver etter merverdiavgiftsloven
14. Forslag om å unnta serveringstjenester fra elev- og studentkantiner fra merverdiavgiftsplikt
15. Forslag om å endre merverdiavgiftsloven slik at idrettsaktiviteter generelt blir unntatt fra merverdiavgiftsplikt
16. Forslag om å unnta guidetjenester og formidling av slike tjenester fra merverdiavgiftsplikt
17. Forslag om å utvide merverdiavgiftsplikten for Posten Norge BAs brevsendinger til utlandet til å gjelde Postens brevsendinger generelt, ikke bare enerettsområdet.

1 Endringer i bestemmelser vedrørende kraftverksbeskatning

1.1 Presisering av hjemmelen for gevinstbeskatning ved fylkeskommuners og kommuners realisasjon av aksjer/andeler i kraftforetak og selskap som eier aksjer/andeler i kraftforetak

1.1.1 Innledning og sammendrag

Ved kraftskattereformen ble det fra og med inntektsåret 1997 innført skatteplikt for kommuners og fylkeskommuners inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Tilsvarende ble det innført skatteplikt for kommuner og fylkeskommuner for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller likestilt selskap som «*driver virksomhet*» som nevnt foran, jf. skatteloven ¹⁾ § 2-5. (I fremstillingen nedenfor er uttrykket «*kommune*» til dels benyttet som fellesbetegnelse for fylkeskommune og kommune.)

Det har oppstått en del uklarhet om omfanget av denne beskatningshjemmel. Blant annet har enkelte dannet seg den oppfatning at organisering av kraftvirksomhet via holding/eierselskaper for kraftforetak/operativselskaper i bransjen, vil medføre at kommunenes realisasjon av aksjer/andeler i holding/eierselskaper ikke vil omfattes av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5.

På grunn av den tvil som har gjort seg gjeldende om fortolkningen av skatteloven § 2-5 og på grunn av forestående eierendringer/omstruktureringer som aktualiserer spørsmålet, avga departementet den 6. april d.å. en presiserende uttalelse om hvordan bestemmelsen er å forstå. Det ble samtidig varslet en klargjørende lovendring, samt en vurdering av mulig lovregulering av spørsmål om nærmere avgrensning av skatteplikten. Uttalelsen ble lagt ut på departementets hjemmeside på internett og er kjent i bransjen og blant de berørte kommuner.

Departementet legger med dette fram forslag til en klargjørende endring av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 som nevnt.

Etter departementets oppfatning må gjeldende rett om omfanget av beskatningshjemmelen fastlegges med bakgrunn i de strukturer for kommunalt eierskap i kraftforetak som man så for seg ved utforming av reglene og de formålsbetraktninger som den gang ble lagt til grunn.

På denne bakgrunn foreslås presisert at beskatningshjemmelen gjelder kommunalt eide aksjer/andeler i alle kraftforetak som er selvstendig skattesubjekt, herunder også interkommunale DA.

Videre foreslås presisert at vurderingen av om kommunen eier aksjer/andeler i foretak som «*driver*» virksomhet «*knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft*»,

¹⁾ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

det vil si som er å anse som kraftforetak, i utgangspunktet skal baseres på forholdene da kommunen ervervet eierandelene. Selv om kraftforetaket på grunn av senere virksomhetsomlegging eller omorganiseringer ikke lenger selv driver slik operativ virksomhet, skal selskapet i denne sammenheng fortsatt anses for å drive den aktuelle virksomhet. Aksjer/andeler som kommunene har mottatt som vederlag ved omorganiseringer som nevnt, vil fortsatt omfattes av beskatningshjemmelen. Kommuners aksjer/andeler som pr. 1. januar 1997 forutsetningsvis skulle kunne utløse skatteplikt ved senere realisasjon, vil fortsatt vil være omfattet av hjemmelen.

Videre foreslås presisert at beskatningshjemmelen vil dekke kommuners aksjer/andeler i foretak som er selvstendige skattesubjekter dersom selskapet etter ervervstidspunktet opptar operativ virksomhet slik at det blir å anse som kraftforetak.

Endelig foreslås presisert at beskatningshjemmelen generelt vil omfatte kommuners aksjer/andeler i foretak som er selvstendige skattesubjekter og som på ervervstidspunktet eller senere direkte eller indirekte eier aksjer/andeler i kraftforetak.

Det foreslås at mulige avgrensningsspørsmål om hvilke tilfeller beskatningshjemmelen dekker, kan reguleres av departementet i medhold av en særskilt forskriftshjemmel.

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001, det vil si for kommuners realisasjon av aksjer/eierandeler i 2001 og senere år.

1.1.2 Bakgrunn for beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a

1.1.2.1 Om organisasjonsformer for kommunalt eide kraftverk mv. før kraftskattereformen og den senere utvikling

Ved vedtakelsen av energiloven²⁾ i 1990 var kraftverkene organisert i mange små enheter, gjerne som kommunale eller fylkeskommunale forvaltningsbedrifter. For å oppnå markedsbasert kraftvirksomhet og legge til rette for konkurranse i produksjon og omsetning som var vesentlige formål ved energiloven, forutsatte man i forarbeidene en omstrukturering av bransjen, jf. Ot.prp. nr. 43 (1989-90) kapittel VII punkt 2 side 38 flg. Man ønsket at små enheter ble slått sammen og at produksjonsdelen av virksomheten ble skilt ut fra overføringsdelen/nettvirksomheten. Det ble også ansett ønskelig at virksomhet som var organisert i kommunale forvaltningsbedrifter skulle omdannes til aksjeselskap. En organisasjonsform med kommunalt eierskap i kraftvirksomhet via holding/eierselskap for kraftforetak/operativselskaper i bransjen, er ikke kommentert i disse forarbeidene.

Rødseth-utvalget, NOU 1992:34 Skatt på kraftselskap, kommenterer dagjeldende organisasjonsformer for kommunalt eide energiverk i kapittel 3.6.1. på side 28. Det fremgår her at den vanlige eierformen for kraftverk i kommunalt eller fylkeskommunalt eie var som kommunale forvaltningsbedrifter eller som interkommunale selskaper. Det påpekes også at noen kraftverk

²⁾ Lov 29. juni 1990 nr. 50 om produksjon, omforming, overføring, omsetning og fordeling av energi m.m. (energiloven)

allerede var organisert som aksjeselskap og at dette var blitt en mer vanlig organisasjonsform de senere årene. Det henvises til forarbeidene til energiloven hvor det uttales at dette ofte kan være den mest hensiktsmessige organisasjonsformen etter at kraftverkene ble pålagt å drive markedsbasert.

I Ot.prp. nr. 23 (1995-96) Skattlegging av kraftforetak heter det i kapittel 3.6 på side 29 blant annet følgende om Eierstruktur og selskapsformer:

«Omtrent halvparten av foretakene er organisert som aksjeselskaper, selv om de er kommunalt eller fylkeskommunalt eide. De øvrige foretakene er kommunale og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter, og interkommunale forvaltningsbedrifter. Det innebærer at eierne har ubegrenset ansvar for virksomheten. Mange foretak er omorganisert til aksjeselskaper etter at energiloven trådte i kraft. (...)

Mange av produksjonsforetakene og engrosverkene er eid av flere kraftforetak eller (fylkes)kommuner i fellesskap. Organisasjonsformen varierer mellom aksjeselskaper, ansvarlige selskaper, selskaper med delt ansvar og interkommunale forvaltningsbedrifter.

I de senere årene er det i tillegg etablert selskaper som kun driver med kjøp av kraft for videresalg til sluttbrukere og energiverk. Det er også etablert selskaper som megler eller formidler kraftkontrakter. Selskapene er enten eid av offentlig eide kraftforetak eller private.

Enkelte eiere har den siste tiden forsøkt nye måter å organisere kraftforetakene på. Det er eksempler på at omsetning og eventuelt produksjon av kraft organiseres i egne selskaper, gjerne i samarbeid med andre. Nettet kan i slike tilfeller stå tilbake som rene nettforetak.»

Ved vedtakelsen av kraftskattereformen var det med andre ord bare unntaksvis aktuelt at kommuners eierskap i kraftforetak var organisert som eierskap i eierselskaper som ikke selv var å anse som kraftforetak. Dette har også avspeilt seg i de forutsetninger som ble lagt til grunn ved utforming av beskatningshjemmelen for kommuners og fylkeskommuners realisasjonsgevinster på aksjer/eierandeler i selskaper i bransjen/kraftforetakene, jf. kapittel 1.1.2.2.

I etterkant av opphevelsen av monopolsituasjonen i kraftproduksjonsmarkedet ved energiloven og den senere kraftskattereformen har man av ulike årsaker tatt i bruk nye organisasjons- og eierstrukturer. Dette gjelder også de tidligere kommunalt eide kraftforetakene, hvor man blant annet har omstrukturert slik at kommunenes eierskap er organisert via holding/eierselskaper til driftsselskaper i bransjen.

Eierstruktur med kommunalt indirekte eierskap i driftsselskap gjennom holding/eierselskap er således i stor grad blitt etablert ved omstrukturering av virksomhet som pr. 1. januar 1997 var direkte eller indirekte eiet av kommuner og som klart var omfattet av ordlyden i beskatningshjemmelen i tidligere skattelov ³⁾ § 26 bokstav c og av den tilhørende overgangsregel om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier på eierandelene, jf. kapittel 1.1.3.2. Omstruktureringene er i de fleste tilfeller gjennomført slik at det er oppnådd skattefritak for den realisasjonsgevinst overføring av kraftvirksomheten eller eierandelene i denne normalt ville utløst. Slike skattefritak vil gjennomgående være oppnådd på vilkår om «skattemessig kontinuitet» som normalt blant annet innebærer en særregulering av den skattemessige inngangsverdien på

³⁾ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

kommuners aksjer i mottakende selskap mottatt som vederlag ved de forutgående omstruktureringer. Slike vilkår følger av de generelle regler om skattefri fusjon og fisjon, omdanning til aksjeselskap eller konserninterne overføringer eller etter konkrete lempningsvedtak fra departementet etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Behandling av transaksjonen med «skattemessig kontinuitet» etter nevnte ordninger innebærer ikke at gevinsten skal fritas for endelig beskatning, men innebærer en utsettelse av den beskatning omstruktureringen i utgangspunktet ville utløst.

Etter departementets oppfatning kunne man ved utformingen og vedtakelsen av beskatningshjemmelen i tidligere skattelov § 26 bokstav c, jf. neste kapittel, ikke forutse den påfølgende utvikling av eierstrukturene - også de kommunale og fylkeskommunale - i kraftbransjen.

1.1.2.2 Prinsipper og forutsetninger ved innføring av skatteplikt for kommuners og fylkeskommuners gevinst ved realisasjon av aksjer/ andeler i kraftforetak

Rødseth-utvalget, NOU 1992:34 Skatt på kraftselskap, omtalte skatt på gevinst ved kommuners realisasjon av kraftanlegg i kapittel 13.7 side 142 slik:

«Utvalet meiner at det er uheldig at vinst ved sal av kraftanlegg vert skattlagt ulikt, avhengig av om anlegget er eigd av kommune direkte eller gjennom eit aksjeselskap. Utvalet meiner også at det er uheldig at ein på grunn av asymmetriar i skattelegginga av kommunale kapitalinntekter kan tenkjast å få skattemotiverte sal av kraftverk. Skatt på vinst eller inndragning av oppnådd skattefordel kan motverka slike sal».

Videre foreslo utvalget i kapittel 18.5 på side 188 følgende:

«(...)at det innføres generell skatteplikt for gevinst ved en offentlig eiers realisasjon av kraftverk, samt for realisasjon av aksjer eller andeler i selskap som eier kraftverk».

Om de prinsipper som lå til grunn for lovforslagene i Ot.prp. nr. 23 (1995-1996) som ledet til kraftskattereformen, herunder vedtakelsen av beskatningshjemmelen i tidligere skattelov § 26 bokstav c, heter det i proposisjonen kapittel 1.1.3 på side 9:

«I arbeidet med skattereformen for kraftforetak har departementet måttet veie de ulike interessene mot hverandre. Målet har vært å komme fram til et system med egenskaper som sikrer samfunnsøkonomisk riktige beslutninger i utbygging og drift, samtidig som skatteinntektene til kommunene samlet sett skal opprettholdes. Departementet har også lagt vekt på å unngå å svekke statens inntekter i særlig grad.

Likebehandling har vært et sentralt prinsipp i skattereformen 1992. Skattlegging skal være mest mulig lik, uavhengig av næring, eier, finansieringsmåter og organisasjonsform. Departementet har lagt dette til grunn som et hovedprinsipp også for skattereformen for kraftforetak. Foretakene skal i størst mulig grad stå overfor det samme skattesystemet. Dette gjelder både når en sammenligner offentlige og private kraftforetak og når en sammenligner kraftnæringen med annen næringsvirksomhet.»

I proposisjonens kapittel 6.1. på side 60 heter det følgende om forslaget om innføring av skatteplikt for kommunene og valg av eierform :

«Det foreslås videre at skattefritaket som gjelder for kommunale kraftforetak i egen kommune (eierkommunen) etter skatteloven § 26 c og § 136 annet ledd oppheves. Dette er begrunnet ut fra nøytralitets- og konkurransehensyn. Videre foreslås det at det innføres skatteplikt for kommuner og fylkeskommuner ved realisasjon av aksjer og andeler i selskap som driver kraftvirksomhet.»

Vedrørende realisasjon av kommunalt eide aksjer og selskapsandeler heter det videre i Ot.prp. nr. 23 kapittel 6.2.2 på side 62:

«Ved bare å innføre skatteplikt og regnskapsligning for offentlig eide kraftforetak i egen kommune, vil den offentlige eiers skatteplikt ved avhendelse avhenge av kraftforetakets organisasjonsform. Beskatningen vil utløses ved realisasjon av kraftforetak som eies direkte eller gjennom selskap eller sammenslutning som ikke er eget skattesubjekt (for eksempel forvaltningsbedrift) mens beskatningen ikke utløses ved slik realisasjon dersom kraftforetaket er organisert som aksjeselskap eller likestilt selskap.

Rødseth-utvalget foreslo derfor at det innføres særskilte regler om skatteplikt for kommuner og fylkeskommuner for gevinst også ved salg av aksjer i kraftforetak, jf. NOU 1992:34, s. 142.

Etter departementets vurdering ville det ikke være i samsvar med de grunnleggende prinsipper om likebehandling ved beskatningen dersom forskjellige gevinstbeskatningsregler skulle gjelde for salg av kommunalt kraftforetak avhengig av hvordan foretaket er organisert. Skattefrihet for aksjegevinsten ville gi forskjellsbehandling i forhold til private eiere av kraftforetak og i forhold til kommuner og fylkeskommuner som eier energiverket direkte eller gjennom selskaper som ikke er selvstendig skatte subjekt. Departementet foreslår derfor at det i skatteloven § 26 c inntas en bestemmelse om at kommuner er skattepliktige ved realisasjon av aksjer eller andel i kraftforetak som er selvstendig skattesubjekt.»

I proposisjonens kapittel 16.1 på side 195 er inntatt blant annet følgende merknader til skatteloven § 26 bokstav c:

«Gevinst ved salg av driftsmidler eller andeler i selskaper som ikke er egne skattesubjekter, må anses som inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft. Salg av aksjer eller andeler i selskap som er egne skattesubjekter vil derimot ikke omfattes. En slik forskjellsbehandling vil stride mot grunnleggende prinsipper om nøytralitet ved beskatning av ulike eierformer, og nødvendiggjør en særskilt bestemmelse om skatteplikt for aksjegevinster på kommuners hånd. Skatteplikten på gevinster vil motsvares av fradragrett for tap, jf. § 45 første ledd.»

På denne bakgrunn ble det med virkning fra og med inntektsåret 1997 innført skatteplikt for fylkes-, herreds- og bykommuners inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Fylkes-, herreds- og bykommuner ble videre skattepliktige for « *gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller likestilt selskap som driver virksomhet som nevnt i foregående punktum* », det vil si produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Skattepliktbestemmelsen ble

inntatt i tidligere skattelov § 26 bokstav c, og er videreført i skatteloven av 16. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a.

Lovens avgrensning av den type virksomhet som kommunenes skatteplikt ved direkte eller indirekte eierskap referer seg til, samsvarer i hovedsak med den definisjon av kraftforetak som nå er inntatt i skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav d hvor det heter:

«Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft.»

For praktiske formål skulle det være tilstrekkelig presist å angi at kommuners skatteplikt for realisasjonsgevinster etter tidligere skattelov § 26 bokstav c, jf. nå skatteloven § 2-5, i utgangspunktet gjaldt aksjer/andeler i «kraftforetak».

Ved innføringen av skatteplikt for kommuners og fylkeskommuners realisasjonsgevinster av aksjer og selskapsandeler i kraftsektoren i tidligere skattelov § 26 bokstav c, ble det også gitt overgangsregler om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier på kommunenes aksjer/andeler som kunne beskattes for realisasjonsgevinst etter bestemmelsen. Overgangsregelen ble gitt samme anvendelsesområde som beskatningshjemmelen i tidligere skattelov § 26 bokstav c.

Om bakgrunnen for forslaget til overgangsregel for fastsettelse av inngangsverdi på aksjer (andeler) i kommunalt eid (aksje)selskap, heter det i Ot.prp. nr. 23 (1995-96) kapittel 6.2.3 side 63 blant annet følgende:

«Mange kommunale og fylkeskommunale kraftforetak er omdannet fra forvaltningsbedrifter til aksjeselskaper etter vedtakelsen av energiloven. I slike tilfeller har kommunene gjerne skutt inn kraftverket som tingsinnskudd i det nystiftede aksjeselskapet, med den følge at omsetningsverdien på foretakets eiendeler på innskuddstidspunktet danner inngangsverdien på aksjene. Etter alminnelige skatteregler er et slikt innskudd å anse som skattepliktig realisasjon av kraftverket, men kommunene er likevel ikke blitt beskattet for gevinst i forbindelse med omdannelsen. (...)

Eiere av tidligere prosentligende kraftforetak kan således ha svært ulike bokførte inngangsverdier på foretaket ved omlegging til regnskapsligning avhengig av hvordan dette er organisert. (...)

Departementet anser det som lite ønskelig at forskjeller i skattemessig regulering for de ulike organisasjonsformene forut for overgang til regnskapsligning i seg selv vil medføre ulikheter i inngangsverdiene. Ved innføring av alminnelig skatteplikt ved realisasjon av kommunale kraftforetak, bør inngangsverdiene fastsettes etter de samme prinsippene uavhengig av hvordan foretaket tidligere har vært organisert og tidspunktet for eventuell omorganisering.»

Overgangsregelen ble inntatt i lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt. Den skattemessige inngangsverdien på kommunenes aksjer/andeler som angitt i tidligere skattelov § 26 bokstav c skulle fastsettes til den forholdsmessige andel av selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997. Hensikten var å likebehandle kommuner som allerede eide kraftselskap gjennom kraftforetak som var selvstendig skattesubjekt og kommuner som eide kraftforetakene direkte eller gjennom selskap som ikke var egne skattesubjekter. For kommuner som hadde ervervet aksjer med oppskrivning til fulle omsetningsverdier ved omorganiseringer

gjennomført før 1. januar 1997, skulle det fastsettes ny inngangsverdi etter de samme regler som for kommuners aksjer/andeler i kraftforetak som ikke hadde gjennomgått omorganiseringer som nevnt.

