



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2003–2004)

Skatte- og avgiftsopplegget 2004 –
lovendringer

Innhold

1	Innledning	11			
2	Endringer i lovbestemte beløpsgrenser	13			
2.1	Arbeidsgiveravgiftsfritak for privat arbeid i hjemmet	13	6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	21
2.2	Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til arbeidsgiverforening og visse yrkes- og næringsorganisasjoner ...	13	6.5	Ikrafttredelse og virkningstidspunkt for lovendringen	21
2.3	Heving av bunnfradraget ved beregning av prosentinntekt av bolig	13	6.6	Fjerning av skattefritak for den norske stats premielån	21
3	Fradrag for gaver til Den norske kirke	14	7	Skatting av innenlandske og utenlandske livsforsikringer – skatteloven §§ 5–20 og 5–21	22
3.1	Innledning og sammendrag	14	7.1	Innledning og sammendrag	22
3.2	Departementets vurderinger og forslag	14	7.2	Gjeldende rett	22
3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	15	7.3	Departementets vurderinger og forslag	22
3.4	Ikrafttredelse	15	7.4	Overgangsregler	24
4	Likestilling av samboere med felles barn med ektefeller ved realisasjon av tidligere felles bolig	16	7.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	24
5	Ny normrentemodell for beregning av fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold	18	7.6	Ikrafttredelse	24
5.1	Innledning og sammendrag	18	8	Endring i ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)	25
5.2	Departementets vurderinger og forslag	18	9	Endringer i arveavgiftsloven	26
5.3	Nærmere om normrentemodellen .	18	9.1	Innledning	26
5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	19	9.2	Forslag om avgrensning av avgiftsplikten for gave til selskap jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e	26
5.5	Ikrafttredelse	19	9.2.1	Gjeldende rett	26
6	Skattefritak for utenlandske spillegevinster mv.	20	9.2.2	Arveavgiftsutvalgets forslag i NOU 2000:8	26
6.1	Innledning og sammendrag	20	9.2.3	Departementets vurderinger og forslag	27
6.2	Gjeldende rett	20	9.3	Fritak for arv og gave til allmennyttige organisasjoner og institusjoner	27
6.3	Departementets vurderinger og forslag	20	9.3.1	Gjeldende rett	27
			9.3.2	Utredning: NOU 2000:8	28
			9.3.3	Høring	28
			9.3.4	Departementets vurderinger og forslag	28
			9.3.4.1	Valg av avgrensingskriterium	28
			9.3.4.2	Forslag om at kravet til allmennyttig formål knyttes til mottakeren/arvingen og ikke til bruken av midlene	29

9.3.4.3	Forslag om at alle allmenntilgjengelige institusjoner/organisasjoner skal omfattes av det lovutvalgte fritaket i § 4 femte ledd første punktum	29	10.5.3.1	Anvendelsesområde	40
9.3.4.4	Forslag om å oppheve kravet til at styret har sete i riket	30	10.5.3.2	Beregningsgrunnlaget for gjeldsbegrensning	41
9.3.4.5	Forslag om forskriftshjemmel	30	10.5.3.3	Rentefradrag for lån fra kommunen til egen forvaltningsbedrift	41
9.3.4.6	Forslag om at alle avgiftspliktige gaver skal omfattes av fritaksregelen	30	10.5.4	Nærmere om gjeldsandelen i offentlig eide kraftforetak	41
9.3.4.7	Fortrinnsrett for givers slektninger	30	10.5.5	Høringsuttalelser	41
9.3.4.8	Testamentarisk bestemmelse og vilkår for gave som faller utenfor et allmenntilgjengelig formål	30	10.5.6	Departementets vurderinger og forslag	42
9.4	Ikrafttredelse	31	10.5.6.1	Innledning	42
9.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	31	10.5.6.2	Nøytralitet i beskatningen	42
			10.5.6.3	Gjeldsbegrensningsregelen og omstruktureringer i kraftmarkedet	42
			10.5.6.4	Hensynet til offentlige skatteinntekter	43
			10.5.6.5	Ivaretar andre regler samme hensyn?	43
			10.5.6.6	Forholdet mellom skattemessige verdier og regnskapsmessige verdier	44
10	Endringer i skattereglene for kraftforetak	32	10.5.6.7	Uavklarte tolknings spørsmål	45
10.1	Innledning	32	10.5.7	Oppsummering og konklusjon	45
10.2	Høring	32	10.5.8	Økonomiske og administrative konsekvenser	45
10.3	Fritak fra gevinstbeskatning ved realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter eller andel i slike	33	10.6	Forslag om innføring av sentral ligning av kraftforetak som driver produksjon av vannkraft	45
10.3.1	Innledning	33	10.6.1	Innledning og sammendrag	45
10.3.2	Bakgrunn – nærmere om de særlige innlåsnings effektene i kraftbransjen	34	10.6.2	Gjeldende rett	46
10.3.3	Høringsuttalelser	35	10.6.2.1	Om desentralisert ligning ved de lokale ligningskontor	46
10.3.4	Departementets vurderinger og forslag	35	10.6.2.2	Om sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)	47
10.3.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	36	10.6.3	Bakgrunn for spørsmålet om innføring av sentral ligning for kraftforetak	48
10.4	Forslag om å heve grensen for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressurskatt	37	10.6.4	Høringsuttalelser	49
10.4.1	Innledning	37	10.6.5	Departementets vurderinger og forslag	50
10.4.2	Bakgrunn for forslaget	37	10.6.5.1	Innledning	50
10.4.3	Høringsuttalelser	37	10.6.5.2	Særlig komplekst regelverk og behov for særlig kompetanse om kraftbransjen	50
10.4.4	Departementets vurderinger og forslag	38	10.6.5.3	Det faktiske regionale samarbeidet mellom ligningskontorene kontra sentral ligning ved SFS	51
10.5	Forslag om å oppheve gjeldsbegrensningsregelen for offentlig eide kraftforetak i skatteloven § 18–4	39	10.6.5.4	Kraftvirksomhetens særlige omfang og størrelse	51
10.5.1	Innledning og sammendrag	39	10.6.5.5	Hensynet til effektivisering og kvalitetssikring av ligningsbehandlingen	51
10.5.2	Bakgrunnen for gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4 ..	39	10.6.5.6	Særlig kontrollbehov	52
10.5.3	Gjeldende rett – tolkning av gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4	40			

10.6.5.7	Særlige forhold vedrørende eiendomsbeskatning av kraftforetak/kraftanlegg	52	10.9.2.1	Historikk vedrørende regler om kommunenes klagerett over ligningen – herunder eiendoms-skattegrunnlaget	64
10.6.5.8	Saker under klagebehandling eller rettslig behandling	54	10.9.2.2	Gjeldende rett etter ikrafttreddelsen av eiedomsskattelova § 8 for kraftproduksjonsanlegg	64
10.6.5.9	Avvikende kompetansenivå mellom SFS og Østfold fylkesskattekontor	54	10.9.3	Høring	65
10.6.5.10	Oppsummering og konklusjon	54	10.9.4	Departementets vurderinger og forslag	66
10.6.6	Departementets forslag	54	10.9.4.1	Innledning	66
10.6.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	54	10.9.4.2	Betydningen av tillit til ligningsmyndighetenes fastsettelse	66
10.7	Endringer i reglene om eiendoms-skatt	55	10.9.4.3	Kan innføring av klagerett begrunnes med at en bør videreføre den tidligere ordning?	66
10.7.1	Innføring av maksimumsverdi og justering av minimumsverdien for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg	55	10.9.4.4	Problemer ved overgangen til nytt system som begrunnelse for klagerett	67
10.7.1.1	Innledning og sammendrag	55	10.9.4.5	Er verdsettelsesreglene så kompliserte at det kan begrunne klageadgang?	67
10.7.1.2	Bakgrunn	55	10.9.4.6	Økonomiske og administrative konsekvenser av en eventuell klagerett	68
10.7.1.3	Gjeldende rett	56	10.9.4.7	Oppsummering	69
10.7.1.4	Høringsuttalelser	57	10.9.5	Departementets forslag	69
10.7.1.5	Departementets vurderinger og forslag	57	10.10	Vurdering av kommunenes innsynsrett i grunnlaget for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag og kommunefordeling – og forholdet til taushetspliktreglene i ligningsloven § 3–13	69
10.7.1.6	Ikrafttredelse og praktisk gjennomføring	58	10.10.1	Innledning	69
10.7.2	Endring av gjenstående levetid for elektroteknisk utrustning i kraftforetak	58	10.10.2	Gjeldende rett	70
10.7.3	Utsatt gjennomføring av korrigering av kommunefordelingen for kraftanlegg som var satt i drift pr. 1. januar 2000 etter eiedomsskattelova § 8 A-1 annet ledd annet punktum	59	10.10.3	Høring	71
10.8	Presisering av bestemmelsene om skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt, jf. skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd	59	10.10.4	Departementets vurderinger og forslag	71
10.8.1	Innledning og sammendrag	59	11	Fritak for eiendomsskatt for sykehus eid av helseforetak	72
10.8.2	Bakgrunn	60	11.1	Innledning og sammendrag	72
10.8.3	Gjeldende rett – tolkning av skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd	61	11.2	Gjeldende rett	72
10.8.4	Høringsuttalelser	63	11.3	Departementets vurderinger og forslag	73
10.8.5	Departementets vurderinger og forslag	63	11.3.1	Nærmere om bakgrunnen for forslaget om fritak	73
10.9	Vurdering av spørsmålet om innføring av klagerett for kommunene over fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag og kommunefordeling	63	11.3.2	Nærmere om avgrensingen av fritaket	73
10.9.1	Innledning	63	11.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	73
10.9.2	Gjeldende rett	64	11.5	Ikrafttredelse	73
			12	Innføring av skatteplikt for SND Invest AS	74
			12.1	Innledning og sammendrag	74

12.2	Departementets vurderinger	74	16.3	Aksjonærregisteret	85
12.3	Overgangsregler	74	16.3.1	Omtalen av formålet med og hovedtrekkene i den foreslåtte registerløsningen i høringsnotatet .	85
12.4	Ikrafttredelse	75	16.3.2	Høringsinstansenes merknader	86
13	Fjerning av nedre grense for kommunale og fylkeskommunale skattesatser	76	16.3.3	Departementets vurderinger og forslag	87
14	Regulering av inngangsverdien på grunnfondsbevis ved fondsemisjon	77	16.3.3.1	Bør det opprettes et aksjonærregister?	87
14.1	Innledning og sammendrag	77	16.3.3.2	Driftsstart	88
14.2	Bakgrunn	77	16.3.3.3	Personvernmessige spørsmål	88
14.3	Departementets vurderinger og forslag	78	16.3.3.4	Opplysningene i registeret	88
14.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	79	16.4	Endringer i reglene om opplysningsplikt	88
15	Endringer i reglene om RISK-regulering	80	16.4.1	Aksje- og allmennaksjeselskapers opplysningsplikt om aksjonærer mv.	88
15.1	Innledning	80	16.4.1.1	Gjeldende rett	88
15.2	Høringsinstansenes merknader	80	16.4.1.2	Høringsnotatet	89
15.3	Differanse-RISK i selskap som er oppløst – Skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum	80	16.4.1.3	Høringsinstansenes merknader	89
15.4	Fisjon	81	16.4.1.4	Departementets vurderinger og forslag	89
15.4.1	Fisjon med utstedelse av vederlagsaksjer i det overtakende selskaps morselskap (konsernfisjon)	81	16.4.2	Verdipapirregistres rapporteringsplikt om investorer mv.	90
15.4.2	Fisjon ved nedsettelse av pålydende på aksjene i det overdragende selskapet	81	16.4.2.1	Gjeldende rett	90
15.5	Omfordeling av RISK-beløp ved sletting av egne aksjer	82	16.4.2.2	Høringsnotatet	90
15.5.1	Innledning	82	16.4.2.3	Høringsinstansenes merknader	90
15.5.2	Departementets vurderinger og forslag	82	16.4.2.4	Departementets vurderinger og forslag	90
15.6	Differanse-RISK i selskap som er oppløst i forbindelse med fusjon/fisjon – skatteloven § 10–34 femte ledd	82	16.4.3	Skattyters opplysningsplikt om egne forhold	91
15.7	Ikrafttredelse	83	16.4.3.1	Gjeldende rett	91
15.8	Økonomiske og administrative konsekvenser	83	16.4.3.2	Høringsnotatet	91
16	Endringer i ligningsloven og skatteloven som følge av opprettelse av et aksjonærregister ...	84	16.4.3.3	Departementets vurderinger og forslag	91
16.1	Innledning og bakgrunn	84	16.4.4	Innhenting av historiske opplysninger til aksjonærregisteret	91
16.1.1	Innledning	84	16.4.4.1	Høringsnotatet	91
16.1.2	Bakgrunn	84	16.4.4.2	Høringsinstansenes merknader	91
16.2	Høringen	85	16.4.4.3	Departementets vurderinger og forslag	91
16.2.1	Høringsinstansene	85	16.4.5	Tidspunkt for innlevering av oppgaver	92
			16.4.5.1	Gjeldende rett	92
			16.4.5.2	Høringsnotatet	92
			16.4.5.3	Høringsinstansenes merknader	92
			16.4.5.4	Departementets vurderinger og forslag	92
			16.4.6	For sent eller ikke leverte ligningsoppgaver fra verdipapirregistre og selskaper	93
			16.4.6.1	Gjeldende rett	93
			16.4.6.2	Høringsnotatet	93
			16.4.6.3	Departementets vurderinger og forslag	93

16.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	93	18.6.1.3	Særskilt frist for innlevering av selvangivelse på papir	109
17	Forslag til endringer i nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen	94	18.6.1.4	Oljeskattekontoret og sentralskattekontorene	109
17.1	Innledning	94	18.6.1.5	Skattedirektoratets hjemmel for å gi fristutsettelse	110
17.2	Historikk og gjeldende rett	94	18.6.2	Ligningsmyndighet under ordinær ligning av næringsdrivende	110
17.3	Høringen	94	18.6.3	Varsel ved endring av (foreløpig) ligning	112
17.4	Høringsinstansenes merknader til forslaget om å redusere antallet lignings- og overligningsnemnder ..	95	18.6.4	Ligningsavgjørelsens form, underretning og begrunnelse	112
17.5	Departementets vurderinger og forslag	97	18.6.5	Saksbehandlingsregler ved klage på endring	112
17.5.1	Innledning	97	18.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	114
17.5.2	Nemndsstrukturen	97	18.8	Lovtekniske tilpasninger	114
17.5.3	Valg av nemndsmedlemmer	98	18.9	Ikrafttredelse	114
17.5.4	Takstutvalgene	100	19	Endringer i merverdiavgiftslovgivningen	115
17.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	101	19.1	Merverdiavgift på persontransport mv.	115
18	Endring i årssyklus for ligning av næringsdrivende	102	19.1.1	Innledning	115
18.1	Innledning og sammendrag	102	19.1.2	Persontransport	115
18.2	Gjeldende ordning	102	19.1.2.1	Gjeldende rett	115
18.2.1	Innleveringsfrister, utsettelse mv.	102	19.1.3	Problemer knyttet til gjeldende rett	115
18.2.2	Ligningsarbeidet	102	19.1.4	Utenlandsk rett	116
18.2.3	System for ligning av næringsdrivende (SLN)	103	19.1.5	Departementets vurderinger og forslag	117
18.2.4	Utlegg av ligningen	103	19.1.5.1	Innledning	117
18.2.5	Endringer under ordinær ligning ..	103	19.1.5.2	Avgrensning av området med lav merverdiavgiftssats – persontransport	118
18.2.6	Endringer etter utlegg av ligningen	103	19.1.5.3	Persontransport til og fra utlandet ..	119
18.3	Årssyklus i andre land	104	19.1.5.4	Registrering av utenlandsk virksomhet som driver persontransport i Norge	120
18.3.1	Innledning	104	19.1.5.5	Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i persontransportvirksomhet	120
18.3.2	Danmark	104	19.1.5.6	Særlig om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy	121
18.3.3	Sverige	104	19.1.5.7	Særlig om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av varebil og andre kjøretøy som ikke er personkjøretøy	121
18.3.4	Finland	104	19.1.5.8	Fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester	122
18.4	Behovet for endring av årssyklusen for ligning av næringsdrivende	105	19.1.5.9	Offentlige tilskudd og overføringer til persontransportvirksomheter	122
18.5	Høringen	105			
18.5.1	Utarbeidelse av høringsforslaget ...	105			
18.5.2	Høringsinstansene	105			
18.5.3	Generelt om forslagene som har vært ute på høring	106			
18.6	Departementets vurderinger og forslag	107			
18.6.1	Forslag til ny selvangivelsesfrist for næringsdrivende	107			
18.6.1.1	Hovedregel om selvangivelsesfrist ..	107			
18.6.1.2	Utsatt selvangivelsesfrist for næringsdrivende som bistås av regnskapsfører eller revisor	108			

19.1.5.10	Lav sats i alle omsetningsledd av persontransporttjenester	123	20.3.2.3	Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning – merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd	134
19.1.5.11	Reiser som er betalt før lovens ikrafttredelse mv.	123	20.3.3	Dagens begrensede kompensasjonsordning	134
19.1.6	Formidling av persontransport	123	20.3.3.1	Generelt	134
19.1.6.1	Gjeldende rett	123	20.3.3.2	Subjektkretsen	135
19.1.6.2	Departementets vurderinger og forslag	124	20.3.3.3	Omfang	135
19.1.7	Tjenester som gjelder opplysninger om rutegående persontransport	124	20.3.3.4	Kompensasjonskravet og kontroll ..	136
19.1.7.1	Gjeldende rett	124	20.4	Utenlandsk rett	136
19.1.7.2	Departementets vurderinger og forslag	125	20.4.1	Innledning	136
19.1.8	Innenlands fering av kjøretøyer ...	125	20.4.2	Sverige	137
19.1.8.1	Gjeldende rett	125	20.4.3	Danmark	137
19.1.8.2	Departementets vurderinger og forslag	125	20.4.4	New Zealand	138
19.1.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	125	20.5	Tidligere vurderinger av konkurransevidningsproblemet	138
19.1.9.1	Økonomiske og administrative konsekvenser for persontransportnæringen	125	20.5.1	Innledning	138
19.1.9.2	Økonomiske og administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene	126	20.5.2	Utvalgsinnstillingen fra 1970 og oppfølgingen av denne	139
19.1.10	Merknader til forslag til lovtekst ...	126	20.5.3	NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov	139
19.2	Den generelle beløpsgrensen for registrering i avgiftsmanntallet	128	20.5.4	Innføringen av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet	139
19.2.1	Innledning	128	20.5.5	Senere vurderinger og endringer av gjeldende kompensasjonsordning	140
19.2.2	Departementets vurderinger og forslag	128	20.6	NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransavidninger mellom kommuner og private	140
19.3	Tannlegers mv. utleie av utstyr	128	20.6.1	Om NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransavidninger mellom kommuner og private	140
19.3.1	Innledning/bakgrunn	128	20.6.1.1	Innledning	140
19.3.2	Departementets vurderinger og forslag	129	20.6.1.2	Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	141
19.4	Utleie og leasing av el-biler	129	20.6.1.3	Generell kompensasjonsordning ...	141
19.5	Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling	130	20.6.1.4	Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning	143
20	Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.	131	20.6.1.5	Praktisk innretning av kompensasjonsordningen	144
20.1	Sammendrag	131	20.6.1.6	Utvidet fradragsrett for kommunene	144
20.2	Bakgrunn	131	20.6.2	Utvalgets anbefaling av løsning	145
20.3	Gjeldende rett	133	20.7	Høringsinstansenes vurderinger ...	146
20.3.1	Generelt om merverdiavgiftssystemet	133	20.8	Departementets vurderinger	147
20.3.2	Nærmere om offentlige virksomheters merverdiavgiftsplikt	133	20.8.1	Innledning – generelt om innføringen	147
20.3.2.1	Generelt	133	20.8.2	Hvem kan søke om kompensasjon?	148
20.3.2.2	Merverdiavgiftsloven § 11 første og annet ledd	133	20.8.2.1	Kommunesektoren	148
			20.8.2.2	Private og ideelle virksomheter	148