1.1.3 Gjeldende rett - tolkning av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a

1.1.3.1 Innledning

Etter departementets oppfatning må beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 tolkes på bakgrunn av de strukturer for kommunalt eierskap i kraftforetak som man så for seg ved vedtakelsen av kraftskattereformen i 1996 og de formålsbetraktninger som den gang ble lagt til grunn, jf. kapittel 1.1.2. På denne bakgrunn må det for det første antas klart at man ved innføring av beskatningshjemmelen mente å ramme senere realisasjon av de kommunalt eide aksjer/andeler i kraftforetak som den gang var etablert. Den innførte overgangsregel om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier på slike eierandeler, underbygger dette utgangspunkt. Kommunalt eide aksjer/andeler motatt som vederlag ved omorganiseringer av tidligere direkte kommunalt eide kraftforetak/forvaltningsbedrifter før 1. januar 1997, ble i denne sammenheng behandlet på samme måte som eierandeler ervervet av kommunene på annen måte.

Det kan dessuten innledningsvis konstateres at man ved utforming av beskatningshjemmelen i tidligere skattelov § 26 bokstav c i 1996, ikke så for seg de eierstrukturer for kommunalt eide kraftforetak som har utviklet seg de senere år, herunder kommunalt eierskap i holding/eierselskaper for kraftforetak mv. Det må imidlertid anses klart i strid med formålet for den innførte beskatningshjemmel at kommunene ved å omorganisere virksomheten og eierstrukturene som var etablert pr. 1. januar 1997, skulle kunne unngå den forutsatte skatteplikt ved realisasjon. Det var et uttalt formål ved innføring av bestemmelsen at den skulle gjelde uavhengig av hvordan den kommunalt eide virksomhet var organisert.

Utover den veiledning som er å finne i forarbeidene til energiloven og kraftskattereformen, er departementet ikke kjent med at det foreligger noen tolkningsuttalelser, lignings- eller rettspraksis som kaster lys over hvordan omfanget for beskatningshjemmelen skal fastlegges.

Departementet har i en viss grad kunnet følge utviklingen av organisasjonsformene i bransjen blant annet ved behandling av senere innkomne søknader om skattelempning etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. I denne forbindelse har departementet i mange tilfeller samtykket i skattelempning blant annet for den skatteplikt kommuners realisasjon av eierandeler ellers ville utløse etter skatteloven § 2-5. I slike tilfeller er det i vedtaket om skattelempning normalt fastsatt særlige vilkår om den skattemessige inngangsverdi på aksjer/andeler som kommunene mottar som vederlag ved omorganiseringen. Slike vilkår forutsetter at det fortsatt vil knytte seg skatteplikt til realisasjon av eierandelene. I motsatt fall ville det ikke være behov for slike vilkår.

Før departementets avgivelse av uttalelsen av 6. april 2001 til Skattedirektoratet som er nevnt innledningsvis, hadde departementet ikke tatt eksplisitt stilling til de fortolknings spørsmål som nå er aktuelle.

I den påfølgende gjennomgang av gjeldende rett om hvordan beskatningshjemmelen skal forstås, er det foretatt en tolkning av bestemmelsens innhold i forhold til de ulike typetilfeller for kommunalt eierskap i sektoren som var aktuelle pr. 1. januar 1997, de strukturer som senere har utviklet seg på denne bakgrunn og som kan bli aktuelle i fremtiden.

1.1.3.2 *Beskatningshjemmelen for kommuner/fylkeskommuner som eier aksjer/andeler i kraftforetak som er selvstendig skattesubjekt - særlig om skatteplikt for andeler i interkommunale DA*

Det er ikke tvilsomt at beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 rammer kommuners aksjer/andeler i selskaper som selv driver slik virksomhet som nevnt i bestemmelsens første ledd bokstav a, det vil si som selv er å anse som kraftforetak. Dersom kommunene eide slike aksjer/andeler pr. 1. januar 1997 er det tilsvarende klart at det skulle fastsettes skattemessig inngangsverdi på eierandelene etter overgangsbestemmelsen til tidligere skattelov § 26 bokstav c. Dette ville også dekke de aller fleste kommunalt eide eierandeler i selvstendige kraftforetak som man den gang så for seg utfra de eierstrukturer som da var de rådende for kommunalt eide kraftverk, jf. kapittel 1.1.2.1. Tilsvarende er det ikke tvilsomt at kommunenes skatteplikt for realisasjonsgevinster også vil omfatte aksjer/andeler i kraftforetak hvor denne eierstrukturen er etablert etter 1. januar 1997 som følge av omorganisering av kraftforetak som tidligere ble drevet som kommunale forvaltningsbedrifter.

Ovenstående er basert på en underliggende forutsetning om at kraftforetaket både ved kommunenes erverv av eierandelene og ved den senere realisasjon, er å anse som kraftforetak. Det kan imidlertid tenkes at kraftforetaket på grunn av mellomliggende virksomhetsomlegging/omstrukturering, ikke lenger vil være å anse som kraftforetak på realisasjonstidspunktet. Om tolkingen av beskatningshjemmelen i slike tilfeller, vises til kapittel 1.1.3.3.

Skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a bestemmer at kommuner og fylkeskommuner er skattepliktige for *«gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller likestilt selskap som driver virksomhet som nevnt i a»*. Lovens ordlyd synes således å forutsette at det for kommuners og fylkeskommuners skatteplikt for realisasjonsgevinst på eierandeler i kraftforetak som er selvstendig skattesubjekt, vil foreligge et tilleggsvilkår om at selskapet er å anse som aksjeselskap eller likestilt selskap.

Begrepet *«likestilt selskap»* er blant annet anvendt i skatteloven § 10-1 første ledd annet punktum som igjen viser til loven § 2-2 første ledd bokstav b til e. Interkommunale selskaper med delt ansvar (DA) er selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav g. Interkommunale DA faller således ikke direkte inn under definisjonen av *«likestilte selskap»* etter skatteloven § 10-1 første ledd annet punktum.

Etter departementets oppfatning tilsier klare formålsbetraktninger at avgrensningen i skatteloven § 2-5 om aksjer/andeler i aksjeselskaper og likestilte selskaper, må leses utvidende slik at den omfatter aksjer/andeler i alle skattesubjekter som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd. Det fremgår av forarbeidene at meningen var å ramme eierandeler i alle typer kraftforetak som er selvstendige skattesubjekter. Det vises igjen til Ot.prp. nr. 23 (1995-96)

kapittel 6.2.2 side 62 og til proposisjonens merknader til skatteloven § 26 bokstav c på side 195, jf. sitater i kapittel 1.1.2.2.

Etter departementets oppfatning må det således anses som gjeldende rett at beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 også dekker kommuners andeler i interkommunale DA som driver relevant kraftrelatert virksomhet, det vil si som anses som kraftforetak. Departementet har grunn til å tro at denne forståelse også er blitt lagt til grunn i praksis, blant annet slik at det er blitt fastsatt skattemessige inngangsverdier for kommunenes andeler i interkommunale DA etter overgangsregelen til tidligere skattelov § 26 bokstav c.

I to enkeltvedtak etter skatteloven § 11-22 av henholdsvis oktober 2000 og januar 2001 har departementet uttalt at kommuners realisasjon av andeler i interkommunale DA ikke ville utløse skatteplikt. Som uttrykk for et prinsipielt syn på angjeldende tolknings spørsmål, trekkes uttalelsene med dette tilbake.

1.1.3.3 *Beskatningshjemmelen for kommuner/fylkeskommuner som har eiet aksjer/andeler i kraftforetak, men hvor kraftforetakene senere er omorganisert slik at de ikke lenger selv driver kraftrelatert virksomhet*

Slik beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a er formulert, er den i utgangspunktet knyttet opp mot den virksomhet som til enhver tid drives i det kommunalt eide kraftforetak. En mulig tolkning av ordlyden er at kommunenes skatteplikt ved realisasjon av eierandelene er avhengig av at selskapet på realisasjonstidspunktet er å anse som kraftforetak. I så fall dreier det seg om en dynamisk utformet beskatningshjemmel som kommunene/selskapene selv ville kunne påvirke omfanget av ved å foreta omorganiseringer mv. slik at selskapet på realisasjonstidspunktet ikke lenger er å anse som kraftforetak. Dersom ordlyden skulle leses på denne måten ville kommunenes skatteplikt falle bort for eksempel dersom selskapet nedlegger den kraftrelaterte virksomheten eller overfører den til andre skattesubjekter ved konsernoverføringer eller fisjon.

Etter departementets oppfatning vil en slik fortolkning av lovteksten klart stride mot formålet med bestemmelsen. Det vises blant annet til uttalelsen i Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 62 som er sitert i kapittel 1.1.2.2.

Dersom kommuner ved å organisere sitt eierskap i kraftforetakene slik at eierandelene ikke lenger knytter seg direkte til kraftforetak men for eksempel til holding/eierselskap for operative foretak i bransjen, kunne bli fri for skatteplikt ved realisasjon av aksjer/andeler i selskapet, ville dette undergrave sentrale hensyn bak kraftskattereformen; likebehandling og nøytralitet. Disse hensyn fremgår blant annet av Ot.prp. nr. 23 (1995-96) kapittel 1.1.1 side 7 flg. som er sitert i kapittel 1.1.2.2. Blant annet skulle offentlige og private kraftforetak stå overfor det samme skattesystemet.

Etter departementets oppfatning må kommunenes forhold til beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 vurderes med utgangspunkt i situasjonen på tidspunktet for kommunenes erverv av aksjene/andelene i kraftforetaket. Det vil si slik forholdene normalt også manifesterte seg pr. 1. januar 1997. En slik tolkning har støtte i formålsbetraktninger, men kan også forankres i bestemmelsens ordlyd. Etter ordlyden er det ikke presisert på hvilket tidspunkt kriteriet om at « *selskap som driver virksomhet som nevnt i a* » må være oppfylt. Ved utforming av bestemmelsen så man for seg at kommunenes indirekte

eierskap i kraftforetak pr. 1. januar 1997, normalt ville være knyttet til interkommunale DA eller aksjeselskap, jf. kapittel 1.1.2. Ordlyden kan på denne bakgrunn leses slik at dersom kommunenes eierandeler i utgangspunktet relaterte seg til selskap som ble ansett for å drive virksomhet som nevnt i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav a, må selskapet i denne relasjon fortsatt anses for å drive denne virksomhet uavhengig av senere omlegging/omstruktureringer av virksomheten. Lovens uttrykk «*driver virksomhet*» i skatteloven § 2-5 kan i disse tilfeller ikke tolkes i samsvar med det alminnelige skatterettslige utgangspunkt om at et eierselskap ikke lenger kan anses å drive den operative virksomhet som måtte være overført til andre skattesubjekter. Man kan også si det slik at dersom kommunens aksjer/andeler opprinnelig eller på ervervs-tidspunktet gjaldt selskap som selv drev operativ kraftvirksomhet, vil denne forutsetning fortsatt hefte ved aksjene selv om selskapet senere gjennomgår virksomhetsomlegging/omorganisering slik at det ikke lenger selv kan anses som kraftforetak.

Ovenstående innebærer for det første at kommuners eierandeler i selskap som på ervervs-tidspunktet var å anse som kraftforetak, fortsatt vil rammes av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 selv om kraftforetaket senere omorganiseres slik at det ikke lenger selv er et kraftforetak. Eksempel på dette kan være at kraftforetakets virksomhet helt eller delvis overføres til et datterselskap.

Ovenstående innebærer dessuten at kommunenes eierandeler i kraftforetak som senere er blitt/blir erstattet av aksjer/andeler mottatt som vederlag ved omorganisering av det opprinnelige kraftforetak, fortsatt vil være dekket av beskatningshjemmelen. Kommunenes mottatte vederlagsaksjer/andeler ved omorganisering av tidligere direkte eller indirekte eide kraftforetak, må i denne sammenheng identifiseres med kommunenes opprinnelige eierandeler i kraftforetaket.

Ovenstående gjelder i utgangspunktet uansett om omstruktureringen ble ansett som realisasjon som skulle utløse gevinstbeskatning eller om den ble behandlet etter de særlige regler om «skattemessig kontinuitet». Dersom omorganiseringen ble behandlet med «skattemessig kontinuitet» vil imidlertid den skattemessige inngangsverdi på eventuelle aksjer/andeler mottatt som vederlag ved overføringen, også måtte fastsettes i henhold til de særlige skattefritaksregler som påberopes for omorganiseringen.

1.1.3.4 Beskatningshjemmelen for kommuners/fylkeskommuners aksjer/andeler i selvstendige foretak hvor selskapet på et senere tidspunkt opptar operativ kraftrelatert virksomhet slik at det blir å anse som kraftforetak

Selv om foretaket på tidspunktet for kommunens erverv av eierandelene ikke var å anse som kraftforetak, kan man tenke seg at foretaket på grunn av senere omstruktureringer opptar kraftrelatert virksomhet slik at det blir å anse som kraftforetak. De kommunalt eide aksjer ville da i utgangspunktet ikke være omfattet av beskatningshjemmelen. Departementet antar imidlertid at kommunalt eide aksjer i foretak som senere opptar operativ kraftvirksomhet, vil være undergitt skatteplikt ved en senere realisasjon.

Denne tolkning kan forankres direkte i den gjeldende ordlyd i skatteloven § 2-5 og dessuten i de samme formålsbetraktninger som er angitt foran. Selv om eierandelene på ervervstidspunktet ikke relaterte seg direkte til et kraftforetak, vil de på et senere tidspunkt likevel kunne gjøre det. Selv om den kraftrelaterte virksomhet som opptas i det kommunalt eide selskap ikke tidligere har vært i kommunalt eie, vil kommuner som engasjerer seg i kraftvirksomhet på denne måten bli å behandle på samme måte som private aktører.

Ovenstående innebærer for eksempel at dersom et kommunalt eid foretak fusjonerer med et kraftforetak, vil både kommunens opprinnelig eide eierandeler i det overdragende foretak og eventuelle vederlagsaksjer/andeler motatt i det overtakende selskap ved en slik fusjon, være undergitt skatteplikt ved senere realisasjon.

1.1.3.5 Beskatningshjemmelen for kommuner/fylkeskommuner som pr. 1. januar 1997 eide aksjer/andeler i selskap som eide aksjer/andeler i kraftforetak

Som det fremgår av kapittel 1.1.2.1 var det før kraftskattereformen bare unntaksvis aktuelt at kommuners eierskap i kraftvirksomhet var etablert som eierskap i holding/eierselskaper for driftsselskaper i sektoren. Dette må også antas å være grunnen til at slike eierformer ikke ble særskilt omtalt i forarbeidene til beskatningshjemmelen som nå følger av skatteloven § 2-5.

Departementet er kjent med i hvert fall ett tilfelle hvor en kommune hadde etablert nevnte eierstruktur før 1. januar 1997. I dette tilfellet hvor kommunens aksjer også ble realisert i 1998, ble det fastsatt skattemessig inngangsverdi for kommunens aksjer etter overgangsregelen til tidligere skattelov § 26 bokstav c. Ligningsmyndighetene la således i utgangspunktet til grunn at kommunenes realisasjon av aksjene i eierselskapet ville rammes av beskatningshjemmelen. Det var et slikt tilfelle som avstedkom Skattedirektoratets uttalelse inntatt i Utv. 1999 side 1336 om at overgangsreglene til tidligere skattelov § 26 bokstav c ikke gjelder for aksjer eiet av private, samt en uttalelse fra departementet av 29. september 2000 om et tilsvarende spørsmål.

Som angitt i kapittel 1.1.3.3 er departementet av den oppfatning at sterke formålsbetraktninger tilsier at uttrykket «*driver virksomhet*» i skatteloven § 2-5 må vurderes med utgangspunkt i situasjonen ved kommunens erverv av eierandelene. Lovens uttrykk må med andre ord forstås slik at også de selskap som etter forutgående omorganiseringer måtte være etablert før 1. januar 1997 som holding/eierselskap for eierandeler i kraftforetak, må anses for å drive slik virksomhet som nevnt i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav a. Kommuner som pr. 1. januar 1997 hadde eierandeler i eierselskap for kraftforetak vil anses tilsvarende omfattet av bestemmelsen.

For ovenstående kan blant annet vises til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) kapittel 6.2.2 side 62 og kapittel 6.2.3 side 63, jf. sitater i kapittel 1.1.2.2.

Det kan således ikke ha vært meningen at kommuner som hadde omorganisert kraftvirksomheten før 1. januar 1997, skulle komme annerledes ut i forhold til den innførte skatteplikt enn kommuner som ikke hadde gjennomført omorganiseringer forut for denne dato.

1.1.3.6 *Beskatningshjemmelen for kommuners/fylkeskommuners aksjer/andeler i selskap som eier aksjer/andeler i kraftforetak hvor aksjene/eierandelene er ervervet ved ordinære kjøp etter 1. januar 1997*

Det kan tenkes at kommunene nå eller i fremtiden vil foreta nyinvesteringer i eierandeler i kraftsektoren, men hvor eierskapet vil være av mer indirekte karakter enn de tilfeller som er omtalt i kapittel 1.1.3.4. Kommunene kan av ulike årsaker ønske å investere for eksempel i aksjer/andeler i holding/eierselskap for kraftforetak som ikke tidligere har vært eiet av kommunen. I slike tilfeller kan investeringen være finansielt begrunnet.

Spørsmålet om beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 vil ramme slike kommunalt eide aksjer/andeler, var neppe aktuelt ved vedtakelsen av kraftskattereformen. Etter departementets oppfatning tilsier de formålsbetraktninger som ble lagt til grunn ved kraftskattereformen at kommuner også i denne sammenheng skal behandles på samme måte som private aktører. Likeledes vil formålsbetraktninger knyttet til at kommuners skatteplikt ikke skal være avhengig av hvordan kraftvirksomheten er organisert, også tilsi at kommuners nyinvestering i eierandeler som nevnt skal rammes av skatteplikten.

Tilsvarende er det etter departementets oppfatning klart at beskatningshjemmelen generelt vil omfatte kommuners aksjer/andeler i selvstendige foretak som på erverbstidspunktet eller senere direkte eller indirekte eier aksjer/andeler i kraftforetak.

1.1.3.7 *Mulige tvilstilfeller og avgrensningsspørsmål*

I dette kapittel er det gjennomgått de utgangspunkter med hensyn til omfanget av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 som etter departementets oppfatning er rimelig klare. Departementet er imidlertid oppmerksom på at det kan finnes og vil kunne bli etablert strukturer for kommunalt eierskap i kraftsektoren hvor beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 ikke vil passe i forhold til de formålsbetraktninger som gjør seg gjeldende og hvor det kan være behov for å foreta nærmere avgrensninger.

Det kan blant annet være spørsmål om i hvilke tilfeller eierandeler i holding/eierselskap skal anses for å ha nødvendig tilknytning til kraftvirksomheten for eksempel hvor eierselskapet eier andeler i selskaper som driver ulike typer virksomhet og/eller gjennom flere eierledd.