20.8.2.3	Barnehager	150	21.4.4	Andre søknader etter § 11–22	164
20.8.2.4	Kirkelig fellesråd	150	21.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene	164
20.8.3	Fast eiendom	150	21.5.1	Innledning	164
20.8.4	Tilbakeføring av kompensert merverdiavgift	150	21.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemme- hørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet	164
20.8.5	Administrasjon – den praktiske innretningen av kompensasjons- ordningen	151	21.5.3	Fusjon eller fisjon mellom uten- landske selskaper med norske eierinteresser	165
20.8.6	Beløpsgrense	151	21.5.4	Andre typer transaksjoner over landegrensene	165
20.8.7	Finansieringen	152	21.6	Departementets vurderinger	166
20.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	152			
20.9.1	Generelt	152	22	Oppretting av lovtekst	167
20.9.2	Konsekvenser for kommunene	153	22.1	Opprettinger i petroleums- skatteloven § 6	167
20.9.3	Konsekvenser for de nærings- drivende	153	22.2	Oppretting i skatteloven § 5-43 første ledd bokstav d nr. 5	167
20.9.4	Konsekvenser for skatteetaten	153			
20.10	Merknader til de enkelte bestem- melser i lovutkastet	153	23	Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	168
21	Omtale av saker etter skatte- loven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2002 .	161	Forslag til lover	169	
21.1	Innledning og sammendrag	161			
21.2	Generelt	161	Vedlegg		
21.3	Praksis etter skatteloven § 11–21, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	162	1	Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	179
21.4	Praksis etter skatteloven § 11–22 første til tredje ledd	163			
21.4.1	Generelt om materialet	163			
21.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hoved- sakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet	163			
21.4.3	Omdanning	164			



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2003–2004)

Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 3. oktober 2003,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster m.v.
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I denne proposisjonen inngår:

- Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser
- Forslag om fradrag for pengegaver til Den norske kirke
- Forslag om likestilling av samboere med felles barn med ektefeller ved realisasjon av tidligere felles bolig

- Forslag om ny normrentemodell for beregning av fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold
- Forslag om skattefritak for utenlandske spillegevinster mv.
- Forslag om endringer i reglene for beskatning av livsforsikringer
- Forslag om endringer i reglene for boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)
- Forslag om endringer i arveavgiftsloven
- Forslag om endringer i skattereglene for kraftforetak
- Forslag om fritak for eiendomsskatt for sykehus eid av helseforetak
- Forslag om innføring av skatteplikt for SND Invest AS
- Forslag om fjerning av nedre grense for kommunale og fylkeskommunale skattesatser
- Forslag om regulering av inngangsverdien på grunnfondsbevis ved fondsemisjon
- Forslag om endringer i reglene om RISK-regulering
- Forslag om endringer i ligningsloven og skatteloven som følge av opprettelse av et aksjonærregister
- Forslag om endringer i nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen
- Forslag om endring i årssyklus for ligning av næringsdrivende

- Forslag om endringer i merverdiavgiftslovgivningen
- Forslag om lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- Omtale av departementets skattefritakspraksis etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
- Forslag om oppretting av lovtekst
- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser

2.1 Arbeidsgiveravgiftsfritak for privat arbeid i hjemmet

Etter gjeldende regler skal det ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når lønnen ikke er fradragsberettiget for arbeidsgiveren og arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næring. Fritaket gjelder bare dersom samlede lønnsutbetalinger fra husholdningen ikke overstiger 30 000 kroner i inntektsåret. Ordningen er nærmere regulert i folketrygdloven § 23–2 sjette ledd og forskrift 19.11.1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23–2 sjette ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv.

Departementet foreslår å heve denne grensen til 50 000 kroner. Endringen har blant annet til hensikt å gjøre det rimeligere og enklere for privatpersoner å få hjelp til oppgaver som for eksempel snømåking, renhold og hagestell i hjem eller hytte. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23–2 sjette ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

2.2 Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til arbeidsgiverforening og visse yrkes- og næringsorganisasjoner

Etter skatteloven § 6–20 kan det kreves fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 1 450 kroner. Tilsvarende gjelder for aktive yrkesutøvere eller næringsdrivende som betaler kontingent til vis-

se landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjoner, se skatteloven § 6–19.

Departementet foreslår å heve denne grensen til 1 800 kroner for inntektsåret 2004. Dette er i tråd med hva Regjeringen signaliserte ovenfor partene i næringslivet i forbindelse med tariffoppgjøret for 2003. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6–19 annet ledd fjerde punktum og § 6–20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

2.3 Heving av bunnfradraget ved beregning av prosentinntekt av bolig

Prosentinntekt av bolig- eller fritidseiendommer beregnes med utgangspunkt i eiendommens ligningsverdi per 1. januar i ligningsåret. Det følger av skatteloven § 7–11 at prosentinntekten i dag beregnes til 2,5 pst. av ligningsverdien opp til 451 000 kroner. For boligeiendommer gis det ved beregningen et bunnfradrag i ligningsverdien på 80 000 kroner. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekten beregnes til 5 pst. Bunnfradraget gis ikke ved beregning av prosentinntekt av fritidseiendom.

Regjeringen foreslår å heve bunnfradraget til 90 000 kroner. Hevingen av bunnfradraget gjennomføres ved endring i skatteloven § 7–11 første ledd bokstav d første punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004. Det vises for øvrig til omtale i St.prp. nr. 1 (2003–2004).

3 Fradrag for gaver til Den norske kirke

3.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å innføre rett til fradrag for pengegaver til Den norske kirke. Fradragsretten foreslås samordnet med fradragsretten for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6–50.

3.2 Departementets vurderinger og forslag

Fra og med inntektsåret 2000 kan alle skattytere kreve fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6–50. Fradragsretten omfatter blant annet gaver til organisasjoner som driver omsorgs- og helsefremmende arbeid for ulike grupper i samfunnet, religiøs virksomhet, utviklings- og katastrofehjelp og arbeid for vern av kultur og menneskerettigheter. Det er en forutsetning at gaven utgjør minst 500 kroner det året gaven gis.

Samarbeidsregjeringen ønsker å styrke de frivillige organisasjonenes økonomiske stilling. I tråd med dette ble det i forbindelse med statsbudsjettet for 2003, etter forslag fra Regjeringen, vedtatt å øke den maksimale beløpsgrensen for gavefradraget fra 900 kroner til 6 000 kroner. Samtidig ble det vedtatt at samordningen med fradraget for fagforeningskontingent skulle opphøre.

Den norske kirke anses tradisjonelt som en del av statsforvaltningen og ikke som en frivillig organisasjon. Gaver gitt til Den norske kirke er derfor ikke fradragsberettigede etter skatteloven § 6–50 slik bestemmelsen lyder i dag. De enkelte menigheter mv. innenfor Den norske kirke driver imidlertid i stor grad virksomhet som kan karakteriseres som frivillig. I tillegg til den generelle religiøse virksomhet drives det arbeid rettet mot barn, unge og eldre, samt diakoni. Både innholdet av det arbeidet som blir gjort og det forhold at arbeidet baseres på frivillighet, gjør at virksomheten kan sammenlignes med den virksomhet som drives av organisasjoner som det kan kreves fradrag for gaver til etter skatteloven § 6–50. Mye av det nevnte frivillige arbeidet drives for øvrig i samarbeid med frivillige organisasjoner.

Verken staten eller kommunene har plikt til å fi-

nansiere den frivillige virksomheten som drives innenfor Den norske kirke. Denne virksomheten finansieres derfor i stor grad gjennom gavebidrag. En innføring av fradragsrett vil kunne gi grunnlag for økt pengestøtte til denne virksomheten fra private givere. Det vil også stille Den norske kirke mer på linje med frivillige organisasjoner, herunder andre trossamfunn, når det gjelder retten til fradrag for gaver til slik virksomhet. På denne måten unnåes at skattereglene påvirker giverne i valget mellom ulike organisasjoner og formål.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet å innføre fradragsrett for gaver til Den norske kirke. Forslaget innebærer at det maksimalt kan gis fradrag for gaver til Den norske kirke og visse frivillige organisasjoner med til sammen 6 000 kroner årlig.