1.1.4 **Departementets vurderinger og forslag**

1.1.4.1 *Forslag om presisering av omfanget av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b, jf. annet ledd bokstav a*

Som angitt innledningsvis er det reist tvil om omfanget av skatteplikten i skatteloven § 2-5. Departementet er oppmerksom på at det blant enkelte aktører har dannet seg en oppfatning om at organisering av eierskap i kraftvirksomhet via holding/eierselskaper for kraftforetak/operativselskaper i bransjen, vil medføre at kommunenes realisasjon av aksjer/andeler i eierselskapet ikke vil være omfattet av skatteplikten etter skatteloven § 2-5. «Virksomheten» hevdes da å foregå bare i datterselskapet, ikke i morselskapet.

På denne bakgrunn presiserte departementet sin oppfatning av spørsmålet om kommuners skatteplikt ved realisasjon av aksjer/andeler i holding/

eierselskaper i en uttalelse til Skattedirektoratet av 6. april 2001. Uttalelsen ble samme dag lagt ut på departementets hjemmesider på internett og den er blitt kjent blant berørte kommuner og fylkeskommuner og deres rådgivere.

I uttalelsen ble det gitt uttrykk for en lovforståelse som i hovedsak er i samsvar med hva som er angitt som gjeldende rett i kapittel 1.1.3. I uttalelsen ble det også varslet at departementet ville vurdere en klargjørende lovendring.

Etter departementets oppfatning bør uttalelsen av 6. april d.å. følges opp med forslag om klargjørende lovendring så snart som mulig. Flere kommuner er for tiden i forhandlinger om mulig realisasjon av eierandeler i holding/eierselskap i bransjen, og har behov for avklaring. Det foreslås derfor at de utgangspunkter som er angitt i kapittel 1.1.3 som gjeldende rett om hvordan beskatningshjemmelen er å forstå, inntas ved en klargjørende endring av skatteloven § 2-5.

Under henvisning til gjennomgangen i kapittel 1.1.3.1 foreslås presisert at beskatningshjemmelen omfatter aksjer/andeler i alle typer selskaper som er selvstendige skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 første ledd, herunder interkommunale DA. Beskatningshjemmelen kan ikke tolkes slik at den bare omfatter aksjer/andeler i aksjeselskaper, almennaksjeselskaper og «likestilt selskap», men ordlyden bør rettes opp.

Under henvisning til gjennomgangen i kapittel 1.1.3.2 foreslås presisert at utgangspunktet for vurderingen av om kommunen eier aksjer/andeler i kraftforetak, skal relatere seg til tidspunktet for kommunens erverv av aksjene/andelene. Vurderingen av om dette kriterium er oppfylt relaterer seg ikke til tidspunktet for realisasjon av aksjene slik ordlyden kan tyde på. Sterke formålsbetraktninger tilsier at ordlyden må tolkes slik og at uttrykket «*driver virksomhet*» i skatteloven § 2-5, i denne sammenheng må tolkes slik at det kan ha en bredere, konsernovergripende betydning enn den tradisjonelt skatterettslige. Hvor kommunenes opprinnelige eierskap direkte i kraftforetak (som er egne skattesubjekter) senere er blitt undergitt omorganiseringer/virksomhetsomlegginger som innebærer at kraftforetaket ikke lenger selv driver operativ virksomhet slik at det er å anse som kraftforetak, vil selskapet fortsatt anses for å drive den tidligere kraftrelaterte virksomhet. Kommunenes aksjer/andeler i foretaket vil fortsatt være omfattet av beskatningshjemmelen.

Kommunenes opprinnelige eierandeler direkte i kraftforetaket kan på grunn av omorganiseringer i det underliggende selskap ha blitt/bli erstattet av aksjer/andeler i overtakende selskap ved omorganiseringen. Kriteriene for skatteplikt vil fortsatt hefte ved slike vederlagsaksjer/andeler.

Under henvisning til gjennomgangen i kapittel 1.1.3.3 foreslås presisert at beskatningshjemmelen også vil omfatte kommunalt eide eierandeler i foretak som etter tidspunktet for kommunens erverv av eierandelene blir å anse som kraftforetak. Denne tolkning følger direkte av gjeldende ordlyd i skatteloven § 2-5, men foreslås presisert.

Under henvisning til kapittel 1.1.3.6 foreslås presisert at beskatningshjemmelen generelt vil omfatte kommuners aksjer/andeler i selskap som på ervervstidspunktet eller senere eier aksjer/andeler direkte eller indirekte i kraftforetak.

Det vises til forslag om endring i skatteloven § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a.

Ovenstående utgangspunkter må etter departementets oppfatning anses som gjeldende rett. Den tilsvarende presiserende lovendring foreslås således satt i kraft straks. Lovendringen vil få betydning for vurderingen av om kommuners realisasjon av aksjer vil utløse gevinstbeskatning eller adgang til tapsfradrag, uansett når aksjene/andelene måtte være ervervet. Lovendringen vil for eksempel få betydning for vurderingen av skatteplikten ved eventuell realisasjon av kommuners vederlagsaksjer/andeler mottatt ved omorganisering gjennomført i tidligere år.

Departementet foreslår imidlertid at lovendringen gis virkning fra og med inntektsåret 2001, det vil si for kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer/andeler som foretas i 2001 eller senere år. Uansett om det skulle bli hevdet at presiseringen reelt sett innebærer en skjerpelse, vil dette være uproblematisk i forhold til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Departementet vil for øvrig overfor ligningsmyndighetene anbefale at lovendringen ikke bør medføre at man tar opp spørsmål om endring av ligningen for kommuners eventuelle realisasjon av eierandeler i tidligere år.

Departementet forutsetter for øvrig at overgangsregelen til tidligere skattelov § 26 bokstav c vil ha det samme virkeområdet som er angitt i kapittel 1.1.3.5. Det vil si at også kommuners eierandeler i holding/eierselskaper for kraftforetak som etter forutgående omorganiseringer måtte være etablert pr. 1. januar 1997, vil omfattes av overgangsregelen. Etter departementets oppfatning er det likevel ikke påkrevet med noen presiserende endring av overgangsregelen nå. Som forutsatt foran legges det til grunn at anvendelse av overgangsregelen i praksis vil være basert på den angitte forståelse av skatteloven § 2-5 samt at tilsvarende tolkningsspørsmål bare vil være aktuelle i et fåtall tilfeller.

1.1.4.2 Forslag om innføring av forskriftshjemmel for fastsettelse av regler om avgrensning av skatteplikten

De forslag om presisering av beskatningshjemmelen som er omtalt foran, angir hovedpunktene og ytterpunktene for beskatningshjemmelen. Som angitt i kapittel 1.1.3.7 kan det imidlertid oppstå tilfeller hvor de formålsbetraktninger som i utgangspunktet gjør seg gjeldende ved fastlegging av gjeldende rett, likevel bør tillegges svakere gjennomslagskraft.

Departementet har på det nåværende tidspunkt ikke tilstrekkelig oversikt over hvilke typetilfeller det kan være aktuelt å avgrense mot skatteplikt ved realisasjon. Departementet finner det derfor hensiktsmessig å foreslå at det innføres en forskriftshjemmel hvoretter departementet kan gi regler om den nærmere avgrensning av beskatningshjemmelen. Det presiseres at forskriftshjemmelen bare kan nyttes til regulering av spørsmål om begrensning av beskatningshjemmelen, ikke til utvidelse av denne.

Departementet viser til forslag til nytt tredje ledd i skatteloven § 2-5. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

1.2 Presisering av utgangspunktet for kommunenes søksmålsfrist etter ligningsloven ⁴⁾ § 11-2 nr. 2

1.2.1 Bakgrunn

Bestemmelsen i eideomsskattelova ⁵⁾ § 8 trådte i kraft fra 1. januar 2001 for anlegg for produksjon av elektrisk kraft, jf. kgl.res. av 1. desember 2000. Dette innebærer at eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg ikke lenger skal fastsettes av kommunene selv, men av ligningsmyndighetene og etter verdsettelsesregler fastsatt i skatteloven § 18-5, jf. eideomsskattelova § 8 fjerde ledd. For kommunekryssende kraftanlegg skal kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget, fastsettes av Skattedirektoratet etter regler fastsatt i eideomsskattelova § 8 A, jf. forskrift av 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eideomsskatt for kraftanlegg.

Etter lov 23. juni 2000 nr. 8 om mellombels tillegg til eideomsskattelova og etter eideomsskattelova § 8 A-4, er imidlertid ligningslovens bestemmelser om fastsettelse og klage over fastsettelser gitt anvendelse så langt de passer. I motsetning til etter det tidligere system etter eideomsskattelova, har kommunene ikke klagerett etter ligningsloven over de vedtak som treffes av ligningsmyndighetene på bakgrunn av ovennevnte bestemmelser. Kommunene er således henvist til å anmode ligningsmyndighetene om overprøving av ligningsmyndighetenes vedtak om verdsettelse og kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1.

Når det gjelder ligningsmyndighetenes håndtering av kommunenes anmodninger om endring som nevnt, uttalte finansministeren i brev av 1. desember 2000 til Landssamanslutninga for Vassdragskommunar (LVK) at departementet ville be ligningsmyndighetene om generelt å ta opp til realitetsvurdering kommunenes anmodninger om endring, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1. I brev av 26. februar 2001 til Skattedirektoratet fremmet departementet en slik anmodning. Fra brevet siteres:

«... departementet (vil) med dette anmode om at ligningsmyndighetene skal ta kommunenes anmodninger om endring av verdsettelsesvedtak og/eller fastsatte kommunefordelingsnøkler vedrørende eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg for skatteåret 2001, opp til realitetsvurdering. De veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 13 om i hvilke tilfeller endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling, skal m.a.o. ikke legges til grunn ved vurderingen av om ligningsmyndighetenes kompetanse etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 skal benyttes i disse tilfeller eller ikke.

For ovenstående vises til at kommunene ikke er skattytere som har alminnelig klagerett i forhold til ovennevnte spørsmål og at ligningslovens regler gjelder «så langt de passer», jf. lov om mellombels tillegg til eideomsskattelova av juni 2000 og eideomsskattelova § 8 A-4.

Departementet antar imidlertid at det må kreves at kommunenes anmodninger om endring av verdsettelsen eller kommunefordelingsnøklerne, er begrunnet i mulige faktiske eller rettslige feil eller andre konkrete forhold knyttet til den aktuelle verdsettelse eller kommunefordeling. Anmodninger som kun begrunnes i at de nye regler vil med-

⁴⁾ Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven)

⁵⁾ Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

føre lavere inntekter av eiendomsskatt for kommunen enn forutsatt ved Stortingets vedtakelse av ikraftsetting av eiedomsskattelova § 8, bør avvises. Det vises herunder til finansministerens uttalelser i Odels-tinget den 14. desember 2000 under behandlingen av Innst. O. nr. 40 (2000-2001) hvor det ble forutsatt at effektene for enkeltkommuner skal følges nøye og at det deretter skal foretas en vurdering av hvordan eventuell videre håndtering skal være og om det er behov for å komme tilbake til Stortinget med en slik vurdering.

Departementet antar også at det må forutsettes at kommunene fremsetter anmodning om overprøving innen rimelig tid etter at kommunene er blitt kjent med de forhold som påberopes som grunnlag for anmodningen om overprøving. Som rimelig tid antas at det bør kunne kreves at anmodningen fremsettes innen et år etter at kommunen ble kjent med forholdet.

Videre antar departementet at kommunene bør underrettes i særskilt brev om at anmodningen om overprøving er tatt opp til realitetsbehandling. Om konsekvensene av at anmodninger som nevnt tas opp til realitetsvurdering, vises til punkt 2.»

Etter ligningsloven § 11-2 kan kommunene også få ligningsavgjørelser som gjelder verdsettelse og/eller kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg, prøvet ved søksmål. Dette forutsetter imidlertid at søksmålet er reist innen fire måneder etter at «ligningsavgjørelsen ble truffet», jf. bestemmelsens nr. 2. Det forhold at kommunene ikke har klagerett over ligningsmyndighetenes fastsettelse vedrørende eiendomsskattegrunnlaget for kommunene, har aktualisert spørsmålet om hvilke myndighetsavgjørelser som vil danne utgangspunkt for søksmålsfristen.

I ovennevnte brev til Skattedirektoratet av 26. februar 2001, uttalte departementet følgende om forståelsen av ligningsloven § 11-2 nr. 2 på dette punkt:

«2. Tidspunktet for når «ligningsavgjørelsen ble truffet» som utgangspunkt for kommunenes søksmålsfrist etter ligningsloven § 11-2 nr. 2.

Etter departementets oppfatning vil det vedtak ligningsmyndighetenes realitetsvurdering av kommunenes anmodninger (jf. punkt 1) munner ut i, være å anse som en «ligningsavgjørelse» i relasjon til ligningsloven § 11-2 nr. 2. Dette gjelder uansett om vurderingen ender med at det tidligere vedtak om verdsettelse eller kommunefordeling blir fastholdt eller at det tidligere vedtak blir endret. Denne lovforståelse er etter departementets oppfatning også forenlig med praksis vedrørende tolkning av begrepet «vedtak i endringssak» som er avgjørende for skattyteres søksmålsfrist etter skattebetalingsloven § 48 nr. 5, jf. Rt. 1991 s. 1396, Rt. 1992 s. 1348, jf. underrettsdommer inn- tatt i Utv. 1996 s. 639 og Utv. 1998 s. 82, jf. også Karnovs kommentarer til skattebetalingsloven § 48.

Departementet legger m.a.o. til grunn at dersom kommunenes anmodning om overprøving av verdsettelse eller kommunefordelingsvedtak for skatteåret 2001 blir tatt opp til realitetsvurdering, vil søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-2 nr. 2 løpe fra det tidspunkt den kompetente ligningsmyndighet tar stilling til om anmodningen skal medføre endring av de tidligere vedtak eller ikke.

Tilsvarende antar departementet at søksmålsfristen også vil løpe fra det tidspunktet ligningsmyndighetene etter realitetsvurdering av eget tiltak (uten anmodning fra noen av sakens parter) foretar en endring av tidligere verdsettelses- eller fordelingsvedtak.

(...)

Departementet vil for øvrig vurdere behovet for å foreslå en presisering av ligningsloven § 11-2 nr. 2 på dette punkt.»

Ved brev fra Skattedirektoratet av 20. mars 2001 er ovenstående blitt gjort kjent for fylkesskattekontorene, Sentralskattekontoret for storbedrifter og samtlige kommuner som er blitt tildelt eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg.

1.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning kan den tolkning av utgangspunktet for søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-2 nr. 2 som det er gitt uttrykk for i brevet til Skattedirektoratet av 26. februar 2001, anses som gjeldende rett. Overholdelse av lovbestemte søksmålsfrister er imidlertid en prosessforutsetning som det tilligger domstolene å håndheve. Finansdepartementet har ikke myndighet til å instruere domstolenes lovanvendelse på dette punkt.

For å unngå tvil eller tvist om lovforståelsen, foreslår departementet at det inntas en presisering om dette i loven.

Departementet viser til forslag til nytt annet punktum i ligningsloven § 11-2 nr. 2. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

1.3 Presisering av kommunefordelingsreglene i eieendomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd

1.3.1 Bakgrunn

I eieendomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd er det fastsatt regler om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg basert på gjenanskaffelsesverdien for særskilte driftsmidler i kraftanlegget. Slik gjenanskaffelsesverdi (GAV) fastsettes av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE). Dette var det hovedprinsipp og den hovedregel for kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget som ble vedtatt for kraftanlegg i drift pr. 1. januar 2000, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kapittel 16.3.4, jf. 16.4.

En fordelingsregel basert på GAV ville i utgangspunktet forutsette at NVE hadde fastsatt GAV for alle de aktuelle kraftanleggene. Ettersom NVEs GAV-materiale var mangelfullt for kraftanlegg med installert effekt *under* 1000 kW, ble det fastsatt særskilte fordelingsregler for slike anlegg, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kapittel 16.4.4, jf. eieendomsskattelova § 8 A-1 fjerde ledd. Kommunefordelingen for disse kraftanleggene skal baseres på kostpris for særskilte driftsmidler i anleggene.

For kraftanlegg med installert effekt på eller over 1000 kW, hadde NVE derimot (med visse identifiserte unntak) fastsatt GAV. Det var således en forutsetning for den fastsatte prosjektbeskrivelsen for NVEs beregning av kommunefordelingsnøkler basert på GAV at alle slike anlegg skulle omfattes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kapittel 16.4.2.2. Dette har også NVE lagt til grunn. Tilsvarende var det en forutsetning at kraftanlegg med installert effekt på eller over 1000 kW også skulle omfattes av hovedregelen i eieendomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd.

Eieendomsskattelova § 8 A-1 er likevel blitt uklar på dette punktet, da bestemmelsene etter ordlyden bare dekker anlegg med installert effekt *over*

og *under* 1000 kW og ikke anlegg på akkurat 1000 kW. Reglene i §§ 2 og 3 i forskrift 20. desember 2000 om kommunefordeling av eiendomsskatt er utformet på samme måte, og er blitt tilsvarende uklare.

1.3.2 Gjeldende rett

Etter departementets oppfatning må egedomsskattelova § 8 A-1 tolkes på bakgrunn av det som er angitt i forrige avsnitt. Det vil si slik at reglene i egedomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd gjelder kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt *på eller over* 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000. Særregelen i egedomsskattelova § 8 A-1 fjerde ledd gjelder bare kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt *under* 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000.

Reglene i §§ 2 og 3 i forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av eiendomsskatt for kraftanlegg må tolkes på samme måte.

1.3.3 Departementets forslag

Departementet har avgitt en uttalelse av 9. april 2001 til Sogn og Fjordane fylkesskattekontor om departementets forståelse av egedomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd og av den tilhørende forskrift 20. desember 2000 §§ 2 og 3. Departementet finner imidlertid at det ikke er heldig at lovteksten blir stående med en så vidt uklar utforming, og foreslår en presisering av nevnte bestemmelser.

På denne bakgrunn legger departementet frem forslag om å presisere egedomsskattelova § 8 A-1 første og tredje ledd slik at det uttrykkelig fremgår at reglene gjelder kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt *på eller over* 1000 kW.

Departementet viser til forslag om endring i egedomsskattelova § 8 A-1 første ledd første og siste punktum samt § 8 A-1 tredje ledd første punktum. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2001.

1.4 Opphevelse av overgangsregelen i skatteloven § 19-2 fjerde ledd

Skatteloven § 19-2 fjerde ledd bestemmer at for inntektsåret 2000 skal formue i kraftverk som har vært prosentlignet før 1. januar 1997 fastsettes ved at brutto salgsinntekter for året 2000 «settes til gjennomsnittet av årlig brutto salgsinntekter for 1997, 1998, 1999 og 2000 fastsatt i henhold til bestemmelsene i § 18-3 annet ledd». Dette er en overgangsregel som trådte i kraft den 1. januar 2000 ved ikrafttredelsen av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14.

Skatteloven § 18-5 er den alminnelige regel for verdsettelse av formue i kraftanlegg, herunder kraftverk. Etter bestemmelsens første ledd slik den lyder etter lovendring sist av 23. juni 2000, skal brutto salgsinntekter fastsettes etter «bestemmelsen i annet ledd, fratrukket kostnadene som nevnt i § 18-3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2 (...)».