Fradragsretten for gaver til frivillige organisasjoner er avhengig av at organisasjonen faller innenfor de nærmere kriterier som stilles opp, jf. ovenfor. Gjennom sin regnskapsføring må organisasjonen vise at den har brukt minst like mye midler til formål innenfor disse kriteriene som den har mottatt som fradragsberettigede gaver. Derimot stilles det ikke noe krav til nærmere formålsangivelse eller bruksområde for den enkelte gave. Slike krav til den enkelte gave ville det for øvrig være problematisk å administrere og kontrollere. Når organisasjonen først er godkjent på grunn av sitt (dominerende) formål, må fradragsberettigede gaver kunne gis uten granskning av hva det enkelte gavebeløp er brukt til i organisasjonen, men slik at dens regnskap må vise et tilstrekkelig totalforbruk innenfor de angitte kriterier.

Heller ikke for gaver til Den norske kirke, for eksempel til et lokalt menighetsarbeid, vil det være aktuelt å stille bestemte krav til formål og bruk av den enkelte gave. I forhold til den enkelte givers fradragsrett vil det være tilstrekkelig at skatteloven regner opp kirken som lovlig gavemottaker i den etablerte skatteordningen. Det som må kreves av hensyn til skatteordningen, er en samordnet regnskapsføring av de fradragsberettigede gavene til kirken og en årlig innberetningsrutine som sikrer skattemyndighetene det nødvendige datagrunnlag for blant annet å kunne effektivere fradragene i den enkelte givers forhåndsutfylte selvangivelse og se-

ner skatteoppgjør. Dette hindrer ikke at innsamling og anvendelse av gavemidlene kan skje lokalt, for eksempel av den enkelte menighet. Men som for de frivillige organisasjonene må oversikt over mottatte gaver inngis til et sentralt ledd som har ansvar for samordnet regnskapsføring og innberetning til skattemyndighetene. Kravene til regnskap og innberetning fra kirken vil bli fastsatt gjennom en senere endring av § 6–50 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven.

Spørsmålet er om det i tillegg til dette bør stilles samme krav til kirkens samlede pengeforbruk innenfor de angitte kriterier som andre gavemottakere i skatteordningen er underlagt. Det vil i tilfelle si at kirken må avlegge regnskap som viser at dens totalt anvendte midler til religiøs virksomhet, omsorgs- og helsefremmende arbeid, katastrofehjelp mv. er minst like store som mottatte gaver med fradragsrett. Formelle likhetshensyn kan tale for det, og med den samordnede regnskapsføring av mottatte gaver antas det ikke problematisk å dokumentere relevante utgifter minst tilsvarende det samme gavebeløp. Det kan imidlertid hevdes at behovet for et slikt krav om regnskapsførsel ikke er stort når det gjelder Den norske kirke. Kirkens kjerneaktiviteter – den religiøse forkynnelse og omsorg – er i så stor grad basert på offentlige bevilgninger at totalforbruket på dette område jevnlig vil være vesentlig større enn ethvert påregnelig gavevolum. I realiteten vil gaver til statskirken i hovedsak dreie seg om finansiering av supplerende, frivillige aktiviteter som det ikke er rom for å finansiere ut fra de offentlige bevilgningene til kirken. Det kan da virke lite hensiktsmessig at kriteriet for fradragsrett skal være at kirkens hovedaktiviteter, blant annet den statsfinansierte religionsutøvelsen, koster mer enn gavenes samlede volum.

Som nevnt er det ikke noe alternativ i stedet å stille konkrete (rettslige) krav til sammenheng mellom den enkelte gave og de angitte religiøse og sosiale formål i skatteordningen. Når realiteten er at statskirken kan forutsettes å ville overoppfylle skatteordningens formalkrav til totalforbruk på det religiøse og omsorgsmessige område, kan departementet heller ikke se at det er grunn til å oppstille et slikt formalkrav i regelverket for statskirkens del. Inkluderingen av kirken i skatteordningen bør heller baseres på forventningen om at menigheter

og andre forvaltere av mottatte gaver vil anvende dem i samsvar med kirkens alminnelige hovedformål.

Ettersom maskinell innberetning til ligningsmyndighetene er en forutsetning for rett til fradrag ved inntektsskatteligningen, vil kollekt samlet inn under de ordinære gudstjenestene vanskelig kunne gi grunnlag for fradrag. Innsamlingsformen kollekt innebærer normalt ingen registrering av personalia for den enkelte giver. Giverne kan imidlertid velge andre måter å formidle gavene på, slik at de kommer inn under fradragsordningen. Departementet antar at tilpasninger fra både kirkens og givernes side vil gjøre at en stor del av kirkens pengebidrag fra private kommer inn under fradragsordningen.

Som nevnt ovenfor kreves det av administrative hensyn at organisasjoner som skal omfattes av fradragsordningen etter skatteloven § 6–50 har et sentralt ledd som står for samlet regnskapsføring og innberetning til ligningsmyndighetene av fradragsberettigede gaver. Den norske kirke har en sentral organisasjon som kan ivareta disse kravene. Lokale enheter av frivillige organisasjoner (herunder trosamfunn) som oppfyller vilkårene for fradragsrett for øvrig, men som mangler et sentralt ledd, vil kunne oppnå fradragsrett for gaver gitt til enheten dersom de oppretter og får godkjent et sentralt ledd med ansvar for innberetning og regnskapsføring.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6–50.

3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår på svært usikkert grunnlag at den foreslåtte endringen vil gi et provenytnap på i størrelsesorden 55 mill. kroner påløpt og 45 mill. kroner bokført i 2004.

3.4 Ikrafttredelse

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

4 Likestilling av samboere med felles barn med ektefeller ved realisasjon av tidligere felles bolig

Regjeringen har i St.meld. nr. 29 (2002–2003) «Om familien – forpliktende samliv og foreldreskap» varslet forslag om endringer i reglene om gevinst og tap ved realisasjon av boligeiendom. Det vises til følgende omtale i avsnitt 7.5.5.1 i stortingsmeldingen:

«Regjeringen vil følge opp Samboerutvalgets forslag om å likestille samboere med ektefeller når det gjelder krav til botid for skattefritak ved salg av egen bolig etter brudd. Forslaget kan begrunnes ut fra samme hensyn som endringen i arveavgiftsloven 1. januar 2002. I dag er ektefeller fritatt fra gevinstbeskatning ved salg av egen bolig dersom selgeren har bodd på eiendommen i minst ett av de to siste årene før salg. Ved samlivsbrudd (separasjon/skilsmisse) får ektefellen som har flyttet ut av boligen på et tidligere tidspunkt godskrevet den gjenboende ektefelles botid. Ut fra barns behov for å bli i sitt vante miljø, foreslås dette å gjelde for samboere som har felles barn.»

Den aktuelle regelen om identifikasjon med tidligere ektefelles botid ved realisasjon av tidligere felles bolig fremgår av skatteloven § 9–3 annet ledd bokstav b tredje punktum, som lyder:

«Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal også den ektefellen som er flyttet ut av boligen, godskrives den andre ektefelles botid ved bruk av reglene ovenfor.»

Etter denne regelen kan den ene ektefellen flytte ut ved separasjonen og den andre bli boende, uten at den som først flyttet ut kommer i en annen skattemessig stilling ved senere realisasjon av boligen, enn den som ble boende. Den av partene som har flyttet ut ved skilsmissen, kan oppnå fritak for gevinstbeskatning på linje med den som har blitt boende, selv om boligen først selges flere år etter separasjonen eller skilsmissen. Dermed ligger det bedre økonomisk til rette for at barna fortsatt kan vokse opp i den tidligere felles boligen også etter samlivsbruddet.

For samboere med felles barn foreligger det etter dagens regelverk ingen tilsvarende regel om godskriving av den annen parts botid. Det innebærer at den av samboerne som flytter ut etter et sam-

livsbrudd vil kunne ha et sterkt skattemessig motiv til å realisere boligen ved samlivsbruddet, mens vilkårene for fritak for gevinstbeskatning fortsatt er oppfylt. Selv om den andre parten ønsker å bli boende i boligen med barna, vil den som flytter ut isolert sett kunne være tjent med å selge sin andel av eiendommen på grunn av reglene om gevinstbeskatning. I slike tilfelle kan familieboligen bli solgt fordi ingen av partene har anledning til å kjøpe ut den andre straks, slik at den som skal flytte ut kan realisere sin andel skattefritt.

Når partene har felles barn, er det etter departementets syn ikke ønskelig at skattereglene på denne måten skal stimulere til salg av felles bolig ved samlivsbrudd. Hensynet til at barna bør ha mulighet til å bli boende i sitt hjem og dermed i størst mulig grad kunne opprettholde sitt vante miljø veier tungt i denne vurderingen. Dette tilsier at tidligere samboere med felles barn ikke bør påføres skattemessige ulemper ved å la den andre beholde den felles boligen etter samlivsbruddet. Også i tilfeller hvor samboerne har hatt felles barn bør bestemmelsen gjelde. Hensynet til gjenboende samboer og eventuelle særkullsbarn tilsier en slik angivelse av anvendelsesområdet.

Departementet foreslår derfor et nytt fjerde punktum i skatteloven § 9–3 annet ledd bokstav b, slik at samboere som har eller har hatt felles barn likestilles med ektefeller med hensyn til realisasjon av tidligere felles bolig etter samlivsbrudd.

Når tidligere samboere med felles barn skal likebehandles med tidligere ektefeller når det gjelder realisasjon av felles bolig, innebærer dette at den av samboerne som flytter ut skal dra nytte av den gjenboende samboerens botid ved senere salg. Dette vil også gjelde i tilfelle hvor boligen har sunket i verdi. Ved verdireduksjon medfører regelen om identifikasjon at muligheten for skattemessig fradrag for eventuelt tap faller bort i samme utstrekning som eventuell gevinst ville vært skattefri, jf. skatteloven § 9–4 første ledd. Den av samboerne som først flyttet ut, kan altså ikke velge å få sin egen botid lagt til grunn ved den skattemessige vurderingen i situasjoner hvor dette hadde vært en gunstigere løsning for vedkommende. Ettersom ordningen på denne måten også kan virke til ugunst for skattyter, foreslås det at ordningen først

gis virkning for samlivsbrudd som skjer fra og med inntektsåret 2004.