Ordlyden i de to verdsettelsesbestemmelsene står her i motstrid til hverandre. Grunnen til dette er at det ved endringen av skatteloven § 18-5 av 23. juni 2000, ikke ble foretatt noen tilsvarende endringer i § 19-2 fjerde ledd.

Slik skatteloven § 19-2 fjerde ledd lyder skal en ved verdsettelsen av tidligere prosentlignede kraftverk gi fradrag i brutto salgsinntekter for utgifter

som nevnt i § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. Etter den alminnelige regel i skatteloven § 18-5 første ledd som gjelder verdsettelsen av samtlige kraftanlegg/kraftverk for inntektsåret 2000, skal en ved verdsettelsen *ikke* ta hensyn til kostnader etter § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3.

Hensikten med bestemmelsen i § 19-2 fjerde ledd er å fastslå at de alminnelige regler for verdsettelse av formuen også skal gjelde tidligere prosentlig-nede kraftverk. Formålet med kraftskattereformen var at alle kraftverk skulle lignede på samme måte. Det ville stemme dårlig med dette formålet dersom kraftverkene skulle verdsettes etter ulike regler avhengig av hvilken metode de har vært lignet etter før 1. januar 1997. Dette må også gjelde i forhold til de senere endringer i de alminnelige verdsettelsesreglene. Overgangsregelen kan etter dette ikke anses som en spesialregel som skal ha forrang foran den alminnelige regel, men må anses å være uten selvstendig innhold.

For å unngå misforståelser ved tolkning av lovens bestemmelser og av hensyn til konsekvens mellom reglene i skatteloven, er det departementets vurdering at § 19-2 fjerde ledd bør oppheves.

Departementet viser til forslag om opphevelse av skatteloven § 19-2 fjerde ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

2 Andre endringer i skatteloven

2.1 Skattefritak for heleide datterselskaper av SND Invest AS

Etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav e nr. 6 og 8 er både Statens nærings- og distriktsutviklingsfond (SND) og det heleide datterselskapet SND Invest AS fritatt for skatteplikt. SND Invest AS ble skilt ut fra SND som et eget selskap for å sikre uavhengighet mellom SNDs rolle som bedriftseier og som tilbyder av finansiering med elementer av statsstøtte, jf. St.meld. nr. 51 (1996-97) og Innst.S. nr. 283 (1996-97). Det ble i den forbindelse lagt til grunn at skattefritaket også skulle gjelde for det heleide datterselskapet, jf. Ot.prp. nr. 32 (1998-99) og Innst.O. nr. 29 (1998-99).

Departementet legger til grunn at også heleide datterselskaper av SND Invest AS skal være fritatt for skatt når virksomheten kunne vært drevet skattefritt av morselskapet SND Invest AS. Dette bør fremgå tydelig av skatteloven. Det fremmes derfor forslag om endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav e nr. 8 slik at også heleide datterselskaper som i henhold til selskapets vedtekter har samme virkeområde og formål som gjelder for SND Invest AS, fritas for skatt.

Fordi datterselskapet SND Invest AS startet sin virksomhet i 2000, bør lovendringen gjelde fra og med dette inntektsår.

Departementet viser til forslag om endring i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav e nr. 8. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000.

2.2 Skattefritak for Petoro a.s

2.2.1 Bakgrunn for lovforslaget

I Ot.prp. nr. 48 (2000-2001) er dagens forvalterordning for Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten (SDØE) beskrevet. Det vises her til at staten i dag har betydelige eierinteresser i slik virksomhet. Ved tildeling av utvinningstillatelser og tillatelser til anlegg og drift har myndighetene siden 1985 forbeholdt staten en prosentvis deltakerandel i et stort antall tillatelser. Videre ervervet staten deltakerandeler i forbindelse med omorganiseringen av Statoils virksomhet samme år. De statlige andelene betegnes under ett som Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten (SDØE).

Den norske stats oljeselskap a.s (Statoil) har siden 1985 vært forretningsfører for SDØE. Dette innebærer at Statoil ivaretar statens interesser knyttet til eierandelene på sokkelen, samt avsetter statens petroleum. Statoil er i dag et heleid statlig aksjeselskap (statsaksjeselskap). I St.prp. nr. 36 (2000-2001) Eierskap i Statoil og fremtidig forvaltning av SDØE fremmer regjeringen forslag om at Statoil delprivatiseres. Dette innebærer at dagens forvalterordning ikke kan videreføres, og at det derfor må etableres en ny ordning til ivaretagelse av statens deltakerinteresser i petroleumsvirksomheten.

I nevnte Stortingsproposisjon foreslår regjeringen å opprette et eget statsaksjeselskap som skal ha som oppgave å forvalte statens direkte deltakelse i petroleumsvirksomheten på basis av forretningsmessige prinsipper. I Ot.prp. nr. 48 (2000-2001) fremmer regjeringen forslag om endring i petroleumsloven i forbindelse med opprettelsen av det særskilte statsaksjeselskapet til forvaltning av statens direkte eierinteresser i petroleumsnæringen. Statsaksjeselskapet foreslås i proposisjonen fritatt for skatteplikt. Det vises til at Finansdepartementet vil fremme forslag om endring i skatteloven med sikte på å frita statsaksjeselskapet fra skatteplikt. Finansdepartementet legger med dette frem forslag om tilføyelse i skatteloven § 2-30. Endringen vil innebære fritak for skatteplikt for selskapet, Petoro a.s.

2.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Det følger av skatteloven § 2-30 første ledd b at staten er fritatt for skatteplikt. Aksjeselskap hjemmehørende i riket vil på den annen side være skattepliktig for sine inntekter uavhengig av eierforholdet til aksjene, jf. skatteloven § 2-2 første ledd a. Det fremgår av Ot.prp. nr. 48 (2000-2001) at inntektene fra SDØE er forutsatt holdt utenfor forvalterselskapet, slik at disse på samme måte som i dag kanaliseres direkte til staten. Videre er det lagt til grunn at staten skal bevilge midler over statsbudsjettet til dekning av forvalterselskapets driftskostnader. Slike overføringer vil utgjøre skattepliktig inntekt for aksjeselskapet. I og for seg vil driftsutgiftene gå til fradrag, men fradraget vil ikke nødvendigvis tilsvare driftsbidraget samme år. Dermed kan det oppstå netto overskudd eller underskudd for det enkelte år. For staten vil dette imidlertid være uten realitet ettersom skatteinntektene tilkommer staten. Unntas ikke statens overføringer til aksjeselskapet fra skatteplikt, vil staten måtte øke bevilgningene for å dekke en skattebetaling som likevel tilfaller staten. På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at Petoro a.s unntas fra skatteplikt.

Departementet viser til forslag til ny nr. 7 i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

2.3 Opphevelse av skatteloven § 6-14 - fradragsrett for kurs i utlandet

Kostnader ved seminarer, kurs, møte, mv. for å holde kunnskaper ved like og for å følge med i den faglige utviklingen i yrket, kan være fradragsberettiget ved ligningen, jf. skatteloven § 6-1. Dette gjelder både arbeidstakers og selvstendig næringsdrivendes rett til å fradra kostnadene ved ligningen når de dekker kostnadene selv, og arbeidsgiveres rett til å fradra kostnadene i næringsregnskapet når arbeidsgiver betaler kostnadene. Når kostnaden er pådratt av arbeidstaker eller selvstendig næringsdrivende, vil det være avgjørende for fradragsretten ved ligningen at kostnadene anses å være kostnader til videreutdanning eller faglig oppdatering. For næringsdrivende arbeidsgivere vil kostnadene til ansattes reiser uansett være fradragsberettiget, men lønnsinnberetning for den ansatte kan bli aktuelt når reisen har en for privat karakter.

Skatteloven § 6-14 gir en særregel for kostnader til seminar, kurs, møte mv. i utlandet. Regelen får også anvendelse for studieturer. Dersom kurset har

et «ikke rimelig innslag av ikke-faglig karakter eller har feriemessig preg», kan fradraget reduseres eller bortfalle. Bestemmelsen har selvstendig betydning i det den hjemler adgang til å redusere fradragsretten utfra geografiske kriterier. Departementet anser en slik avgrensning som uheldig, blant annet med tanke på de forpliktelsene Norge har påtatt seg gjennom EØS-avtalen. Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen oppheves. Kostnader pådratt ved kurs, seminarer, møter, mv. i utlandet vil dermed kunne trekkes fra i samme utstrekning som kostnader pådratt ved deltakelse på innenlandske seminarer, kurs, mv.

Det vil således fortsatt gjelde begrensninger i fradragsretten. Slike begrensninger vil være aktuelle i tilfeller hvor det foretas reiser med en kombinasjon av fagformål, som gir rett til fradrag, og andre aktiviteter som ikke gir fradragsrett, for eksempel ferie. I slike tilfeller vil det være avgjørende for omfanget av fradragsretten hva som er hovedformålet med reisen. Er hovedformålet med reisen av faglig art, vil bare utgifter som gjelder rent ikke fradragsberettigede aktiviteter kunne nektes fradragsført. Er hovedformålet med reisen av for eksempel feriemessig art, vil bare utgifter utelukkende knyttet til faglige deler av reisen kunne fradragsføres. Det kan i tvilstilfeller legges vekt på om den informasjon som søkes oppnådd kunne vært ervervet på annen og rimeligere måte, og om kostnadene står i rimelig forhold til utbyttet av reisen. Indirekte vil derfor det forhold at utenlandsreiser ofte er både dyrere og mer tidkrevende enn innenlandsreiser, innebære en sterkere begrensning av fradragsretten for utenlandsreiser enn for innenlandsreiser. Kriteriene for å vurdere om reisen er fradragsberettiget vil imidlertid være de samme for utenlands- og innenlandsreiser.

Departementet viser til forslag om å oppheve skatteloven § 6-14. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

2.4 Reduksjon av akkumulert RISK-beløp ved salg av aksjer til selskapet som har utstedt aksjene

2.4.1 Innledning

Ved innføringen av økt utbytteskatt i forbindelse med skatteopplegget 2001, ble det også vedtatt at inngangsverdien til aksjene bare skal oppreguleres med 17/28 av akkumulert RISK-beløp ved enkelte former for realisasjon. Dette gjelder innløsning av enkelt aksjer og likvidasjon av selskapet, samt realisasjon ved overføring av aksje til det selskapet som har utstedt aksjen. Bakgrunnen for at RISK-beløpet skal reduseres i disse tilfellene er at dette er former for realisasjon hvor skattyter, på samme måte som ved utbytteutdeling, får utdelt kapital fra selskapet. Løsningen skal derfor motvirke omgåelser av utbytteskatten. Det er et behov for justering i dette ved aksjesalg gjennom børs, der selger og kjøper ikke vet at de handler med hverandre.

2.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Ved salg av aksjer gjennom børs vil selger på transaksjonstidspunktet ikke ha kunnskap om hvem som er kjøper. Kjøper vil tilsvarende ikke ha kjennskap til hvem som er selger. Det kan derfor fremstå som tilfeldig for selger om aksjen selges til selskapet som har utstedt aksjen eller til andre.

I de tilfeller hvor selgeren ikke vil ha kunnskap om hvem som er kjøper, vil det etter departementets syn være urimelig å redusere RISK-beløpet.

Departementet har vurdert ulike muligheter for avgrensning av regelen om reduksjon av RISK-beløpet for å unngå dette urimelige utslaget. Den mest nærliggende løsning er å avgrense generelt mot salg av børsnoterte aksjer til selskapet som har utstedt dem. En slik avgrensning rekker riktignok noe videre enn formålet med den. Salg av børsnoterte aksjer kan også foregå utenom børsen, og da vil selger og kjøper normalt ha kjennskap til hverandres identitet. Departementet anser imidlertid en løsning der en bare avgrenser mot de tilfeller aksjene faktisk er omsatt gjennom børsen, som lite praktisk. Dette vil kunne medføre omfattende kontrollproblemer.

Departementet foreslår derfor at det ikke skal foretas reduksjon av akkumulert RISK-beløp ved salg av børsnoterte aksjer til selskapet som har utstedt aksjene.

Departementet viser til forslag om endring i skatteloven § 10-32 annet ledd annet punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

2.5 Begrensning av tapsfradrag ved realisasjon av aksje med oppregulert inngangsverdi

2.5.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette fram forslag om endring av skatteloven § 19-2 annet ledd bokstav a nr. 1. Endringen gjelder fradragsbegrensning for tap ved realisasjon av aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65 § 10-2 nr. 4 annet og tredje ledd.

Før skattereformen i 1992 kunne aksjer utenfor næring som var eiet i minst tre år, realiseres uten at dette utløste beskatning. I forbindelse med skattereformen ble det innført en generell skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer. Det ble samtidig gitt adgang til å oppregulere inngangsverdien på aksjer som tidligere kunne ha vært solgt skattefritt. Inngangsverdien på ikke-børsnoterte aksjer kunne blant annet oppreguleres til aksjens forholdsmessige andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital eller til godkjent takst over aksjens verdi.

Skattyter bør ikke gjennom tilpasninger kunne oppnå fradrag for fiktive tap. Med dette forstås fradrag for differansen mellom den høyere oppskrevne verdi og en lavere salgssum, til tross for at denne salgssummen er høyere enn kostpris inklusive RISK-regulering. Det ble derfor samtidig innført en fradragsbegrensning for tap ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert til en forholdsmessig andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital eller ved takst. Denne fradragsbegrensningen gjelder fram til 1. januar 2002. Bakgrunnen for tidsbegrensningen var departementets antagelse den gang om at eventuelle tilpasninger ville avta over tid, og at en 10-års frist derfor ville være tilstrekkelig. I ettertid har det imidlertid vist seg at mange skattytere fikk verdsatt sine aksjer til meget høye verdier, slik at disse skattyterne også etter 2002 vil kunne oppnå betydelige tapsfradrag ved realisasjon av aksjene.

For å hindre at fiktive tapsposisjoner på grunn av oppreguleringen i 1992 blir fradragsberettigede etter utløpet av 10-års fristen, foreslår departementet at tapsbegrensningsregelen gjøres tidsubegrenset.

2.5.2 Bakgrunnen for departementets forslag

Før skattereformen i 1992 kunne aksjer utenfor næring som var eiet i minst tre år, realiseres uten at dette utløste beskatning. I forbindelse med skattereformen ble det innført en generell skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, jf. den tidligere selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65 § 5-2. Ved samme lov ble det gitt særskilte overgangsregler for oppregulering av inngangsverdien på aksjer som kunne vært avhendet skattefritt før 1. januar 1992, det vil si aksjer utenfor næring som var ervervet før 1. januar 1989.

For ikke-børsnoterte aksjer kunne skattyter velge mellom tre alternative verdsettelsesmetoder ved oppreguleringen av aksjenes inngangsverdi:

1. Aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 31. desember 1991.
2. Aksjenes forholdsmessige andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital pr. 1. januar 1992.
3. Godkjent takst over aksjenes verdi pr. 1. januar 1992.

Alternativ 1 ble foreslått av departementet i Ot.prp. nr. 35 (1990-91), mens alternativene 2 og 3 ble tilføyd av finanskomiteen i Innst. O. nr. 80 (1990-91). I forskrift av 13. februar 1992 nr. 87 ble det gitt nærmere regler om taksering etter alternativ 3. Forskriftens kapittel II inneholder prinsipper for ulike takseringsmetoder.

Alternativene 2 og 3 kombinert med full fradragsrett for tap på aksjer kan gi uheldige utslag. Dette gjelder for det første hvor oppreguleringen av aksjenes inngangsverdi i en kunnskapsbedrift er basert på avkastningsverdimetoden, jf. ovennevnte forskrift § 3. I slike tilfeller kan aksjonærene trekke ut enkelte former for immateriell kapital, for eksempel kunnskapskapital, av selskapet etter at aksjenes inngangsverdi er oppregulert. Et slikt uttak vil ikke utløse noen form for beskatning, men vil redusere aksjenes omsetningsverdi slik at denne kan bli betydelig lavere enn den oppskrevne verdien. Aksjonærene kan deretter realisere de oppskrevne aksjene med et betydelig tap. Dette tapet vil ikke være reelt dersom en betrakter aksjonærenes og selskapets samlede formuesstilling.

Videre kan den særskilte oppreguleringsadgangen kombinert med RISK-regulering av aksjene medføre at selskapets skjulte skattemessige reserver, det vil si differansen mellom de skattemessige og regnskapsmessige verdier (eventuelt omsetningsverdier) i selskapet, inngår i aksjenes inngangsverdi to ganger. Dette gjelder særlig ved oppregulering av aksjenes inngangsverdi etter selskapets regnskapsmessige egenkapital, jf. den tidligere selskapsskatteloven § 9-2 nr. 4 annet ledd, og etter substansverdimetoden, jf. ovennevnte forskrift § 4. Ved anvendelse av disse verdsettelsesmetodene vil selskapets skjulte skattemessige reserver inngå ved oppreguleringen av aksjenes inngangsverdi. Når reservene senere oppløses og kommer til beskatning, for eksempel ved realisasjon av selskapets eiendeler, vil den delen av inntektsgrunnlaget som reservene representerer også inngå i RISK-reguleringen etter

selskapsskatteloven § 5-5, og vil således bidra til at aksjenes inngangsverdi oppreguleres ytterligere.

Når selskapets skjulte skattemessige reserver inngår i aksjenes inngangsverdi to ganger, vil skattyter kunne oppnå utilsiktede skattelettelser ved en senere realisasjon av aksjene. Den skattepliktige gevinsten vil reduseres som følge av den økte inngangsverdien på aksjene, og hvis realisasjonsverdien er mindre enn aksjenes skattemessige inngangsverdi, vil det oppstå et skattemessig tap. Dette tapet vil ikke være reelt, men vil som nevnt være en følge av at selskapets skjulte skattemessige reserver inngår i aksjenes oppregulerte inngangsverdi to ganger.

For å hindre at skattytere gjennom tilpasninger skulle oppnå skattemessig fradrag for fiktive tap, foreslo departementet å innføre en fradragsbegrensning for tap ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert til forholdsmessig andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital eller etter takst, jf. Ot.prp. nr. 64 (1991-92) kapittel 6. Etter dagens regler gjelder denne fradragsbegrensningen fram til 1. januar 2002.

2.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Hensynet bak oppreguleringsadgangen etter overgangsreglene i den tidligere selskapsskatteloven § 10-2 nr. 4 annet og tredje ledd var å unnta fra skatteplikt verdistigning som var opparbeidet før 1. januar 1992, og som kunne vært realisert skattefritt fram til dette tidspunktet. I slike tilfeller ville aksjonærene ha en begrunnet forventning om at gevinsten skulle være skattefri etter treårsregelen i den tidligere aksjegevinstskatteloven av 10. desember 1971 nr. 99 § 2. Aksjonærene kunne ikke ha den samme forventning om at tap på slike aksjer skulle være fradragsberettiget da tap etter de tidligere reglene bare var fradragsberettiget i svært begrenset utstrekning, jf. den tidligere aksjegevinstskatteloven § 6.