Departementet antar at en slik ordning ikke har særlige administrative kostnader, forutsatt at man begrenser identifikasjonen til å gjelde samboere

som har eller har hatt felles barn. De økonomiske virkningene av ordningen vil trolig være begrenset.

Det vises til forslag til nytt fjerde punktum i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

5 Ny normrentemodell for beregning av fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold

5.1 Innledning og sammendrag

Fordelen ved rimelig lån i arbeidsforhold blir i dag beskattet ved hjelp av en normalrentesats som blir fastsatt i Stortingets skattevedtak for det enkelte budsjetår jf. skatteloven § 5–12 fjerde ledd. Den skattepliktige rentefordelen settes til differansen mellom normalrentesatsen og den renten skattyter faktisk betaler. Dette gjelder både ved lån gitt direkte av nåværende eller tidligere arbeidsgiver, og ved lån fra andre når det er formidlet av arbeidsgiver eller foranlediget av arbeidsforholdet.

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2003 (St.meld. nr. 2 2003 jf. St.prp. nr. 65 2003) varslet departementet at det ville bli presentert en ny metode for beregning av normalrentesatsen i statsbudsjettet for 2004. Departementets forslag innebærer at Stortinget ikke lenger skal fastsette normalrentesatsen i skattevedtaket, men at departementet fastsetter normalrentesatsen i forskrift. Se for øvrig omtale i St.prp. nr. 1 (2003–2004).

5.2 Departementets vurderinger og forslag

Normalrentesatsen for beregning av fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket høsten før budsjetåret. Normalrenten bør tilsvare den effektive renten arbeidstakere måtte ha betalt dersom de i stedet tok opp et lån til markedsbetingelser. Usikkerheten knyttet til fremtidig renteutvikling gjør det imidlertid vanskelig å fastsette en normalrentesats som tilsvare rentebetingelsene i markedet i budsjetåret. Dersom normalrentesatsen blir satt for lavt, vil avlønning i form av gunstige låneavtaler i arbeidsforhold ikke bli skattlagt fullt ut. Blir den satt for høyt, vil det bli oppfattet som urimelig.

Departementet har utarbeidet en ny modell for å beregne normalrentesatsen som åpner for inntil seks mulige endringer i løpet av inntektsåret. Modellen bidrar til at normalrenten i langt større grad vil avspeile den faktiske renteutviklingen gjennom året.

Endring av måten normalrentesatsen fastsettes på, forutsetter en endring i skatteloven. Siden en-

dringene vil kunne skje så vidt hyppig som hver annen måned, er det hensiktsmessig at normalrentesatsen ikke lenger fastsettes i skattevedtaket, men av departementet i forskrift. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det foretas en endring av skatteloven § 5–12 fjerde ledd annet punktum, slik at departementet gis hjemmel til å fastsette normalrentesatsen i forskrift. Samtidig foreslår departementet at det gjøres endringer i skatteloven § 5–12 fjerde ledd første og annet punktum med forskrifter, slik at rentesatsen omtales som «normrente» i stedet for «normalrente». Årsaken til dette er at den fastsatte rentesatsen ikke gir uttrykk for et normalt rentenivå, men snarere er en norm ved beskatningen av rimelige lån i arbeidsforhold.

5.3 Nærmere om normrentemodellen

Departementet legger opp til at normrenten skal beregnes med utgangspunkt i den effektive renten på 0 – 3 måneders statskasseveksler. Dette tilsvare den renten staten ifølge annenhåndsomsetning i markedet kunne lånt til med opp til tre måneders rentebindingstid.

Med sikte på at normrenten skal følge markedsrenten på utlån best mulig, foreslås det at normrenten beregnes på grunnlag av gjennomsnittlige renter for to måneder.

Etter de to månedene som utgjør beregningsperioden følger to måneders etterslep før normrenten eventuelt endres. Dette må ses i sammenheng med at bankene er lovpålagt å varsle seks uker på forhånd ved renteøkninger på utlån. Normrenten for januar og februar vil således være bestemt på grunnlag av gjennomsnittet for renten på 0 – 3 måneders statskasseveksler i september og oktober.

Modellen åpner for seks mulige endringer i normrenten per år (januar, mars, mai, juli, september og november). På denne måten vil modellen sikre at eventuelle endringer i normrenten faller sammen med terminene for innberetning av skatt. Når tidspunktene for mulig endring er sammenfallende med disse terminene, unngås det merarbeid av betydning for arbeidsgiver og ligningsmyndigheter i forbindelse med å fastsette riktig grunnlag for forskuddsskatt og arbeidsgiveravgift. Samtidig

vil seks mulige endringer per år bidra til at normrenten vil følge markedsrenten relativt tett i perioder med bevegelse i markedsrenten.

I modellen settes et påslag på rentene på 0 – 3 måneders statskasseveksler i beregningsperioden på 0,5 prosentpoeng. Vi antar at dette over tid vil være et godt anslag på beste effektive markedsrente på utlån fra bankene.

Departementet legger videre til grunn at normrenten bare skal endres dersom utviklingen i renten på 0–3 måneders statskasseveksler i beregningsperioden tilsier en endring i normrenten på minst $\frac{1}{4}$ prosentpoeng. Normrenten avrundes deretter til nærmeste $\frac{1}{4}$ prosentpoeng. Det er administrative kostnader ved endring av normrenten, og slik unngår man at marginale svingninger i markedsrentene slår ut i normrenten.

Det tas sikte på å innarbeide normrentemodellen under § 5–12 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven.

Departementet legger opp til at Skattedirektoratet skal stå for den praktiske håndhevingen av forskriften.

Departementet peker på at det er viktig at arbeidsgivere mv. som yter lån, til enhver tid er kjent med gjeldende normrente for å sikre at forskuddsskatt og arbeidsgiveravgift beregnes riktig. Et system som åpner for å fastsette normrenten flere

ganger i løpet av et inntektsår, stiller krav til at gjeldende normrente publiseres på en lett tilgjengelig måte. Det legges derfor opp til å publisere endringer i normrentesatsen på Skattedirektoratets og Finansdepartementets hjemmesider på internett.

5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at renten i forbindelse med lån i arbeidsforhold normalt er tilpasset normalrentesatsen. Departementet legger dermed til grunn at forslaget til ny normrentemodell ikke vil få provenymessige konsekvenser.

Forslag til ny metode er forelagt for Skattedirektoratet. Direktoratet peker på at metoden vil kunne føre til noe merarbeid for arbeidsgiver. Departementet legger imidlertid til grunn at fordelene ved en mer fleksibel og markedsbasert normrente mer enn oppveier denne ulempen.

5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

6 Skattefritak for utenlandske spillegevinster mv.

6.1 Innledning og sammendrag

EFTA's overvåkingsorgan (ESA) sendte 5. august 2002 en grunnlagt uttalelse til Norge om at de norske reglene for beskatning av gevinster fra pengespill anses å være i strid med EØS-avtalen. I svaret fra norske myndigheter ble det understreket at en ikke er enig med ESA i at reglene strider mot EØS-avtalen, men at en likevel skulle se nærmere på skattereglene på dette området med tanke på en eventuell endring. Etter en nærmere vurdering av hensynene bak reglene foreslår Finansdepartementet en endring i skatteloven, slik at gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er tilsvarende norske pengespill hvor gevinster er unntatt fra direkte beskatning, også vil være skattefrie.

6.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 5–50 første ledd er tilfeldige gevinster fra blant annet pengespill og lotterier skattepliktig inntekt dersom gevinsten overstiger 10 000 kroner. Etter bestemmelsens annet ledd er det likevel gjort visse unntak fra hovedregelen i første ledd. Unntaket i skatteloven § 5–50 annet ledd innebærer at det i praksis kun er gevinster på over 10 000 kroner fra utenlandske pengespill som er gjenstand for beskatning, mens gevinster over denne grensen fra norske spill ikke er skattepliktige. Det har ingen innvirkning på skatteplikten hvorledes det utenlandske spillet er organisert, for eksempel om inntektene går til veldedige eller allmennyttige formål, eller om det dreier seg om rent kommersielle spill hvor inntektene fra spillet tilfaller private eiere.

Dette skillet mellom norske og utenlandske spill er begrunnet med at norske spill i realiteten er underlagt en annen form for beskatning. De norske spillene er underlagt krav om at en viss andel av omsetningen skal gå til nærmere angitte formål. Videre har norske myndigheter en mulighet til å ha tilsyn og å føre kontroll med de norske spillene som en ikke har med utenlandske spill. Ligningsmyndighetene har mulighet til å få de nødvendige opplysninger om hvorvidt en gevinst stammer fra et spill som er lovlig i Norge eller ikke. Endelig har

premiene i norske pengespill vært relativt små i forhold til en del utenlandske spill. Dermed har en også antatt at det vil være lettere å kontrollere og begrense sosiale problemer knyttet til pengespill.

Den ovennevnte begrunnelsen for den ulike behandlingen av gevinster fra norske og utenlandske spill ble ikke godtatt av ESA i grunnlagt uttalelse av 5. august 2002.

6.3 Departementets vurderinger og forslag

Finansdepartementet foreslår å innføre skattefritak for gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er tilsvarende de pengespill som er tillatt i Norge.

Det vil da være nødvendig med en nærmere presisering av innholdet av uttrykket «tilsvarende». Utgangspunktet er at det stilles de samme kravene til utenlandske spill som til de norske, dersom gevinster fra utenlandske spill også skal omfattes av skattefritaket. Innholdet av uttrykket «tilsvarende» bør således referere seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, jf. lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator, lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill mv. og lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. Det bør komme klart frem at det bare er spilleformer som er tillatt i Norge som kan omfattes av skattefritaket, at spillet må ha hjemmel i lov og avholdes i henhold til en offentlig gitt tillatelse, og at spillet må være underlagt offentlig regulering og kontroll. Slike kriterier vil være hensiktsmessige for å avgrense mot rent kommersielle spill, hvor gevinstandelen er svært høy og hvor det er private subjekter som sitter igjen med overskuddet fra spillet. Det innebærer at gevinster fra blant annet casinoer fortsatt vil være skattepliktige slik de er i dag. Det lovendringen derimot tar sikte på, er å likestille den skattemessige behandlingen av gevinster fra utenlandske spill som er av samme art som de som er tillatt tilbudt i Norge, og hvor det føres offentlig kontroll og tilsyn med spillet. Slik vil for eksempel typisk gevinster fra finsk lotto eller gevinster fra svensk V 75 likestilles med norsk lotto og norsk V 75.

Departementet legger opp til en løsning hvor

bevisbyrden for at vilkårene for skattefritaket er oppfylt, legges på vinneren av gevinsten. Norske myndigheter har ikke den samme muligheten til å innhente opplysninger fra utenlandske spillere som en har for innenlandske. Dersom en ikke stiller krav om dokumentasjon fra vinneren, er det derfor en viss fare for at inntekter som i realiteten stammer fra annen virksomhet vil kunne bli forsøkt skjult som gevinst fra et utenlandsk pengespill. Dersom det er tvil om en gevinst stammer fra et spill som oppfyller vilkårene for skattefritak, vil det derfor være vinneren som må fremskaffe tilstrekkelig relevant dokumentasjon om spillet for å dokumentere grunnlaget for eventuell skattefrihet. Da Norge er tilsluttet EØS-avtalen, har en videre funnet å begrense skattefritaket for utenlandske spill til EØS-området, selv om Finansdepartementet ikke er enig med ESA i at skattereglene på dette området er i strid med EØS-avtalen. Departementet ser således ingen grunn til å gjøre skattefritaket globalt. Dermed vil fortsatt alle gevinster på over 10 000 kroner fra land som ikke er omfattet av EØS-avtalen være fullt ut skattepliktige her.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–50 annet ledd.

6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Finansdepartementet antar at skattefritaket for gevinster fra visse typer utenlandske pengespill ikke vil ha provenymessige virkninger av betydning, men at det kan skape noe merarbeid for ligningsmyndighetene. Det antas at de fleste av de som spiller aktivt på utenlandske spill, for eksempel via internett, spiller på rent kommersielle spill, som ikke vil være omfattet av skattefritaket. Det antas videre at det er relativt få premier over 10 000 kroner det dreier seg om hvert år fra de spillene som vil omfattes av skattefritaket. Departementet antar derfor at de vurderingene som etter bestemmelsen skal foretas av det enkelte ligningskontor, evt. etter retningslinjer fra Skattedirektoratet, ikke vil være mange i antall. Departementet ser likevel at det kan vise seg å oppstå vanskelige spørsmål om hvilke spill som omfattes av skattefritaket og hvilken dokumentasjon som kreves fremlagt av vinneren. Det kan derfor bli aktuelt å overlate enkelte av disse vurderingene til for eksempel Lotteritilsynet. Departementet foreslår at det blir inntatt et annet punktum i § 5–50 annet ledd bokstav d, hvor departementet gis kompetanse til i forskrift å utfylle og

gjennomføre bestemmelsen dersom en skulle finne det nødvendig.

6.5 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt for lovendringen

Finansdepartementet foreslår at lovendringen settes i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet foreslår at en velger en slik løsning ut i fra at spørsmålet vedrørende ulik skattlegging av spillegevinster ut i fra nasjonalitet ikke synes avklart innad i EU. I sak C-42/02 Diana Elisabeth Lindman mot Finland, som er til prejudisiell prøvelse for EF-domstolen, dreier spørsmålet seg om hvorvidt ulik skattlegging av pengespillgevinster basert på nasjonalitet er i strid med EU-traktaten. Dersom domstolen skulle komme til at en slik ulik behandling ikke strider med regelverket, vil Finansdepartementet måtte vurdere om de nye reglene for skattefritak for gevinster fra utenlandske pengespill bør reverseres. Med et motsatt resultat i EF-domstolen kan det bli aktuelt å vurdere en viss tilbakevirkning for denne lempende lovendringen.

6.6 Fjerning av skattefritak for den norske stats premielån

I sammenheng med forslaget om endring av reglene for skattlegging av gevinster fra utenlandske pengespill etter skatteloven § 5–50 annet ledd, foreslår departementet også en endring av redaksjonell art i skatteloven § 5–50 annet ledd.

Etter skatteloven § 5–50 annet ledd bokstav d er gevinster fra Den norske stats premielån unntatt fra beskatning. Det har ikke blitt utstedt nye premielån siden 1985, og de siste premielånene ble innløst i 1995. Bestemmelsen i skatteloven § 5–50 annet ledd bokstav d har derfor ikke hatt noe reelt innhold siden 1995. Finansdepartementet foreslår etter dette å oppheve bestemmelsen om skattefritak for gevinst fra Den norske stats premielån. Endringen vil ikke medføre økonomiske eller administrative kostnader.

Finansdepartementet foreslår at en på grunn av systematikken i skatteloven § 5–50 annet ledd erstatte den gjeldende bestemmelsen om skattefritak for premielån med den nye bestemmelsen om skattefritak for premier fra visse utenlandske pengespill, jf. omtalen ovenfor.

7 Skattlegging av innenlandske og utenlandske livsforsikringer – skatteloven §§ 5–20 og 5–21

7.1 Innledning og sammendrag

Reglene i skatteloven §§ 5–20 og 5–21 omhandler hvilke inntekter som skal skattlegges som kapitalinntekt. For så vidt gjelder livsforsikringer, følger det av reglene at årlig avkastning på sparedelen av en livsforsikring i norsk selskap (kapitalforsikring) regnes som fordel vunnet ved kapital for forsikringstakeren. Årlig avkastning av sparedelen i en utenlandsk livsforsikring blir derimot ikke regnet som skattepliktig kapitalinntekt. Videre følger det at utbetaling av livsforsikring (kapitalforsikring) ikke regnes som inntekt, med mindre utbetalingen skjer fra et utenlandsk forsikringsselskap.

Da bestemmelsene i skatteloven §§ 5–20 og 5–21 skiller mellom livsforsikringer tegnet i norske og utenlandske forsikringsselskap, har EFTAs overvåkingsorgan (ESA) anført at reglene kan være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Finansdepartementet har etter en gjennomgang av reglene funnet at en ved å pålegge skattytere med livsforsikringer i utenlandske forsikringsselskap en dokumentasjonsplikt, kan likestille beskatningen av norske og utenlandske livsforsikringer. Departementet foreslår derfor at reglene endres, slik at livsforsikringer tegnet i utenlandske forsikringsselskap skattemessig kan likestilles med livsforsikringer tegnet i norske forsikringsselskap.

7.2 Gjeldende rett

Bestemmelsene i skatteloven §§ 5–20 og 5–21 skiller mellom livsforsikringer som er tegnet i norske forsikringsselskap og livsforsikringer som er tegnet i utenlandske forsikringsselskap. Således heter det i § 5–20 annet ledd at den årlige avkastningen «på sparedelen av en livsforsikring i norsk selskap (kapitalforsikring) regnes som fordel vunnet ved kapital for forsikringstakeren.» Av § 5–21 annet ledd bokstav a følger det videre at utbetaling av livsforsikring (kapitalforsikring) ikke regnes som inntekt, «unntatt ved utbetaling fra utenlandsk forsikringsselskap.» Det har likevel blitt gitt uttrykk for fra ligningsmyndighetene at norsk selskap i bestemmelsene også omfatter utenlandsk forsikrings-

selskap etablert innenfor EØS-området som driver grenseoverskridende virksomhet i Norge.

Hovedgrunnen til at det har vært et skille mellom innenlandske og utenlandske livsforsikringer, har vært kontrollhensyn. For å kunne skattlegge løpende avkastning av et spareprodukt, er en avhengig av informasjon og dokumentasjon til bruk ved ligningen. Norske forsikringsselskap er pålagt å beregne den årlige avkastningen av spareprodukter, og å rapportere dette til ligningsmyndighetene. Dermed har en muligheten til på en enkel måte å beregne skatten av avkastningen. At en har denne muligheten til å skattlegge den løpende avkastningen, er også grunnen til at utbetalinger av livsforsikringer tegnet i norske selskap ikke skattlegges, jf. skatteloven § 5–21.

Norske myndigheter kan ikke pålegge utenlandske forsikringsselskap å beregne den årlige avkastningen eller å rapportere dette til norske myndigheter. Det er dermed vanskelig å kontrollere om den beregnede avkastningen er riktig, slik at det er riktig beløp som blir skattlagt. En har derfor valgt å i stedet skattlegge hele beløpet når det kommer til utbetaling, dvs. når summen bringes inn til Norge. På den måten unngår en å måtte ta stilling til om skattytere (evt. det utenlandske forsikringsselskapet) rapporterer korrekt avkastning på livsforsikringen ved utbetaling av den utenlandske forsikringssummen. Engangsbeskatningen er en brutto-beskatning, uten fradrag for innbetalte premier. Dette gjelder selv om det ikke er fradragsrett i Norge for betalte premier til slik livsforsikring. Løsningen må anses mindre tilfredsstillende. Men heller ikke nettobeskatning (av utbetalt forsikringssum minus innbetalte premier) ville ha vært en tilfredsstillende løsning. Den ville ha innebåret en skattekreditt som innenlandske livsforsikringer ikke har, og som derfor ville ha favorisert utenlandske selskap fremfor innenlandske.