Fradragsbegrensningen gjelder som nevnt kun fram til 1. januar 2002, jf. skatteloven § 19-2 annet ledd bokstav a nr. 1. Bakgrunnen for denne tidsbegrensningen var antagelsen om at faren for uheldige tilpasninger på grunnlag av overgangsreglene og uheldige virkninger av oppreguleringsadgangen kombinert med RISK-regulering av aksjene, ville avta over tid. Det har imidlertid vist seg at mange skattytere fikk verdsatt sine aksjer til meget høye verdier den gang. Disse skattyterne vil også etter 2002 kunne oppnå betydelige tapsfradrag ved realisasjon av aksjene.

Etter departementets vurdering bør en forhindre at fiktive tapsposisjoner som har oppstått på grunn av overgangsreglene, blir fradragsberettigede også etter utløpet av 10-års fristen i skatteloven § 19-2 annet ledd bokstav a nr. 1. Dette bør gå foran hensynet til eventuelle forventninger hos aksjonærene om at tap ved realisasjon av slike aksjer vil være fradragsberettiget etter utløpet av 10-årsfristen.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at fradragsbegrensningen for tap ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65 § 10-2 nr. 4 annet og tredje ledd, gjøres tidsubegrenset. Fradragsretten for reelle tap (lavere salgssum enn kostpris pluss RISK-regulering) begrenses ikke ved dette.

Departementet viser til forslag om endring i skatteloven § 19-2 annet ledd bokstav a nr. 1. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

2.6 Oppretting av lovtekst - skatteloven § 14-42

Skatteloven § 14-42 gir regler for å regne ut grunnlag for avskrivninger og inntektsføring av negativ saldo. Etter § 14-42 andre ledd bokstav a fjerde punktum, skal tilskudd til investering i distriktene etter forskrift gitt av departementet, ikke trekkes fra i kostprisen ved utregning. Bestemmelsen ble endret i 1999 ved at forskriftskompetansen ble overført fra Kongen til departementet.

Etter de alminnelige prinsipp i den nye skatteloven, skal all kompetanse til å gi forskrifter etter loven ligge hos departementet. På denne bakgrunn var også kompetansen i skatteloven § 14-42 endret slik at departementet fikk fullmakt til å gi forskrift. Dette var en feil fordi bestemmelsen viser til en forskrift angående et tilskuddsregelverk utenfor skattesystemet og ikke en forskrift gitt med hjemmel i skatteloven.

Det var derfor ingen grunn til å endre loven og departementet fremmer nå forslag om retting av lovteksten slik at det bare er tilskudd gitt av Kongen som er omfattet av skattefritaket. Forslaget innebærer ikke realitetsendring.

Departementet viser til forslag om endring i skatteloven § 14-42 annet ledd bokstav a fjerde punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

3 Skattebetalingsloven § 37 nr. 4 - skatteansvar for fullmektiger

Etter skatteloven 1911 § 31 første ledd var fullmektig for utlending eller for utenlandsk selskap eller innretning som drev skattepliktig virksomhet i Norge, personlig ansvarlig for de ilignede skatter.

I forbindelse med den nye teknisk reviderte skatteloven av 1999 ble bestemmelsen i skatteloven 1911 § 31 første ledd overført til skattebetalingsloven § 37 nr. 4.

Etter bestemmelsen i skatteloven 1911 § 31 første ledd var fullmektigen bare ansvarlig for skatt som ble ilignet utlendingen, det utenlandske selskapet eller innretningen på grunnlag av virksomhet i Norge. Slik bestemmelsen er utformet etter overføringen til skattebetalingsloven § 37 nr. 4, er fullmektigens ansvar ikke begrenset til skatt som ilignes på slikt grunnlag. Etter dagens ordlyd har fullmektigen også ansvar for skatter som er ilignet fullmaktsgiver på annet grunnlag, for eksempel formue i og inntekt av fast eiendom som ikke er en del av virksomhet i Norge. Denne utvidelsen var ikke tilsiktet idet lovendringen ikke tok sikte på å endre det materielle innholdet i bestemmelsen. Departementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 37 nr. 4 endres slik at det fremgår at fullmektigens ansvar kun omfatter skatt som blir ilignet den utenlandske fullmaktsgiver på grunnlag av dennes virksomhet i Norge. Departementet foreslår også enkelte språklige presiseringer.

Departementet viser til forslag om endring i skattebetalingsloven § 37 nr. 4. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

4 Folkeregistrert bosted for studenter

4.1 Innledning

Departementet vil be Skattedirektoratet om å endre forskrift om folkeregistrering, slik at studenter kan velge om de vil registreres som bosatt på studiestedet eller på opprinnelig hjemsted.

Saken har sin bakgrunn blant annet i Stortingets behandling av Dokument nr. 8:70 for 1999-2000, som tok opp dette spørsmålet.

Flertallet i komiteen ga uttrykk for at verdien av studentenes muligheter til å være politisk aktive (der de velger å være registrert) bør tillegges vekt, men ville avvente departementets vurdering av saken.

4.2 Gjeldende rett

Folkeregisterloven gir i seg selv ingen anvisning på at studenter skal være bostedregistrert i foreldrehjemmet istedenfor på studiestedet. Forarbeidene til loven, Ot.prp. nr. 10 for 1969-70 og Innst. O. nr. 6 for 1969-70, fremstår som særlig konsentrert om spørsmål av registreringsteknisk og administrativ karakter, som blankettbehandling, opplysningsplikt, taushetsplikt, osv. Lovforarbeidene tar ikke opp spørsmålene om hvilket bosted en person skal anses som bosatt på i tilfelle hvor personer har tilknytning til flere fullverdige boliger, og hvem som eventuelt skal avgjøre hvor vedkommende skal eller kan registreres i slike tilfelle, og i så fall utfra hvilke kriterier.

Særregelen om bostedregistrering av studenter er gitt i Skattedirektoratets forskrift om folkeregistrering av 4. mars 1994 § 2 nr. 5. Det følger av bestemmelsen at studenter som hovedregel skal anses bosatt der de hadde sitt bosted før utdanningen ble påbegynt.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

Det er flere hensyn som tilsier at en student bør kunne ha anledning til å velge å være bosatt på studiestedet. Dette vil blant annet sikre at studentene har mulighet til å være aktive i lokalpolitikken, enten på hjemstedet eller på studiestedet, etter eget valg.

I tillegg kan det anføres at den enkelte student selv er den nærmeste til å fastslå når han eller hun definitivt har forlatt foreldrehjemmet for å etablere seg for seg selv, og at den enkeltes valg i dette personlige spørsmål bør kunne legges til grunn for bostedregistreringen.

Konsekvensen av valgfrihet vil antagelig være at flere studenter enn nå blir registrert bosatt på studiestedet. Den registrerte bosettingen vil dermed samsvare bedre med den reelle bosettingen, noe som isolert sett vil være positivt.

Det kan innvendes at valgfri bostedsregistrering for studenter kan føre til en viss uforutsigbarhet og mindre stabilitet med hensyn til befolkningstall i de

enkelte kommuner. Systemet er imidlertid allerede uforutsigbart, i den forstand at kommunene heller ikke har kontroll over hvor stor andel av studentene som gifter seg eller får barn, noe som etter dagens regler påvirker hvor de blir registrert bosatt.

Ut fra administrative hensyn kan det imidlertid være ønskelig med faste og objektive kriterier for folkeregistrering, slik at det relativt enkelt kan fastslås hvor en person skal anses bosatt, uten at vedkommende selv behøver å ta stilling til det. På den annen side vil valgfrihet føre til en reduksjon i antall klagesaker, noe som i seg selv vil innebære administrative besparelser.

Slik valgfrihet bør etter departementets syn også omfatte gifte studenter og studenter med barn, ved at studentregelen ikke lenger begrenses til å gjelde enslige personer. Dette innebærer at også gifte studenter og studenter med barn vil kunne velge mellom sitt tidligere bosted og oppholdsstedet i studietiden som folkeregistrert bosted. Det bør imidlertid fremdeles være en forutsetning for bostedregistrering på tidligere bosted at studenten fortsatt har en viss minste tilknytning til det tidligere bostedet, for eksempel ved å eie en utleid boligeiendom. Krav til faktisk, regelmessig pendling til dette bostedet oppstilles ikke.

Etter de foreslåtte endringene vil studentregelen i forskriften om folkeregistrering kunne lyde slik:

«Personer som oppholder seg i en kommune for å få undervisning, kan velge om de skal registreres på nytt bosted ved studiestedet, eller om de fortsatt skal være registrert på samme bosted som før utdanningen ble påbegynt. Har personen ikke lenger tilknytning til tidligere bosted, regnes vedkommende som bosatt på bostedet ved studiestedet.»

Etter departementets vurdering er det flere gode grunner som tilsier en løsning med valgfri bostedsregistrering av studenter. Departementet tar derfor sikte på å be Skattedirektoratet om snarest å endre forskrift om folkeregistrering, slik at studentene får anledning til å velge mellom bosted ved studiestedet og tidligere registrert bosted som folkeregistrert bosted. Departementet legger opp til at hovedregelen fortsatt skal være folkeregistrert bosted på hjemstedet, men at dette utgangspunktet fravikes når studenten ønsker det. Det tas sikte på at denne regelendringen settes i kraft i løpet av annet halvår 2001.

5 Elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver etter merverdiavgiftsloven

5.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår at det innføres særskilt hjemmel i merverdiavgiftsloven til elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver til avgiftsmyndighetene.

Finansdepartementet foreslår at den særskilte hjemmelen plasseres i merverdiavgiftsloven § 29 nytt sjette ledd, hvor departementet får fullmakt til i forskrift å fastsette de nærmere vilkår for elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver.

5.2 Bakgrunn

Skatteetaten er inne i en betydelig omstillingsprosess og har som mål å effektivisere virksomheten og heve kvaliteten i sitt daglige arbeid. Etaten har i sin strategi blant annet vektlagt en styrket innsats overfor næringslivet. Strategien innebærer blant annet at skatte- og avgiftsmyndighetene skal yte bedre service.

I St.meld. nr. 41 (1998-1999) punkt 7.3 blir det uttalt som et mål å utvikle både automatiserte og interaktive løsninger for innrapportering fra næringslivet til offentlige etater.

På skatte-, toll- og avgiftsområdet er det gjennomført et betydelig arbeid for å legge til rette for elektronisk kommunikasjon.

På tollområdet har det fra 1992 eksistert et system for elektronisk utveksling av dokumenter mellom næringslivet og tollvesenet, TVINN. På særavgiftsområdet utredes mulighetene for elektronisk levering av avgiftsoppgaver. På skatteområdet er det igangsatt et prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave og vedlegg) fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene. Videre er det adgang til innlevering av forhåndsutfylt selvangivelse over Internett for personlig skattytere.

Det er også åpnet for elektronisk betaling av de fleste skatte-, toll- og avgiftskrav.

Skatteetaten har fokus på aktiv og effektiv utnyttelse av ny teknologi og har som overordnet strategi at saksbehandlingen i så stor grad som mulig skal være elektronisk og automatisert. Finansdepartementet har som ambisjon å legge til rette for elektronisk kommunikasjon på de fleste områder i fremtiden.

Etter merverdiavgiftsreformen vil det være anslagsvis 330 000 merverdiavgiftspliktige som leverer omsetningsoppgaver 6 ganger årlig. På bakgrunn av det store antall oppgaver vil en forenkling på dette området kunne gi store ressursbesparelser.

5.3 Prøveprosjektet og landsdekkende tilbud om elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver

Skattedirektoratet har gjennomført prøvedrift med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver over Internett fra og med andre termin 2000. Prøveordningen var frivillig og omfattet avgiftspliktige i Akershus fylke. Det ble utarbeidet en ny omsetningsoppgave hvor skjermbildet i internettversjonen og blanketten for papirbasert innsendelse var likt utformet.

Erfaringene fra prøvedriften i Akershus er jevnt over positive. Det oppsto innkjøringsproblemer for såvidt gjaldt de papirbaserte oppgavene. Problemene knyttet seg til feilaktige utfylte oppgaver samt feil oppstått ved elektronisk lesing. Problemene var avtagende i senere terminer. Tilsvarende problemer oppsto ikke for oppgaver levert via Internett. Det antas at den interaktive kontrollen som ligger i internettjenesten, og som vil bli beskrevet nedenfor, innebærer at slike feilføringer blir rettet opp før avlevering.

På bakgrunn av erfaringene fra prøvedriften i Akershus ble prøvedriften fra 1. januar 2001 utvidet til å omfatte avgiftspliktige i Buskerud.

Fra 1. mars 2001 omfatter tilbudet om elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver alle avgiftspliktige over hele landet. Ordningen er frivillig, slik at avgiftspliktige som ønsker å sende papirbaserte oppgaver fortsatt vil ha anledning til det.

5.4 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 29 første ledd skal den avgiftspliktige sende avgiftsmyndigheten oppgave over omsetning mv. Det følger av § 29 fjerde ledd at departementet fastsetter oppgaveskjema. Myndigheten til å fastsette oppgaveskjema er delegert til Skattedirektoratet.

Etter merverdiavgiftsloven § 29 tredje ledd skal omsetningsoppgaven være undertegnet av den avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham. Underskriften skal tjene til å identifisere avsenderen (autentisering) og skal knytte vedkommende til dokumentets innhold (ikke-benektning). Merverdiavgiftsloven legger videre opp til oversendelse per post, der oversendelse i lukket konvolutt blant annet ivaretar krav til at opplysningene i oppgaven ikke er endret på veien til skatteetaten (sikring av integritet). Således blir både krav til sikkerhet og konfidensialitet oppfylt.

Systemet er utformet på en tid da det ikke var aktuelt med elektronisk kommunikasjon og tar naturlig nok ikke høyde for en slik utvikling. Etter departementets oppfatning må derfor begrepene som benyttes i merverdiavgiftsloven § 29 i stor utstrekning tolkes slik at de ikke er til hinder for elektronisk kommunikasjon. Et grunnleggende vilkår er da at kravene til blant annet autentisering, integritet, konfidensialitet og ikke-benektning er oppfylt i minst samme grad ved elektronisk kommunikasjon som ved papirbasert kommunikasjon.

Etter departementets oppfatning er disse kravene oppfylt i tilstrekkelig grad når det gjelder den ordning for elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver som er innført. Det er likevel slik at lovteksten i merverdiavgiftsloven § 29 regulerer en ordning med overlevering av papirbaserte oppgaver.

5.5 Høring

Departementet sendte et utkast til lovendring på høring 22. desember 2000, med høringsfrist 12. februar 2001. I høringsnotatet beskrev departementet hovedtrekkene i ordningen med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver og foreslo at ordningen blir hjemlet ved tilføyelse av nytt sjette ledd i merverdiavgiftsloven § 29. Bestemmelsen ble foreslått utformet som en fullmaktsbestemmelse hvor departementet gis fullmakt til i forskrift å regulere ordningen nærmere.

Følgende har avgitt høringsuttalelse:

Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Fiskeridepartementet, Forsvarsdepartementet, Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Landbruksdepartementet, Miljøverndepartementet, Olje- og energidepartementet, Utenriksdepartementet, Justisdepartementet, Sosial- og helsedepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Akademikerne, Datatilsynet, Den norske Revisorforening, Landsorganisasjonen i Norge, Norges Bank, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring, Norsk Bonde- og Småbrukarlag, Norsk Kommuneforbund, Riksarkivaren, Riksrevisjonen, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Skattefogdenes landsforening, Landslaget for regnskapskonsulenter, Toll- og avgiftsdirektoratet, Statistisk Sentralbyrå, Fylkesskattesjefenes forening og Handelshøyskolen BI.

Mange av høringsinstansene hadde ingen kommentarer til utkastet til lovendring. De høringsinstanser som hadde kommentarer er jevnt over positive til en ordning med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver. Ingen høringsinstanser går imot innføring av elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver.

Departementet vil komme tilbake til enkelte av høringsuttalelsene nedenfor.

5.6 Nærmere om ordningen med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver

5.6.1 Nærmere om elektronisk oversendelse og mottak av omsetningsoppgaver

Elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver innebærer at de opplysninger som i dag gis på papir i terminoppgave eller årsoppgave overføres elektronisk til avgiftsmyndighetene.

I første omgang tilbys innberetning over Internett. I den versjon som tilbys i dag må avgiftspliktige eller annen oppgavegiver, typisk regnskapsfører, logge seg på en internettilkobling på skatteetatens hjemmeside. Opplysningene må deretter testes inn i rett rubrikk i skjermbildet. Det arbeides med å utvikle internettversjonen slik at det kan foregå automatisk nedlasting av data fra avgiftspliktiges/oppgavegivers regnskapsprogrammer.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening spør om det kan dokumenteres hvilke opplysninger regnskapsfører legger inn og hvilke endringer avgifts-

pliktige selv foretar. Dette er av betydning der regnskapsfører ikke har fullmakt til å forplikte avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 29 tredje ledd.

Internettjenesten åpner for at ulike personer kan ha adgang til utfylling og godkjenning av opplysningene. Slik ansvarsfordeling er vanlig ved bruk av regnskapsfører. Finansdepartementet vil presisere at enhver med tilgang til internettjenesten er registrert i en rolle som enten «utfyller» eller «godkjenner». Systemet loggfører hvilke registreringer som foretas av henholdsvis «utfyller» og «godkjenner».

Det tas sikte på også å kunne tilby en mer brukervennlig løsning for innberetning på et senere tidspunkt, nærmere bestemt en løsning basert på avgiverprogramvare installert på avgiftspliktiges/oppgavegivers PC. Programvaren skal kommunisere med avgivers interne systemer og hente data direkte til oversendelse. Oversendelsen vil da skje via EDI (electronic data interchange).

Det er opprettet en egen formidlingsmeldingssentral for mottak av alle typer oppgaver, uavhengig av om de overleveres elektronisk eller på papir. Det er inngått kontrakt med en ekstern tjenesteleverandør som skal fungere som formidlingsmeldingssentral. Formidlingsmeldingssentralen benyttes også til innberetning av grunnlagsdata, innlevering av selvangivelse for personlige skattytere, endring av skattekort og mottak av ligningsdata ved elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende.

Ved innberetning over Internett blir det etablert interaktiv kontakt mellom avgiver og formidlingsmeldingssentralen. Omsetningsoppgavene blir umiddelbart underlagt en interaktiv kontroll. Her foretas kontroll av avsenders identitet og at oppgaven ikke inneholder spesifikke feil eller tilsynelatende feil sammenstilling av tall eller andre logiske feil. Avsender mottar deretter en elektronisk tilbakemelding på at oppgaven er levert, i form av en kvittering. Ved eventuelle feilutfyllinger mottar avsender en feilmelding som viser hvilke feil som er registrert ved utfyllingen. Oppgaven anses da ikke avsendt. Avsender får dermed en oppfordring til å sjekke de innsendte opplysninger på nytt og kan rette feilen eller gi forklaringer/kommentarer til feilmeldingen i et eget felt i skjermbildet. Tilsvarende løsning vil gjelde for EDI, som det tas sikte på å innføre senere.

Etter at overleveringen er akseptert, oversendes omsetningsoppgaven til avgiftsmyndighetene for ytterligere maskinell kontroll og eventuell manuell datastøttet behandling.