7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har overfor ESA svart at en ville se nærmere på regelverket for skattlegging av livsfor-

sikringer, og at et eventuelt forslag til lovendring ville bli fremmet i forbindelse med statsbudsjettet for 2004.

Finansdepartementet antar at det vil være to mulige løsninger som kan velges med tanke på hvorledes en kan skattlegge livsforsikringer fra Norge og andre EØS-stater likt. Den ene løsningen kan være å pålegge skattytere som har tegnet livsforsikringer i en EØS-stat skatteplikt på årlig avkastning samt en dokumentasjonsplikt for å falle inn under det skatteregimet som gjelder for norske livsforsikringer. Den andre løsningen vil være å unnlate å skattlegge den årlige avkastningen også av norske livsforsikringer, slik tilfellet er for utenlandske livsforsikringer i dag. Denne siste løsningen synes likevel etter departementets oppfatning å være lite aktuell, da en slik løsning i stor grad vil stride mot gjeldende skatterettslige prinsipper om skattlegging av inntekter etter hvert som de blir innvunnet. En omlegging av skattereglene for livsforsikringer tegnet i norske selskap antas også å innebære et betydelig større lovgivningsarbeid enn den første løsningen, med regelverksendringer på flere rettsområder.

Finansdepartementet antar derfor at et forslag om å endre reglene for skattlegging bør innebære en løsning hvor en skattlegger den løpende avkastningen også av livsforsikringer som er tegnet i en annen EØS-stat.

Ved en regelendring hvor skattyter pålegges en skatteplikt på årlig avkastning av en utenlandsk livsforsikring samt dokumentasjonsplikt for denne avkastningen, blir det et spørsmål om hva slags dokumentasjon som kreves for utenlandske forsikringer for å bli skattlagt på linje med norske livsforsikringer. Etter skatteloven § 5–41 er skatteplikten for livrente som er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet, begrenset til den del av livrenten som anses å gå ut over tilbakebetalingen av premie for forsikringen, dvs. at det kun er avkastningen som er skattepliktig. Forutsetningen er at det ikke er gitt fradrag for premien ved ligningen. Departementet har lagt til grunn at utenlandske forsikringsselskap med hovedsete i en annen EØS-stat er omfattet av ordlyden i skatteloven § 5–41 og Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5–41, slik at disse selskapene kan tilby livrenter i Norge. Finansdepartementet antar at en ved kravene til dokumentasjon fra skattyter ved skattlegging av avkastningen fra en livsforsikring (kapitalforsikring) i utlandet kan se hen til den dokumentasjonen som kreves ved skattlegging av livrenter i utenlandske forsikringsselskap etter gjeldende regler. Finansdepartementet antar videre at det allerede foreligger til-

strekkelig hjemmel i ligningsloven (§ 4–3 nr. 2) til å gi forskrift om hva slags dokumentasjon som kreves fremlagt for å kunne bli skattlagt etter de foreslåtte nye reglene for skattlegging av utenlandske livsforsikringer. Det kan i så fall bli aktuelt å utforme og inkorporere regler om dokumentasjon i forskrift av 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen, gitt av Skattedirektoratet.

Ved å pålegge skattyter skatteplikt på løpende avkastning samt et dokumentasjonskrav, er det flere spørsmål som reiser seg. Ett er hvordan dette skal løses for skattytere som flytter inn til Norge og som har en løpende livsforsikring i utlandet. Departementet har ikke gått nærmere inn på å undersøke hvordan livsforsikringer skattlegges i EØS-området, men antar at skattleggingen som på andre skatteområder kan variere fra stat til stat. En bør derfor søke å finne en løsning som ikke er avhengig av den skattemessige behandlingen i den aktuelle EØS-staten hvor livsforsikringen er tegnet. Departementet antar at det her vil være mest hensiktsmessig å se hen til den alminnelige regel om skatteplikt til Norge. Skatteplikten bør i disse tilfellene knyttes til de årene skattyter har vært skattepliktig til Norge. Det vil si at en skattyter som flytter inn til Norge med en livsforsikring i annen EØS-stat kan få utbetalt livsforsikringen skattefritt i Norge, dersom han opplyser om og blir skattlagt for den årlige avkastningen av forsikringen for de årene han har vært skattepliktig til Norge. Tilsvarende kan en nordmann som har tegnet livsforsikring i utlandet få utbetalt denne skattefritt dersom han innberetter og blir skattlagt for den årlige avkastningen av forsikringen.

Gjennom lovendringen oppstår spørsmålet om hvilke konsekvenser det skal kunne få dersom en skattyter ett eller flere år ikke innberetter den årlige avkastningen av den utenlandske livsforsikringen. En kunne tenke seg at en for disse tilfellene innførte en sjablonmessig beskatning av utbetalingen beregnet ut i fra antall år forsikringen har løpt, med fradrag for de årene skattyter faktisk har innberettet og blitt skattlagt for avkastningen. En slik løsning vil likevel etter departementets oppfatning kunne føre til spekulasjon fra skattytere, og dermed være uheldig. Skattyter kunne da i år med god avkastning velge å ikke innberette, samtidig som han for år med liten eller ingen avkastning kunne velge å innberette. På denne måten kunne han satse på at samlet beskatning blir lavere enn sjablonbeskatningen. For å unngå dette måtte en i så fall sette sjablonbeskatningen høyt, og dette kunne i så fall fremstå som urimelig for skattyter.

Departementets oppfatning er derfor at de endrede reglene for beskatning av livsforsikringer må innebære at dersom skattyter ikke innberetter den årlige avkastningen av en utenlandsk livsforsikring, skal avkastningen fastsettes ved skjønn etter de ordinære regler for skjønns ligning i ligningsloven. Det vil si at ligningsmyndighetene kan fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at skattyter ikke har fremlagt den nødvendige dokumentasjonen for avkastningen av forsikringen. Denne løsningen vil etter forslaget gjelde både for eldre forsikringer som omfattes av overgangsreglene, og for nytegnede forsikringer. Dersom skattyter først har klart å fremskaffe tilstrekkelig og nødvendig dokumentasjon fra det utenlandske forsikringsselskapet for noen år, skulle det ikke være noen grunn til at skattyter ikke kan fremskaffe denne dokumentasjonen for alle årene.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 5–20 annet ledd og § 5–21 annet ledd bokstav a.

7.4 Overgangsregler

Ved innføring av en regel som foreslått ovenfor, blir det spørsmål om hvorledes en skal løse dette for livsforsikringer som er tegnet av norske skattytere i utlandet før lovendringen. Etter gjeldende regler er avkastningen av slike forsikringer ikke skattepliktig, mens utbetaling av slike livsforsikringer er skattepliktig inntekt. Finansdepartementet antar derfor at det bør innføres overgangsregler for de skattytere som har tegnet livsforsikringer i utenlandske forsikringsselskap før lovendringen trer i kraft. Disse skattyterne bør få en mulighet til å bli skattlagt for tidligere ikke skattlagt avkastning, slik at fremtidige utbetalinger også for disse skattytere blir skattefrie. Dette vil kunne gjøres ved at skattytere gis en frist til å fremskaffe nødvendig dokumentasjon over den årlige avkastningen av forsikringene for de tidligere år. Skattyter vil da måtte ta hele skattebelastningen for de tidligere års avkastning det året han/hun krever en slik beskatning og kan fremlegge dokumentasjonen for alle de årene det gjelder. Dersom skattyter ikke benytter seg av denne muligheten, vil forsikringen bli skattlagt på utbetalingstidspunktet.

Skattytere som kommer inn under de nye reglene for beskatning av livsforsikringer bør gis en rimelig tid til å fremskaffe nødvendig dokumentasjon av den årlige avkastningen for de årene forsikringen har løpt. Departementet foreslår derfor at det gis en overgangsbestemmelse i ikrafttredelsesbestemmelsen til endringsloven, hvor skattytere som har gjeldende livsforsikringer i forsikringsselskap

hjemmehørende i en annen EØS-stat får frist til selvangivelsesfristen for inntektsåret 2004 til å fremskaffe nødvendig dokumentasjon.

Da de nye reglene også vil gjelde for allerede tegnede og løpende livsforsikringer i utlandet, ser departementet at enkelte skattytere kan få en stor skattebelastning ved overgangen til de nye reglene. Skattytere som har hatt en slik forsikring i mange år, og hvor den totale avkastningen etter hvert har blitt stor, har forholdt seg til at skattebelastningen først kommer på utbetalingstidspunktet. Den samlede skattebelastning for de tidligere års avkastning i ett inntektsår før livsforsikringen kommer til utbetaling, kan muligens sette enkelte i en vanskelig likviditetsmessig situasjon. Ligningsmyndighetene bør derfor kunne avhjelpe skattytere som kommer særlig uheldig ut at lovendringen, dersom praksis viser at dette blir nødvendig.

Departementet foreslår på bakgrunn av behovet for en nærmere regulering at det blir inntatt en forskriftshjemmel for departementet til å utfylle og gjennomføre bestemmelsene om skattlegging av utenlandske livsforsikringer. Det vises til utkast til nytt fjerde ledd i skatteloven § 5–21.