5.6.2 Krav til signatur og sikker oversendelse

Etter departementets oppfatning er det i dag ikke grunnlag for å gå bort fra kravet om en form for «underskrift» som ivaretar de funksjoner som dagens underskrift har. Videre legges til grunn at det er nødvendig å sikre integriteten, det vil si at opplysningene ikke er endret på veien fra avgiver til mottager.

Ved elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver er det ikke mulig å påføre oppgavene håndskrevet underskrift. Etter departementets oppfatning vil en ordning med digital signatur være den beste løsningen ved elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver. En digital signatur vil i det vesentlige ivareta nevnte funksjoner. Anvendelse av digital signatur ved overlevering av oppgaver til avgiftsmyndighetene bør etter departementets syn ideelt sett

inngå som en del av et mer omfattende system hvor signaturen brukes i en rekke sammenhenger. I lov om elektronisk signatur legges det opp til et system med utstedelse av sertifikater fra tiltrodde tredjeparter for å øke sikkerheten og sikre tilliten til elektronisk kommunikasjon.

Nærings- og handelsdepartementet uttaler at det allerede i dag på det norske markedet finnes flere aktører som påtar seg oppgaven å utstede sertifikater for digital signatur. Det foreligger altså muligheter for å etablere ordninger for digital signatur med smartkort. *Nærings- og handelsdepartementet* uttaler videre at slike løsninger foreløpig er mer kostnadskrevenne enn den internettbaserte løsningen som er valgt.

Finansdepartementet legger til grunn at en løsning med digital signatur på nåværende tidspunkt er mer kostnadskrevenne for avgiftspliktige/oppdagegiver enn den internettbaserte løsningen. Videre er departementet av den oppfatning at digitale signaturer benyttes i liten grad i dag, blant annet fordi avgiftspliktige/oppdagegiver mangler nødvendig utstyr for bruk av slike signaturer. For departementet er rask innføring av løsning for elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver høyt prioritert og tilbys i dag gjennom den beskrevne internettversjonen. Som påpekt av *Næringslivets Hovedorganisasjon* forutsetter internettversjonen i liten grad at avgiftspliktige/oppdagegiver må foreta investeringer i nytt utstyr eller programvare.

Det er derfor lagt opp til at kravet om håndskrevet underskrift i denne omgang erstattes med krav om oppgivelse av fødselsnummer, organisasjonsnummer og særskilt passord ved pålogging. Avgiftspliktige vil motta et papirbasert registreringsskjema om bruk av elektronisk overlevering som skal undertegnes av ansvarlig i virksomheten. Ved første gangs pålogging vil avgiftspliktige/oppdagegiver benytte et passord som er sendt per brev til folkeregistrert adresse. Dette gjelder også for personer med adgang til å innsende opplysninger på selskapets vegne. Passordet må deretter endres av avgiftspliktige/oppdagegiver selv og senere hvert halvår.

Sosial- og helsedepartementet uttaler at de savner en drøftelse av nødvendigheten av å bruke fødselsnummer for å identifisere avsender, og at det ikke fremgår hvem sitt fødselsnummer som skal benyttes.

Begrunnelsen for at fødselsnummer er valgt er å sikre tilstrekkelig identifisering av avsender/oppdagegiver. Rollene «utfyller» og «godkjenner» er knyttet til person og ikke foretaket som sådan eller en særskilt stilling. Dette gjelder for øvrig tilsvarende ved gjeldende krav til papirbasert underskrift.

Landslaget for Regnskapskonsulenter er opptatt av at ordningen skal være brukervennlig også for regnskapskontorene. Det pekes blant annet på at det bør være regnskapskontorene som har fullmakt for sine kunder og at de enkelt kan bevege seg i kundemassen uten å logge seg inn og ut en rekke ganger med ulike brukernavn og passord.

I foreliggende internettversjon er det etablert brukerstøtte som skal komme alle brukere til gode. Det vil videre ut fra erfaringene fra driften bli vurdert å foreta endringer som gjør ordningen mer brukervennlig, derunder vurdere om det er nødvendig å skifte passord hvert halvår. Det er videre tatt hensyn til «storbrukere» som regnskapskontorer. Regnskapsførere som har oppdrag for flere avgiftspliktige behøver blant annet ikke logge seg på for hver enkelt avgiftspliktig. Derimot er det i foreliggende versjon ikke åpnet for at et

foretak som sådan kan være ansvarshavende. Foreløpig kan kun fysiske personer ha denne rollen.

Ved pålogging blir det gjennomført kontroller av avgivers identitet. Når avgiftspliktige/oppgavegiver har fylt ut skjermbildet overleveres oppgaven ved at avgiftspliktige/oppgavegiver trykker på «godkjenn»-knappen. Den ferdig utfylte oppgaven vil bli sendt på kryptert linje (SSL - secure sockets layer) til formidlingsmeldingssentralen. Dersom oppgavedataene er endret i forsendelsen mellom avgiver og formidlingsmeldingssentralen, vil krypteringssystemet SSL kunne påvise dette.

Departementet anser denne løsning for overlevering av elektroniske omsetningsoppgaver som tilstrekkelig sikker. Systemet vil imidlertid kunne misbrukes dersom uvedkommende får tilgang til oppgavepliktiges identifikasjonsnumre og passord. Det kan imidlertid stilles spørsmål om dette innebærer noen større risiko enn dagens muligheter for å forfalske håndskrevne signaturer. Dessuten vil det, dersom avgiftspliktige/oppgavegiver oppdager tap eller misbruk av identifikasjonsnumre/passord og melder fra om det, kunne hentes ut opplysninger fra etatens system om hvilke oppgaver som er utstyrt med den misbrukte signaturen. Departementet antar også at faren for at noen skulle ønske å sende inn omsetningsoppgaver for en annen person/virksomhet uten vedkommendes aksept, er svært begrenset.

5.6.3 Nærmere om sted og tid for innlevering av elektroniske omsetningsoppgaver

5.6.3.1 Leveringssted for omsetningsoppgaver som faller inn under ordningen

Etter merverdiavgiftsloven § 29 skal avgiftspliktige sende omsetningsoppgave til «avgiftsmyndighetene». Etter forskrift 19. desember 1969 nr. 15 (nr. 17) om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling § 1 er dette fylkesskattesjefen i fylkene, mens Skattedirektoratet er overordnet avgiftsmyndighet. Departementet legger opp til at elektroniske oppgaver skal overleveres til formidlingsmeldingssentralen. Dette vil bli nærmere regulert i forskriften vedrørende elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver.

5.6.3.2 Tidspunkt for når oppgavene skal anses levert

Etter merverdiavgiftsloven § 33 må en omsetningsoppgave (terminoppgave) være kommet frem til avgiftsmyndighetene innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av terminen for å være rettidig. Oppgave som sendes i posten, anses fremkommet i rett tid hvis den er poststemplett innen utløpet av fristen.

Ved elektronisk oppgavelevering foreligger det ikke lenger noen fysisk overlevering eller postforsendelse. Departementet legger i forslaget opp til at elektroniske oppgaver må være kommet frem til formidlingsmeldingssentralen innen de frister som gjelder etter merverdiavgiftsloven § 33. For elektroniske oppgaver som overleveres via Internett antar departementet at de må anses fremkommet ved loggføring av den mottatte oppgaven. Oppgavegiver vil som nevnt umiddelbart motta kvittering på at oppgaven er levert, der loggføringstidspunktet vil fremgå.

Eventuell forsinkelse etter dette tidspunkt, ved videreformidling fra formidlingsmeldingssentralen til avgiftsmyndighetenes produksjonssystemer vil være uten betydning for den avgiftspliktige.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) tar i sin høringsuttalelse opp enkelte problemer knyttet til innleveringsfristen for omsetningsoppgaver. Som *NARF* selv peker på er dette problemer som gjelder uavhengig av tilbudet om elektronisk innlevering av elektroniske omsetningsoppgaver, selv om utvidet frist for elektronisk overlevering kunne medføre økt bruk av dette tilbudet. Departementet vil ikke foreslå hjemmel til utvidet frist ved elektronisk overlevering og anser det mest hensiktsmessig at dette spørsmålet eventuelt vurderes i en bredere sammenheng.

5.6.3.3 Aksept/avvisning av oppgave ved mottak

For at mottakssystemet skal kunne godta en oppgave som levert må oppgaven oppfylle visse formelle minimumskrav. Disse kravene omfatter i hovedsak identifisering av oppgavepliktige/avsender, at mottakssystemet er i stand til å lese oppgaven, samt at oppgavens innhold har passert kontrollen for avdekking av logiske og formelle feil. Oppgaven blir ikke akseptert før oppgaven oppfylder disse krav, eller det er gitt en forklaring på de feil som blir påpekt i kontrollen. All aktivitet i denne forbindelse blir loggført.

5.6.4 Taushetsplikt

Merverdiavgiftsloven § 7 inneholder bestemmelser om taushetsplikt. Det følger av bestemmelsens første ledd første punktum at

«Enhver som innehar offentlig verv, stilling eller oppdrag som er knyttet til avgiftsforvaltningen etter denne lov, skal med de begrensninger som følger av hans gjøremål, bevare taushet om det han i sitt arbeid har fått vite om noens forretnings-, drifts-, formues- og inntektsforhold og om andre økonomiske og personlige forhold som ikke er alminnelig kjent.»

Etter departementets syn vil leverandører av ulike tjenester til avgiftsforvaltningen, det være seg programmer, nettverkskapasitet, mellommannstjenester osv. omfattes av taushetsplikten etter denne bestemmelsen, hvis de som ledd i sitt leveransearbeid får tilgang til ellers taushetsbelagt informasjon i forvaltningen. Slike leverandører står i et oppdragsforhold til avgiftsmyndighetene. Tilsvarende må gjelde for de som arbeider for disse leverandørene. Departementet forutsetter at den enkelte som vil ha tilgang til opplysninger underlagt taushetsplikt avgir skriftlig erklæring om at han kjenner og vil overholde taushetsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 8.

Ved elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver må det også stilles krav til overleveringsprogrammene, slik at uvedkommende ikke gis tilgang til opplysningene. Oppgavene som sendes over Internett vil som tidligere nevnt bli kryptert (SSL). Dersom uvedkommende klarer å tolke krypteringen vil den enkelte oppgave sannsynligvis ikke kunne leses i sin helhet, da Internett splitter dataene og sender dem over flere ulike linjer. For oversendelsen mellom formidlingsmeldingssentralen og skatteetaten opprettes et privat virtuelt nettverk som sørger for konfidensialitet på denne linjen. Departementet antar at de valgte løsninger gir et tilstrekkelig sikkerhetsnivå.

Tilsvarende må det stilles krav til de systemene som skal anvendes av avgiftsmyndighetene, slik at kravene til taushetsplikt blir ivaretatt.

5.7 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning innebærer en ordning med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver en forbedring av tilbudet til avgiftspliktige og regnskapsførere som utfører ulike tjenester for avgiftspliktige i tilknytning til merverdiavgiften. Det antas at et flertall av de avgiftspliktige og regnskapsførerne har PC med tilgang til Internett og at dette IT-verktøyet i stor grad benyttes som erstatning for papirbasert kommunikasjon. Elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver innebærer derfor at disse grupper vil kunne få en mer kostnadseffektiv bruk av IT-verktøyet eller motivasjon til å innføre løsninger for elektronisk utveksling av informasjon med skatte- og avgiftsmyndighetene.

Elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver automatiserer arbeidet med å legge inn relevante opplysninger i avgiftsmyndighetenes forvaltningssystemer. Dette vil kunne frigjøre ressurser i etaten. Ressursene vil kunne overføres til andre oppgaver, for eksempel grundigere kontroll av utvalgte avgiftspliktige eller grupper av avgiftspliktige. Departementet antar at dette er egnet til å skape tillit til avgiftsforvaltningen og motivere til korrekt og rettidig innsendelse av opplysninger. Dette kan også føre til en økning i avgiftsprovenyet.

Departementet vil nevne at det i forlengelsen av etableringen av mottak for elektronisk overleverte omsetningsoppgaver i tillegg er etablert systemer for elektronisk lesing av papirbaserte omsetningsoppgaver. Papirbaserte oppgaver leses inn og behandles deretter på samme måte som elektronisk innsendte omsetningsoppgaver. Ordningen fjerner således en feilkilde, ved at opplysninger på de papirbaserte oppgavene ikke lenger skal legges inn manuelt i avgiftsmyndighetenes forvaltningssystemer. Det bemerkes at papirbaserte oppgaver etter elektronisk innlesing vil bli behandlet på samme måte som elektronisk overleverte oppgaver.

I forbindelse med oppstart av MVA3, nytt forvaltningssystem for merverdiavgiften, tas det sikte på at også alle papirbaserte oppgaver skal sendes direkte til formidlingsmeldingssentralen. Departementet vil i forskrift gi regler om at formidlingsmeldingssentralen skal være rette leveringssted for papirbaserte omsetningsoppgaver. Departementet antar det er hensiktsmessig å plassere slike regler i forskrift 19. desember 1969 nr. 15 (nr. 17). Til sammen sikrer ovennevnte et mer enhetlig og grunnleggende kvalitetsnivå på oppgavene før de går til videre behandling i forvaltningssystemet for merverdiavgiften.

Etter departementets oppfatning er det nødvendig med et robust og hensiktsmessig regelverk i forbindelse med elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver og foreslår derfor at det innføres særskilt hjemmel til dette i merverdiavgiftsloven § 29 nytt sjette ledd. Lovteksten bør utformes med sikte på at den skal være robust også i forhold til senere endringer av ordningen som følge av utviklingen av nye tekniske løsninger.

I høringsnotatet foreslo departementet at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 29 nytt sjette ledd skulle legges tett opp til ordlyden i ligningsloven § 4-2 nr. 6 om elektronisk overlevering av ligningsoppgaver for næringsdrivende.

Det ble på denne bakgrunn foreslått følgende ordlyd:

«Departementet kan bestemme at oppgavene kan sendes elektronisk, og kan fastsette nærmere vilkår for overleveringen. Departementet kan også fastsette skjema og gi bestemmelser om underskrift ved elektronisk overlevering (herunder bruk av elektronisk signatur), bruk av nettverksleverandører, i hvilken form elektroniske oppgaver skal gis, godkjenning av programvare, samt vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver. For øvrig gjelder merverdiavgiftsloven tilsvarende.»

Enkelte av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget til lovtekst.

Riksrevisjonen har reist spørsmål om presisjonen i forslaget til lovtekst for så vidt gjelder bestemmelsen om at departementet kan gi bestemmelser om underskrift ved elektronisk overlevering. *Riksrevisjonen* peker på at det i realiteten er tale om en identitetsbekreftelse som skal fungere til erstatning for underskrift.

Nærings- og handelsdepartementet peker på at det i stedet for å benytte begrepet «underskrift» ved elektronisk overlevering, bør «autentisering av avgiver» benyttes. Dette er et mer generelt og teknologinøytralt begrep. *Nærings- og handelsdepartementet* peker videre på at «tjenesteleverandører» bør benyttes i stedet for «nettverksleverandører», ettersom tjenesteleverandører er et bredere begrep og for eksempel også omfatter formidlingsmeldingsentral.

Etter departementets oppfatning innebærer de endringene som er foreslått en forbedring av forslaget til lovtekst. I tillegg har departementet kommet til at forslaget til lovtekst bør presiseres ytterligere slik at det kommer klart frem at departementet kan gi nærmere regler om signering, autentisering, integritet og konfidensialitet.

Dersom de foreslåtte endringene legges til grunn i forslaget til lovtekst, vil lovteksten avvike noe fra ligningsloven § 4-2 nr 6. Dette er et område som frem til nå i liten grad har vært underlagt lovregulering og departementet foreslår derfor at forslaget til lovtekst endres i samsvar med det som er foreslått ovenfor.

Den foreslåtte lovteksten innebærer at merverdiavgiftslovens generelle regler som hovedregel skal gjelde ved elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver, men at det kan gis forskrifter som regulerer de særlige forhold som er aktuelle ved elektronisk overlevering.

*NARF*er av den oppfatning at utkastet til merverdiavgiftsloven § 29 nytt sjette ledd i høringsutkastet gir adgang til i forskrift å fravike de ordinære frister for innlevering av omsetningsoppgaver. Det følger av det ovennevnte at departementet ikke deler denne oppfatningen. Innleveringsfristene er ikke et særskilt forhold knyttet til den elektroniske overleveringen.

Departementet vil senere vurdere om det er hensiktsmessig å delegere kompetansen til å gi nærmere forskrifter om elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver til Skattedirektoratet.

Departementet viser til forslag til nytt sjette ledd i merverdiavgiftsloven § 29. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

5.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Elektronisk overlevering av omsetningsoppgaver vil forenkle innberetningen av merverdiavgift for både avgiftspliktige og etaten.

Skatteetatens kostnader ved elektronisk overlevering over internett er vesentlig lavere enn mottak av papirbaserte oppgaver. Behandling av papir-oppgaver er 2 til 3 ganger dyrere enn mottak og videresending av elektroniske oppgaver. Andelen oppgaver med formelle feil er vesentlig lavere ved elektronisk innberetning, fordi avgiver blir gjort oppmerksom på eventuelle formelle feil i forbindelse med oversendelsen. Oppfølgingen av disse oppgavene blir derfor mindre ressurskrevende for avgiftsmyndighetene. Det samme gjelder for papirbaserte oppgaver når også de skal oversendes formidlingsmeldings-sentralen. De frigjorte ressursene kan brukes til mer verdiorientert virksomhet i skatteetaten.

Skattedirektoratet har hatt kostnader i forbindelse med utvikling av løsningene for elektronisk innberetning og optisk tolkning av oppgavedata. I tillegg påløper årlige utgifter til drift.

6 Oppfølging av Merverdiavgiftsreformen 2001

6.1 Innledning

Stortinget vedtok 7. desember 2000⁶⁾ endringer i merverdiavgiftsloven som innebærer at det fra 1. juli 2001 blir innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Endringene betyr at alle tjenester i likhet med varer blir omfattet av merverdiavgiftsplikten, med mindre de er uttrykkelig unntatt. Slike unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten må begrunnes særskilt. Dette innebærer at det norske merverdiavgiftssystemet i sin oppbygning blir likt det som praktiseres innen EU og innen OECD. Stortinget har vedtatt flere unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten, blant annet for helse- og sosialtjenester og flere tjenester innen kultur, idrett og reiseliv. Om den nærmere bakgrunnen for merverdiavgiftsreformen vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) og Innst. O. nr. 24 (2000-2001).

Ved behandlingen av merverdiavgiftsreformen ba flertallet i finanskomiteen om at det ble foretatt en nærmere vurdering av avgiftspliktens omfang på enkelte punkter fram mot iverksettelsen av reformen fra 1. juli 2001. Blant annet på bakgrunn av dette har departementet foretatt en nærmere vurdering av avgiftsplikten på enkelte tjenesteområder. I denne proposisjonen vil departementet fremme forslag om å unnta enkelte andre tjenester fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

For det første foreslår departementet at serveringstjenester fra elev- og studentkantiner unntas fra avgiftsplikten. Departementet foreslår videre at all omsetning av retten til å bruke lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter unntas, samt at guidetjenester unntas. Det foreslås også en mindre lovendring i forhold til Posten Norge BAs brevsendinger til utlandet.

6.2 Serveringstjenester fra elev- og studentkantiner

6.2.1 Bakgrunn

Etter merverdiavgiftsloven slik den lyder før 1. juli 2001, er det kun avgiftsplikt på de tjenester som er positiv angitt i merverdiavgiftsloven § 13. Det følger av § 13 annet ledd nr. 10 at det skal betales avgift av omsetning av tjenester som gjelder servering i eller fra hoteller og andre herberger, bevertningssteder og på jernbane, skip og fly på reiser innenlands, samt utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering. Denne bestemmelsen er forstått slik at avgiftsplikten kun gjelder for servering i lokaler som er tilgjengelig for allmennheten. Servering fra hoteller, restauranter og lignende er således avgiftspliktig. I tilfeller hvor servering skjer til en lukket krets av personer oppstår det derimot ikke avgiftsplikt. Eksempelvis er ikke studentkantiner, bedriftskantiner, Statens kantiner og Forsvarets kantiner blitt ansett avgiftspliktig for sine serveringstjenester etter gjeldende regelverk. Det er også gitt særskilte fritak for

⁶⁾ Lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

enkelte konferansesenter når disse omsetter serveringstjenester til seminar/konferansedeltakere.

Etter gjeldende regelverk er det avgiftsplikt ved kiosksalg og cateringvirksomhet fra slike lukkede kantiner.

Etter 1. juli 2001 er det vedtatt generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av både varer og tjenester. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 13 slik den lyder etter merverdiavgiftsreformen. Unntak fra den generelle avgiftsplikten er angitt i §§ 5, 5 a og 5 b. Det er ikke vedtatt noe særskilt unntak fra merverdiavgiftsplikten for serveringstjenester. Fra 1. juli 2001 vil serveringstjenester derfor være avgiftspliktige uten hensyn til om de omsettes til en lukket krets av personer eller allmennheten. Den generelle avgiftsplikten vil dermed i utgangspunktet omfatte eksempelvis studentkantiner, bedriftskantiner, Statens kantiner, Forsvarets kantiner og servering fra de konferansesentra som det er gitt særskilte unntak for.

Det avgjørende for avgiftsplikten for virksomheter som yter serveringstjenester etter 1. juli 2001 vil være om de generelle vilkårene i merverdiavgiftsloven er oppfylt. Det må således foreligge en omsetning på 30 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder og serveringstjenesten må omsettes i næring. For kantiner som er sterkt subsidiert og som drives i egenregi, vil kravet til næring som regel ikke være oppfylt. I forhold til større elev- og studentkantiner vil kravet til næring som oftest være oppfylt. Den servering som skjer fra disse kantineene vil bli avgiftspliktig etter 1. juli 2001, slik merverdiavgiftsreformen nå er vedtatt.

Når det gjelder unntaket for undervisningstjenester omfatter dette varer og tjenester som omsettes som et naturlig og økonomisk integrert ledd i undervisningstjenesten. Det vises til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd første punktum, som ble vedtatt i forbindelse med merverdiavgiftsreformen. Dersom elever eller studenter betaler separat for serveringen, vil ikke serveringsvirksomheten kunne anses økonomisk integrert i undervisningstjenesten på studiestedet. Unntaket for undervisningstjenester vil derfor ikke omfatte kantinevirksomhet med særskilt betaling for den enkelte servering. I forarbeidene er det imidlertid lagt til grunn at bestemmelsen vil kunne omfatte servering til elever i en folkehøgskole eller internatskole. I disse tilfellene vil elevene ofte bo på skolen og servering i kantineene på slike skoler må anses som mer integrert i den undervisningstjenesten som tilbys fra skolen.

6.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener det foreligger grunner som tilsier at elev- og studentkantinens serveringstjenester blir unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Det vises blant annet til at dette er en type tjeneste som ofte står i nær sammenheng med de tilbud og velferdstiltak som undervisningsinstitusjonene yter overfor elever og studenter. På denne bakgrunn legger departementet fram forslag om at serveringstjenester fra elev- og studentkantiner unntas fra merverdiavgiftsplikt.

Konsekvensen av forslaget vil være at disse kantineene ikke skal beregne utgående merverdiavgift av den servering som er omfattet av unntaket. Motstykket til dette er at kantineene ikke vil få adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten.

Departementet legger til grunn at bestemmelsen skal omfatte kantinevirksomhet i forbindelse med både private og offentlige undervisningsinstitusjoner. Eksempler på kantiner som vil omfattes av unntaket, er universitets- og høyskolekantiner, elevkantiner i videregående skole og lignende.

Når det gjelder hvilke tjenester som vil være omfattet av det foreslåtte unntaket, er dette avgrenset til kun å gjelde serveringstjenester fra slike kantiner. Dette innebærer at den etablerte merverdiavgiftsplikten ved kiosksalg og catering videreføres. Kiosksalg er å anse som ordinær vareomsetning, og vil fortsatt være avgiftspliktig. Det er videre grunn til å understreke at unntaket gjelder arten av tjenesten og ikke selve lokalet hvor det foregår servering til elever eller studenter. Dersom eksempelvis en studentkantine benyttes til ordinær restaurantvirksomhet hvor serveringsstedet er åpent for alle, eller om det i skoleferien drives ordinær serveringsvirksomhet fra kantinen, vil dette bli omfattet av avgiftsplikten for serveringstjenester. Unntaket omfatter heller ikke alkoholserving som skjer fra slike kantiner. I slike tilfeller foreligger det etter departementets mening ikke en nær sammenheng til det velferdstilbud i form av servering som undervisningsinstitusjonene yter overfor studentene/elevene. Hensynene bak det foreslåtte unntaket for serveringstjenester fra elev- og studentkantiner vil derfor ikke gjøre seg gjeldende i disse tilfellene. En slik virksomhet i elev- og studentkantiner vil dessuten i større grad drive i konkurranse med andre serveringstilbud. Det kan da oppstå vridninger mellom de ulike aktørene i markedet.

Enkelte elev- og studentkantiner vil på denne bakgrunn også etter 1. juli 2001 kunne drive dels avgiftspliktig og dels ikke avgiftspliktig virksomhet. Disse kantinenene vil derfor kun få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige delen av virksomheten på samme måte som i dag. Inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser skal fordeles forholdsmessig etter anskaffelsens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Unntaket for serveringstjenester fra elev- og studentkantiner er på usikkert grunnlag beregnet å gi et provenytap i størrelsesorden 50 millioner kroner på årsbasis. For 2001 er provenytapet beregnet å utgjøre om lag 15 millioner kroner. Videre er det beregnet, på grunnlag av opplysninger fra bransjen, at innføring av unntak for merverdiavgift kombinert med redusert sats på næringsmidler, vil gi grunnlag for å redusere prisene på servering med om lag 3,5 prosent i forhold til i dag. Det er også beregnet at innføring av merverdiavgift på studentkantiner mv. ville gitt en økning i prisene på servering på om lag 15 prosent.

Departementet viser til forslag om endring i lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 5 b. Det foreslås at endringen i denne endringsloven trer i kraft straks.

6.3 Idrettsaktiviteter

6.3.1 Bakgrunn

Under behandlingen av Regjeringens forslag om merverdiavgiftsreformen knyttet finanskomiteen enkelte merknader til tjenesteområdene innen idrett,

jf. Innst. O. nr. 24 (2000-2001) avsnitt 3.2.8. Finanskomiteens flertall uttalte blant annet:

«Disse medlemmer antar det kan komme til å oppstå avgrensingsproblemer mellom ulike typer organisasjoner og virksomheter som tilbyr tilgang til samme typer lokaler, f.eks. svømmeanlegg, tennisbaner, treningsstudioer m.v. og at idrettslag derfor ofte vil komme til å drive i konkurranse med andre aktører.

Disse medlemmer vil på denne bakgrunn be departementet vurdere nærmere avgrensninger og eventuelle ytterligere merverdiavgiftsfritak for idrettsaktiviteter og komme tilbake til Stortinget med dette på en egnet måte.»

Finansdepartementet vil også vise til Innst. S. nr. 154 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Jan Petersen og Børge Brende om å frita treningsstudioer fra merverdiavgiften (Dokument nr. 8:46 (2000-2001)), hvor finanskomiteens flertall uttalte:

«Flertallet mener det ikke er riktig å behandle realiteten i dokument 8-forslaget så lenge Regjeringen allerede er pålagt å komme tilbake til Stortinget med en slik vurdering. Flertallet ser det imidlertid som naturlig at Regjeringen kommer tilbake med denne gjennomgangen i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett»

Stortinget traff 29. mars 2001 vedtak om å avvise dette dokument 8-forslaget.

I departementets høringsbrev av 29. mars 2001 om oppfølgingen av merverdiavgiftsreformen er det varslet at departementet vil komme tilbake til dette spørsmålet i forbindelse med fremleggelsen av Revidert nasjonalbudsjett for 2001.

6.3.2 Nærmere om rettstilstanden på idrettsområdet etter merverdiavgiftsreformen

Etter 1. juli 2001, slik merverdiavgiftsreformen nå er vedtatt, vil det foreligge omfattende unntak fra merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet.

For det første er det vedtatt at omsetning av idrettsaktiviteter fra idrettslag er unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift. Det vises til den vedtatte bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav g og forarbeidene til denne bestemmelsen, se særlig Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 7.2.9.5. Unntaket vil primært omfatte betaling fra medlemmene til idrettslaget i form av kontingenter og lignende. Disse vil også være unntatt fra avgiftsplikt i henhold til den vedtatte bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 7.2.8. Unntaket for idrettsaktiviteter i regi av idrettslag har imidlertid et videre anvendelsesområde. Det skal etter denne bestemmelsen eksempelvis ikke beregnes merverdiavgift for kontingenter for deltakelse i skirenn eller gateløp, eller vederlag for trening og lignende når idrettslaget mottar kontingenter eller deltakeravgifter fra idrettsutøvere som ikke er medlemmer i arrangøridrettslaget. Når det gjelder vurderingen av om det foreligger idrettsaktivitet i regi av idrettslag eller ikke, er det i forarbeidene uttalt at det generelle utgangspunktet bør være om idrettslaget er eller kunne vært medlem i Norges Idrettsforbund og Olympiske Komite. I merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd som nå er vedtatt, er Finansdepartementet gitt hjemmel til å bestemme at ideelle organisasjoner,

foreninger og idrettslag skal beregne merverdiavgift dersom unntakene medfører vesentlig konkurransevridning i forhold til registrerte næringsdrivende som omsetter tilsvarende tjenester.

Videre er det vedtatt at omsetning og utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom som sådan skal være generelt unntatt fra merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Om forarbeidene til denne bestemmelsen vises det særlig til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 7.2.12.5. Det er imidlertid vedtatt merverdiavgiftsplikt for omsetning av rett til å bruke lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter, jf. bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd nr. 6. Dette innebærer at det i utgangspunktet skal oppkreves merverdiavgift av inngangspenger, særskilt timeleie eller green fee til eksempelvis treningsstudioer, svømmehaller, tennisbaner og golfbaner. Dette gjelder uavhengig av hvem som benytter seg av disse tilbudene. Det vil si at også medlemmer av et idrettslag vil måtte betale merverdiavgift av inngangspenger dersom de ønsker å benytte seg av slike tilbud. Denne bestemmelsen kan reise visse avgrensingsproblemer i forhold til hva som kan anses som avgiftsfri utleie av fast eiendom.

Det fremgår av den vedtatte bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd nr. 6 at denne merverdiavgiftsplikten likevel ikke omfatter bruk av slike lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter hvis omsetningen skjer fra et idrettslag. Et idrettslag skal derfor eksempelvis ikke oppkreve merverdiavgift ved omsetningen av retten til å benytte klubbens svømmebasseng eller tennisbane. En forutsetning for dette er at omsetningen ikke skjer i vesentlig konkurranse med registrerte næringsdrivende som har tilsvarende omsetning, jf. ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd.

I tillegg til ovennevnte unntak er det på idrettsområdet gitt unntak fra avgiftsplikten for retten til å overvære idrettsarrangementer, jf. ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5.

I denne sammenheng er det grunn til å påpeke at idrettslag, i likhet med andre organisasjoner og foreninger, skal beregne merverdiavgift i den grad de alminnelige vilkårene for registrerings- og avgiftsplikt foreligger, jf. merverdiavgiftsloven §§ 27 og 28. Dette betyr at ved annen omsetning enn den som blir omfattet av de beskrevne avgiftsunntakene ovenfor, gjelder det generelle utgangspunktet om at det foreligger avgiftsplikt på omsetning av alle varer og tjenester som er eller vil bli avgiftspliktige. Dette gjelder uavhengig av hvem som omsetter og uavhengig om varen eller tjenesten omsettes til medlemmer eller andre. Etter gjeldende rett er det imidlertid gjort visse forenklinger og dessuten gjennomført en særskilt registreringsgrense overfor veldedige og allmenntilgunstige institusjoner og organisasjoner. Det er ikke vedtatt noen endringer i disse reglene i forbindelse med merverdiavgiftsreformen.

6.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har vurdert rettstilstanden for idrettsaktiviteter nærmere slik merverdiavgiftsreformen nå er vedtatt, og da særlig med tanke på å unngå konkurransevridninger. Etter departementets mening er det behov for å gjøre endringer på dette området.

Den prinsipielle tilnærmingen til denne vurderingen er at merverdiavgiften bør være en generell avgift på innenlands forbruk for å sikre statens frem-

tidige inntekter. En mest mulig generell avgiftsbelegging av forbruk vil dessuten hindre vridninger i forbruks- og næringsvalg. Det er derfor av stor betydning at den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester gjennomføres med færrest mulig unntak. Unntakene må ha en særskilt begrunnelse.

Tjenester på idrettsområdet ytes ofte av aktører på ordinære forretningsmessige vilkår, og slikt forbruk bør etter departementets mening i utgangspunktet være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten.

Også innenfor EU-området er det en rekke særordninger på dette området. EUs regelverk forutsetter imidlertid at idrett skal være avgiftspliktig så fremt det tilbys av noen som har næring som formål. Det vises til EFs sjette avgiftsdirektiv ⁷⁾ artikkel 13 (A) (1) (m) hvor det er fastsatt nærmere regler på dette området. I Sverige er det eksempelvis slik at det er unntak fra avgiftsplikten ved betaling for adgang til idrettsarrangement og betaling for å delta i utøvelse av idrettsaktiviteter, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 11a §. Unntaket gjelder kun dersom dette skjer fra stat, kommune eller ideell virksomhet. Dersom slike tjenester ytes av en kommersiell virksomhet, er omsetningen avgiftspliktig med en sats på 6 prosent, jf. 7 kap. 1 § 3 st. i den svenske merverdiavgiftsloven. Idrettslag og lignende kan videre være unntatt fra å beregne merverdiavgift etter reglene for ideelle og allmenntilgjengelige organisasjoner. Etter svensk rett er korttidsutleie av idrettslokaler/anlegg for idrettsutøvelse ansett som idrettslig virksomhet med den konsekvens at det ikke skal beregnes merverdiavgift dersom utleieren er offentlig eller allmenntilgjengelig ideell forening. Avgift skal ellers ved korttidsutleie beregnes etter en sats på 6 prosent. For langtidsutleie gjelder de alminnelige reglene om avgiftsfri utleie av fast eiendom.

Departementet ser at de omfattende unntak som er vedtatt på idrettsområdet, kan føre til konkurransevridninger mellom de ulike aktørene som tilbyr tilnærmet like tjenester. Rettstilstanden slik merverdiavgiftsreformen nå er vedtatt, betyr eksempelvis at en kommune skal beregne merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra brukerne for adgangen til kommunens svømmehall. En forening som er organisert som et idrettslag skal derimot ikke oppkreve merverdiavgift ved omsetning av retten til å bruke klubbens svømmebasseng. I tillegg viser departementet til at det i forbindelse med Stortingets behandling av merverdiavgiftsreformen også ble vedtatt unntak for adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Dette unntaket vil blant annet omfatte inngangspenger til ulike badeland. Dette innebærer eksempelvis at det skal beregnes merverdiavgift på inngangspenger til kommunale svømmebasseng, mens det på inngangspengene til større kommersielle badeland ikke skal beregnes merverdiavgift. En slik rettstilstand vil etter departementets vurdering være uheldig.

En mulig løsning kan være å avgiftsbelegge de mer kommersielle aktørene, mens den virksomhet som utøves i regi av stat, kommune eller ideelle foreninger unntas fra merverdiavgiftsplikten. En slik rettstilstand vil medføre at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning fra eksempelvis et aksjeselskap eller en annen ordinær næringsdrivende av rett til å utøve idrettsaktivite-

⁷⁾ Rdir. 77/388/EØF

ter. Dersom virksomheten skjer i regi av en kommune vil det derimot ikke foreligge noen avgiftsplikt ved en slik eventuell endring av regelverket. Etter departementets mening ville en slik rettsstilstand kunne ha medført konkurransevridninger mellom de ulike aktørene. Som beskrevet ovenfor er det i Sverige avgiftsplikt for slike tjenester som ytes av kommersielle virksomheter, men da med en redusert sats på 6 prosent.

For å oppnå nøytralitet i regelverket er det ønskelig at de ulike aktørene står overfor samme regelverk. Sett i lys av det er vedtatt omfattende unntak på idrettsområdet, mener departementet at det er gode grunner for at det bør være et generelt unntak for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Departementet legger derfor fram forslag om at omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

Forslaget innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift for betaling for å delta i utøvelse av idrettsaktiviteter. Unntaket vil gjelde uavhengig av om slike tjenester ytes av kommersielle virksomheter, eksempelvis et aksjeselskap eller en annen ordinær næringsdrivende, eller om virksomheten skjer i regi av staten, kommuner eller idrettslag. Ved vurderingen av om det foreligger idrettsaktiviteter vil utgangspunktet være om dette er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet Norges Idrettsforbund og Olympiske Komite. Den idrettsaktivitet som foregår i treningsstudioer vil også omfattes av unntaket. Når det gjelder selve utleien av idrettslokalene eller -anlegg vil disse omfattes av det generelle unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd slik denne bestemmelsen nå lyder.

Forslaget medfører at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved salg av billetter, årskort, timeleie, greenfee mv. til svømmehaller, treningsstudioer, tennisbaner, golfbaner mv., samt ved utleie av eksempelvis en håndballbane.

Ved dette unntaket må det foretas en avgrensing mot andre avgiftspliktige tjenester. Det må for det første foretas en avgrensing mot avgiftspliktig skjønnshetspleie. Dette betyr eksempelvis at virksomheter som driver treningsstudio eller svømmeanlegg blir avgiftspliktige for den del av virksomheten som vedrører solsenger og annen skjønnshetspleie. Aktiviteter som isolert sett kan betegnes som idrettsaktiviteter vil videre ikke omfattes av unntaket når formålet med utøvelsen ikke er å drive idrett. Eksempelvis vil dans på et diskotek eller restauranter ikke omfattes. Det samme gjelder biljardspill på utesteder. Det må også avgrenses mot avgiftspliktig omsetning og utleie av varer.

Det er på grunn av begrenset tilgang på statistikk vanskelig å presist anslå provenytapet ved dette forslaget. Et usikkert anslag kan være i størrelsesorden 300 millioner kroner på årsbasis. Dette utgjør om lag 100 millioner kroner på 2001-budsjettet.

Lovteknisk foreslås det at unntaket for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter inntas i en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 b, slik denne nå er vedtatt. Samtidig vil det være nødvendig å oppheve § 5 a annet ledd nr. 6. På denne bakgrunn anses dessuten den vedtatte bestemmelsen i § 5 første ledd nr. 1 bokstav g for å være overflødig. Det materielle innholdet i denne bestemmelsen vil nå bli omfattet av det generelle unntaket for idrettsaktiviteter. Det generelle unntaket nødvendiggjør også en endring i § 5 annet ledd,

som blant annet gir hjemmel for å pålegge avgiftsplikt dersom unntaket for idrettslag medfører vesentlig konkurransevridding.

Departementet viser til forslag om endringer i lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Det foreslås at endringene i denne endringsloven trer i kraft straks.

6.4 Guidetjenester

6.4.1 Bakgrunn

Ved behandlingen av lovproposisjonen om merverdiavgiftsreformen vedtok Stortinget omfattende unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for tjenester innen reiselivsnæringene. Unntakene innen reiselivsnæringene ble vedtatt på bakgrunn av forhandlinger mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre under behandlingen av statsbudsjettet for 2001. Det vises i denne sammenheng til Budsjett-innst. S. I (2000-2001) side 39 flg., særlig punkt 5 på side 44. Intensjonen bak budsjettavtalen som ble inngått, synes på dette området å ha vært et ønske om å gi omfattende merverdiavgiftsunntak for tjenester innen reiselivsnæringene. De vedtatte unntakene omfatter persontransport (nullsats for luftfarten), overnatting og formidling av slike tjenester. Det er også vedtatt unntak fra avgiftsplikten for adgang til fornyelsesparker og opplevelsessentra. Unntakene for kultur og annen underholdning (museer, gallerier mv.) vil også kunne få anvendelse for enkelte aktiviteter som tilbys innen reiselivsnæringene. Det vedtatte unntaket for undervisningstjenester vil dessuten kunne tenkes å få anvendelse ved enkelte mer instruksjonspregede aktiviteter med et selvstendig opplæringsformål. Det kan eksempelvis gjelde brevandring med fører hvor det gis særskilt instruksjon om hvordan man ferdes trygt på breen.

Det nærmere omfanget av unntakene innen reiselivsnæringene må i første rekke skje gjennom en lovtolkning i hvert enkelt tilfelle ut fra alminnelige rettskildeprinsipper. Departementet har imidlertid funnet det hensiktsmessig å gi nærmere retningslinjer som kan gi uttrykk for avgiftsmyndighetenes syn på tolkingen av disse unntakene. Disse retningslinjene er vedlagt som notat nr. 11 til departementets høringsbrev av 29. mars 2001 om oppfølgingen av merverdiavgiftsreformen. Det fremgår av retningslinjene at det er lagt til grunn en relativ vid tolking av de vedtatte unntakene på dette området. Det vil likevel bli enkelte aktiviteter innen reiselivsnæringene som vil bli avgiftspliktige slik merverdiavgiftsreformen nå er vedtatt. Det er også grunn til å påpeke at i den grad omsetningen innen reiselivsnæringene inneholder elementer som er avgiftspliktige etter gjeldende rett (før merverdiavgiftsreformen), eksempelvis varesalg, servering og utleie av bil eller båt (varer), vil denne etablerte avgiftsplikten naturligvis videreføres selv om vareomsetningen/tjenesteytelsen skjer innen rammen av et reisetilbud.

Når det gjelder guidetjenester er det ikke vedtatt noe særskilt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for denne type tjenester. Det samme gjelder formidling av guidetjenester. Dette betyr at en virksomhet som driver med guidetjenester etter 1. juli 2001 vil være registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet, så fremt de generelle vilkårene for avgiftsplikt for øvrig er oppfylt. Det må foreligge en omsetning på 30 000 kroner i en periode på 12 måneder og tjenesten må omsettes i næring. Den umiddelbare virkningen av

at det foreligger avgiftsplikt for guidetjenester, er at det skal beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves for tjenesten. Samtidig vil det foreligge adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

Guidetjenester ytes imidlertid ofte som en integrert del av andre tjenester. Hvis en tjenesteleverandør leverer en dominerende hovedytelse som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, og tjenesteleverandøren ikke tar særskilt vederlag for mindre tilleggssytelser som isolert sett ville vært avgiftspliktig, vil slike tilleggssytelser likevel ikke lede til avgiftsplikt. Guiding i museer eller guiding under persontransport kan være eksempler på slike mindre tilleggssytelser. Denne avgrensingen vil være skjønnsmessig.

6.4.2 Departementets vurderinger og forslag

I ovennevnte høringsbrev av 29. mars 2001 er det varslet at departementet vil se nærmere på spørsmålet om guidetjenestenes avgiftsmessige status fram mot Revidert nasjonalbudsjett 2001. Departementet har vurdert dette spørsmålet nærmere og kommet fram til at det bør gjøres endringer på dette området.

Departementet vil understreke betydningen av at generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester innføres med færrest mulig unntak. Unntakene må ha en særskilt begrunnelse.

I denne sammenhengen viser departementet til at mange av de tjenestene som er omtalt ovenfor ikke er unntatt fra merverdiavgiftsplikt i andre land. Dette gjelder også guidetjenester. I Sverige er persontransport og adgang til dyreparker avgiftsbelagt med en redusert sats på 6 prosent med virkning fra 1. januar 2001. Før dette tidspunktet var satsen på adgangen til dyreparker 25 prosent, mens persontransport var avgiftspliktig med 12 prosent. Videre er hotellopphold avgiftsbelagt med en merverdiavgiftssats på 12 prosent, mens eksempelvis adgang til tivoli og fornøylesparker er avgiftsbelagt med full sats (25 prosent). Reisebyråers formidlingstjenester er også avgiftspliktig etter svensk rett. Det gjelder imidlertid egne bestemmelser når reisebyråene handler i eget navn. Når det gjelder guidetjenester er dette etter svensk rett en avgiftspliktig tjeneste som normalt skal avgiftsbelegges med full sats. I Handledning för mervärdeskatt 2000 er det gjengitt en uttalelse fra Riksskatteverket (side 474) hvor det heter:

«I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning ingår i priset.

Vad gäller guiding, uten samband med persontransport, är sådant tilhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefria museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tilhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25%) och guidning i skattepliktigt museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tilhandahållande sker i av denna bedrivna näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.»

Departementet vil bemerke at det etter merverdiavgiftsreformens ikrafttredelse vil foreligge omfattende merverdiavgiftsunntak for tjenester innen reiselivsnæringene. Guidetjenester vil imidlertid være avgiftspliktig, slik loven nå er vedtatt. Departementet ser at denne rettstilstanden kan føre til uheldige avgiftsmessige tilpasninger og konkurransevriddinger. Det vises eksempelvis til at dersom en leverandør av en persontransporttjeneste som ledd i denne virksomheten også yter en mindre tilleggsytelse i form av guiding (guiding under persontransport), vil guidingen etter omstendighetene ikke bli avgiftsbelagt. Dersom en underleverandør yter denne guidetjenesten til vedkommende tjenesteleverandør, må det derimot faktureres med merverdiavgift. For å oppnå mest mulig nøytralitet er det ønskelig at de ulike aktørene står overfor samme regelverk. Som følge av at det nå er vedtatt omfattende unntak innen reiselivsnæringene, er det etter departementets mening gode grunner for også å unnta guidetjenester. Departementet legger derfor fram forslag om å innføre et generelt unntak for guidetjenester og formidling av slike tjenester fra merverdiavgiftsplikten.

Med guidetjenester menes etter en naturlig språklig forståelse ulike fører/omvisning- og informasjons tjenester. Eksempler på slike tjenester kan være omvisning i historiske bygg og førertjenester i naturen hvor det samtidig gis informasjon til deltakerne om de ulike attraksjonene. Det må foretas en avgrensning mot ulike rådgivnings- og konsulent tjenester som vil bli avgiftspliktig etter 1. juli 2001. Departementet legger imidlertid til grunn at det ikke vil oppstå store problemer knyttet til tolkingen av et unntak for guidetjenester. I den grad det foregår et undervisningsopplegg med friluftinnslag, vil unntaket for undervisningstjenester også kunne få anvendelse. Det må da dreie seg om mer instruksjonspregede aktiviteter med et selvstendig opplæringsformål.

Blant annet fordi guide- og reiseledertjenester er organisert på mange ulike måter, er det vanskelig å skaffe oversikt over omfanget av den delen av aktiviteten som berøres av forslaget. Det antas ut fra foreliggende informasjon at provenytapet kan være i størrelsesorden 5 millioner kroner på 2001-budsjettet. Departementet understreker at anslaget er meget usikkert.

Departementet viser til forslag om endring i lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 5 b. Det foreslås at endringen i denne endringsloven trer i kraft straks.

6.5 Posttjenester

6.5.1 Posten Norge BAs brevsendinger til utlandet

I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) ble det foreslått at omsetning av postfriske frimerker, det vil si frimerker som kan benyttes som frankeringsmiddel i Norge, skulle avgiftsberegnes. Når det gjelder Posten Norge BAs, heretter kalt Posten, brevsendinger til utlandet ble det på bakgrunn av avgiftstekniske hensyn foreslått at forhåndskjøp av frimerker til frankering av brev skulle avgiftsberegnes som innenlands omsetning selv om forsendelsen gjelder post til mottaker i utlandet. Stortinget var enig i dette og vedtok et nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4. Avgiftsplikten på postsendinger til utlandet kan ses på som et unntak fra hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 første punktum, som fastslår at det ikke skal betales avgift

av omsetning av transporttjenester her i landet når transporten skjer direkte til eller fra utlandet.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 annet punktum, slik den nå er vedtatt, henviser til postloven⁸⁾ § 6. Ved denne henvisningen er avgiftsplikten knyttet til Postens enerettsområde, som bare gjelder lukket, adressert brevpost med vekt inntil 350 gram. Etter at lovproposisjonen om merverdiavgiftsreformen ble lagt frem, har Posten tatt opp spørsmålet om merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 annet punktum bør endres. Fordi de avgiftstekniske hensyn knyttet til brevpost innenfor enerettsområdet i stor grad også gjelder for andre brevforsendelser, har Posten gått inn for at avgiftsplikten for befordring av brev til utlandet skal gjelde all brevpost.

Departementet anser at ved å endre § 16 første ledd nr. 4 annet punktum slik den nå lyder til å gjelde all brevpost, vil det kunne oppstå problemer med å avgrense hva som er å anse som «brev» og hva som er å anse som «pakkepost». Det vises til at lukkede, adresserte sendinger på inntil 2 kg også kan sendes som pakkepost. Videre anser departementet det prinsipielt betenkelig å pålegge ytterligere avgiftsplikt for alle aktører innen et tjenesteområde fordi en aktør finner det enklere å avgiftsbelegge en større del av sine transporttjenester til utlandet enn det som følger av de generelle bestemmelsene. De prinsipielle innvendingene blir imidlertid mindre tungtveiende dersom avgiftsplikten begrenses til Postens egne brevsendinger.

For å imøtekomme Postens forenklingsbehov foreslår derfor departementet at det foretas en endring i den vedtatte § 16 første ledd nr. 4 annet punktum. Ved endringen vil det fremgå at avgiftsplikten knyttes til Postens egne brevsendinger generelt. Dersom Posten på bakgrunn av den tekniske utvikling senere vil kunne skille mellom frankering av brev til mottaker her i landet og mottaker i utlandet, vil departementet vurdere denne bestemmelsen nærmere. Forslaget til lovendring har ubetydelige provenykonsekvenser.

Departementet viser til forslag om endring i lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 16 første ledd nr. 4 annet punktum. Det foreslås at endringen i denne endringsloven trer i kraft straks.

6.5.2 Terminalavgifter

Departementet vil videre informere Stortinget om at Finansdepartementet legger til grunn en ny tolkning av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 første punktum når det gjelder merverdiavgiftsplikten på terminalavgifter.

Lovendringen i forbindelse med merverdiavgiftsreformen innebærer blant annet at postale tjenester blir avgiftspliktig etter 1. juli 2001. I Ot.prp nr. 2 (2000-2001) ble det lagt til grunn at terminalavgifter, det vil si godtgjørelse som utenlandske senderpostselskaper betaler til Posten for å distribuere post fra utlandet, skal anses som vederlag for postale tjenester som ytes i Norge. Dette innebærer at det i forarbeidene er lagt til grunn at terminalavgifter blir avgiftspliktige. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.9.5 i lovproposisjonen.

⁸⁾ Lov 29. november 1996 nr. 73 om formidling av landsdekkende postsendinger (postloven)

Departementet har foretatt en fornyet vurdering av den avgiftsmessige behandling av terminalavgiftene. I denne forbindelse har departementet motatt innspill fra Samferdselsdepartementet og Posten.

Departementet viser til at avgiftsfri direkte godstransport i relasjon til merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 anses å foreligge når det er sluttet avtale om en sammenhengende transport av vare fra et sted her i landet til et sted i utlandet eller omvendt. Fritaket for den innenlandske transport som er en del av en direkte transport til eller fra utlandet, omfatter foruten de egentlige transporttjenester også andre avgiftspliktige tjenester her i landet som normalt ytes i forbindelse med transporten, se forskrift nr. 31 til merverdiavgiftsloven. Dette gjelder eksempelvis lasting, lossing, terminalytelser som merking, veiing, eller pakking, lagring, tolldeklarering og spedisjon. Etter departementets mening vil Postens terminalavgifter naturlig komme innenfor dette unntaket slik det her er beskrevet. På bakgrunn av denne lovforståelsen vil Postens terminalavgifter være fritatt fra merverdiavgift (nullsats) etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4. Disse avgiftene avgiftsbelegges eksempelvis heller ikke i Sverige.

Det anses ikke å ha provenymessige konsekvenser at disse terminalavgiftene omfattes av nevnte avgiftsfritak. Bakgrunnen for dette er ordningen med refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende som ikke er registreringspliktig til Norge, se merverdiavgiftsloven § 26 a og tilhørende forskrift.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen.

Vi HARALD, Norges Konge,

st a d f e s t e r:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

I

I lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endring:

§ 37 nr. 4 skal lyde:

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller *for* utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i *utlandet*, er personlig ansvarlig for *ilignet skatt av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge*.

II

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endring:

§ 29 nytt sjette ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift bestemme at oppgavene kan sendes elektronisk og fastsette nærmere vilkår og skjema for elektronisk overlevering. Departementet kan også gi bestemmelser om signering, autentisering, integritet og konfidensialitet ved elektronisk overlevering, bruk av tjenesteleverandører, i hvilken form elektroniske oppgaver skal gis, godkjenning av programvare og vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver. For øvrig gjelder merverdiavgiftsloven tilsvarende.

III

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 8 A-1 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunefordeling av grunnlaget for eideomsskatt for kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt *på eller* over 1000 kW sett i drift pr. 1. januar 1997, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 1-1 andre leden i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak og det fastsatte gjenanskaffingsverdet (GAV) for slike driftsmiddel etter reglane i kapittel 2 i same forskrift.

§ 8 A-1 første ledd siste punktum skal lyde:

GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmiddel skal fordelast mellom alle kraftanlegg som har kraftstasjonar med installert effekt *på eller* over 1000 kW som ligg nedanfor reguleringsanlegget, i høve til registrerte energiekvivalenter registrert hos Norges vassdrags- og energidirektorat for desse kraftstasjonane pr. 1. januar likningsåret.

§ 8 A-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved kommunefordeling av eigedomsskattegrunnlaget for kraftanlegg med kraftstasjonar med installert effekt *på eller* over 1000 kW sett i drift etter 1. januar 1997, med tilhørende særskilte driftsmiddel som ikkje vart omfatta av GAV fastsett pr. 1. januar 1997, vert gjenanskaffingsverdet for slike driftsmiddel pr. 1. januar 2000 fastsett av Norges vassdrags- og energidirektorat.

IV

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 11-2 nr. 2 nytt annet punktum skal lyde:

Ligningsavgjørelse anses i denne sammenheng også som truffet når ligningsmyndighetene etter en realitetsvurdering tar stilling til en kommunes anmodning om endring av ligningsvedtak.

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 2-30 første ledd bokstav e nr. 8 skal lyde:

SND Invest AS, og dets heleide datterselskaper som har vedtekter med samme virkeområde og formål som gjelder for SND Invest AS.

VI

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-5 første ledd bokstav b skal lyde:

–b. gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller *annet selskap som er eget skattesubjekt og som på tidspunktet for fylkeskommunens erverv eller senere driver virksomhet som nevnt i a eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet.*

§ 2-5 annet ledd bokstav a skal lyde:

a. inntekt og gevinst som nevnt i første ledd a og b som gjelder tilsvarende,

§ 2-5 nytt tredje ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første ledd b og annet ledd a.

§ 2-30 første ledd bokstav g ny nr. 7 skal lyde:

Petoro a.s

§ 6-14 oppheves.

§ 10-32 annet ledd annet punktum skal lyde:

Er beløp fastsatt etter § 10-34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10-37 og realisasjon ved overføring av ikke børsnotertaksje til selskapet som har utstedt aksjen, reguleres med 17/28 av beløpet.

§ 19-2 annet ledd bokstav a nr. 1 skal lyde:

–1. Ved realisasjon kommer *tap bare* til fradrag i den utstrekning realisasjonsverdien er lavere enn den høyeste av:

–

- aksjens andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 1992, eller
- aksjens historiske kostpris.

VII

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 14-42 andre ledd bokstav a fjerde punktum skal lyde:

Frادrag skal likevel ikke gjøres for tilskudd til investering i distriktene etter forskrift gitt av *Kongen*,

§ 19-2 fjerde ledd oppheves.

VIII

I lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav g oppheves.

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav h blir bokstav g.

§ 5 annet ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om avgrensing og utfylling av bestemmelsene i første ledd og kan bestemme at virksomhet som nevnt i første ledd nr. 1 bokstav *f* skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlige konkurransevridninger i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester.

§ 5 a annet ledd nr. 6 oppheves.

§ 5 a annet ledd nr. 7 og 8 blir nr. 6 og 7.

§ 5 b første ledd ny nr. 11 skal lyde:

Guidetjenester og formidling av slike tjenester.

§ 5 b første ledd ny nr. 12 skal lyde:

Rett til å utøve idrettsaktiviteter.

§ 5 b første ledd ny nr. 13 skal lyde:

Serveringstjenester fra elev- og studentkantiner.

§ 16 første ledd nr. 4 annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen i første punktum gjelder ikke for *statens postselskaps* befordring av brev til *utlandet*.

IX

Endringene under I, II, IV, VII og VIII trer i kraft straks.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med eien-
domsskatteåret 2001.

Endringen under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret
2000.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inn-
tektsåret 2001.