7.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter dagens regelverk er årlig avkastning av en utenlandsk livsforsikring (kapitalforsikring) ikke skattepliktig, og skattytere har derfor ikke hatt behov for å fremlegge dokumentasjon på dette for ligningsyndighetene. En endring av reglene som foreslått, vil innebære at skattytere som har utenlandske livsforsikringer i fremtiden må kunne fremlegge dokumentasjon over den årlige avkastningen. Dersom de ikke gjør det, vil beregningsgrunnlaget for avkastningen fastsettes ved skjønn. Departementet antar likevel at det ikke er mange nordmenn som har tegnet eller kommer til å tegne livsforsikring i utlandet, slik at det ikke vil medføre stort administrativt merarbeid for ligningsmyndighetene at livsforsikringer fra norske og utenlandske selskaper blir likestilt.

Av samme grunn antar departementet at lovendringen heller ikke vil ha provenymessig virkning av betydning.

7.6 Ikrafttredelse

Finansdepartementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

8 Endring i ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)

Ordningen med boligsparing for ungdom er regulert i skatteloven § 16–10 med tilhørende bestemmelser i skattelovforskriften. Hensikten er å gi økonomisk støtte til skattytere under 34 år i forbindelse med sparing til erverv av egen bolig. Den går ut på at skattyter gis fradrag i skatt med 20 % av beløp innbetalt på særlig sparekonto (BSU-konto) til og med det år skattyter fyller 33 år. Maksimalt årlig innskudd er 15 000 kroner og maksimalt totalt sparebeløp er 100 000 kroner.

Finansdepartementet har av EFTAs overvåkingsorgan, ESA, blitt bedt om å redegjøre for BSU-ordningens vilkår om at fradrag bare gis for innskudd i «innenlandsk bank, samvirkeforening eller fast organisert innenlandsk spareforening». Departementet antar at vilkåret ikke kan opprettholdes uten å komme i konflikt med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og foreslår derfor å endre bestemmelsen, slik at også innskudd i spareinstitusjoner i andre EØS-stater kan oppfylle vilkårene for fradrag. Endringen begrenses til å gjelde innskudd i andre EØS-stater, jf. forslag til endring av skatteloven § 16–10 første ledd første punktum.

Det er i dag bankene som er ansvarlige for innrapportering av bevegelser på BSU-konti de har til forvaltning og om eventuelle brudd på sparevilkårene. Norske skattemyndigheter har ikke kompetanse til å pålegge utenlandske spareinstitusjoner denne plikten, og departementet legger derfor opp til at skattytere som velger å opprette BSU-konto i utlandet selv må stå for innrapporteringen.

Da skattyters plikt til å gi opplysninger om konti i utlandet allerede følger av ligningslovens bestemmelser med tilhørende forskrifter, har departementet ikke funnet det nødvendig å foreslå en egen bestemmelse om dette i skatteloven. Nærmere regu-

lering av hva slags opplysninger som skal kreves, bør eventuelt gis i Finansdepartementets forskrift til BSU-reglene. For skattytere som har eller oppretter BSU-konto i Norge, skal rapporteringen fortsatt gjøres av spareinstitusjonen.

Det vil være i skattyters egen interesse å melde fra om eventuelle innskudd som gir rett til skattefradrag. Derimot vil skattyter ikke ha samme motivasjon for å melde fra om eventuelle brudd på sparevilkårene. Det er derfor nødvendig å sørge for at skattyter ikke lar være å gi opplysninger i disse tilfellene. Departementet foreslår derfor at skattyters brudd på opplysningsplikten tilknyttet BSU-konto i utlandet skal anses som brudd på sparevilkårene, med mindre det foreligger særlige omstendigheter som har hindret skattyter i å gi opplysningene. Det må ikke være kurant for skattyter å påberope seg denne unntaksbestemmelsen, da ligningen ved sparing i utlandet er basert på at skattyter fremskaffer denne informasjonen.

Finansdepartementet har i skatteloven § 16–10 siste ledd hjemmel til å gi utfyllende bestemmelser om BSU-ordningen i forskrift. Det legges derfor opp til at bestemmelsen om konsekvensen av brudd på opplysningsplikten ved sparing i utlandet, tas inn i forskriften.

Endringen forventes ikke å ha provenymessige virkninger av betydning. I forbindelse med omlegging av rutiner og utforming av ny veiledning forventes det imidlertid å påløpe enkelte etableringskostnader. I løpende kostnader antas ikke regelen- dringen å innebære noen endring sammenlignet med dagens ordning.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

9 Endringer i arveavgiftsloven

9.1 Innledning

Departementet foreslår i dette kapitlet endringer i to bestemmelser i arveavgiftsloven. Endringene tar sikte på at regelverket skal bli enklere å forstå for de avgiftspliktige og enklere å praktisere for avgiftsmyndighetene.

Det foreslås at avgiftsgrunnlaget ved gave til selskap hvor givers arvinger er medeiere, begrenses til den forholdsmessige del av gaven som tilsvare arvingenes samlede eierandel i selskapet. Etter tidligere praksis ble hele gaven regnet med i avgiftsgrunnlaget uansett eierandel. Endringen er en lovfesting av rettsforståelsen som ble lagt til grunn i Trondheim tingretts dom av 11. desember 2002. Lovfestingen innebærer i seg selv ikke provenytap.

Det foreslås videre at kravet til allmennyttig formål for arveavgiftsfritak knyttes til mottakeren og ikke til bruken av midlene, og at samtykkeordningen for fritak oppheves og erstattes med et lov-middelbart fritak. Forslaget innebærer betydelige administrative lettelser, men ingen endring i antallet mottakere av avgiftsfri arv og gave.

Departementets forslag bygger i utgangspunktet på NOU 2000:8 hvor arveavgiftsutvalget fremlegger forslag til ny arveavgiftslov. Forslagene fremlegges nå for å løse praktiske problemer for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige. Forslagene berører ikke de grunnleggende prinsipper i forslaget i NOU 2000:8 og foreslås derfor behandlet uavhengig av den videre behandling av utredningen.

NOU 2000:8 ble sendt på høring 26. juni 2000, med en høringsfrist på fem måneder. Høringsuttalelsene er tatt med under behandlingen av de enkelte forslag nedenfor.

9.2 Forslag om avgrensning av avgiftsplikten for gave til selskap jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e

9.2.1 Gjeldende rett

Arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e fastsetter avgiftsplikt for gaver til selskap, legat, stiftelse eller

annen formuesmasse hvor personer som nevnt i § 2 første ledd bokstav a-d gjennom aksjesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier. Personene som er nevnt i bokstav a–d (heretter kalt relevante personer) er (a) giver eller hans ektefelles eller samboers nærmeste arving etter loven (typisk barn) eller fosterbarn, (b) noen som på tiden for gaven er betenkt i givers testament, (c) slektning i rett nedstigende linje til noen som er nevnt under a eller b (typisk barnebarn) og (d) ektefelle eller samboer til noen som er nevnt i bokstav a-c. Som samboer regnes to personer som lever sammen og som har eller har hatt felles barn eller har vært gift med hverandre før, jf. arveavgiftsloven § 47 A jf. folketrygdloven § 1–5.

Departementet har i rundskriv av 20. februar 1965 presisert at avgiftsplikten etter denne bestemmelsen gjelder hele gavebeløpet, ikke bare den del av gaven som tilsvare de relevante personers eierandel. Trondheim tingrett har imidlertid i dom av 11. desember 2002 kommet til at arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e må tolkes slik at det bare skal regnes avgift av den del av gave til et aksjeselskap som tilsvare de relevante personers eierandel i selskapet. Dommen er ikke påanket. Hvis for eksempel en far gir en gave til et selskap hvor hans barn eier 25 prosent, han selv 60 prosent og en tredjemann (som ikke omfattes av bokstavene a–d) eier 15 prosent, vil den rettsforståelse som legges til grunn i dommen innebære at 25 prosent av gavens verdi regnes som avgiftsgrunnlag for selskapet.

9.2.2 Arveavgiftsutvalgets forslag i NOU 2000:8

Utvalget uttaler at regelen sannsynligvis kan forstås slik at hele gaven blir avgiftspliktig selv om relevante personer bare eier en del av aksjene (bare er destinatorer for en del av verdiene). Utvalget finner det mer rimelig at gave til selskap blir avgiftspliktig i samme utstrekning som de relevante personene eier aksjer. Eier relevante personer 60 prosent av aksjene i et selskap som mottar en gave, blir således 60 prosent av gaven avgiftspliktig. Utvalget finner at formålet med bestemmelsen – å forhindre

at avgiftsplikten for gaver omgås ved at gave gis til selskap som arvingene eier – oppnås i tilstrekkelig utstrekning ved en slik avgrensning.

Utvalget foreslår en omredigering i forhold til gjeldende lov ved å skille ut reglene om stiftelser i ny bokstav f. Utvalget foreslår at gave til stiftelse eller formuesmasse skal være avgiftspliktig i samme utstrekning som en kan forvente utdelinger til relevante personer eller til medlemmer av en eller flere bestemte familier.

Ingen høringsinstanser hadde kommentarer til dette forslaget.

9.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at gave til selskap som nevnt i arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e blir avgiftspliktig i samme utstrekning som de relevante personer eier aksjer eller andeler eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker. Departementet finner i likhet med utvalget at formålet med bestemmelsen ivaretas i tilstrekkelig grad ved en slik regel. Forslaget innebærer lovfesting av den forståelse av gjeldende rett som ble lagt til grunn i Trondheim tingretts dom.

Det foreslås at bokstav e skal omfatte gave til selskap i den utstrekning noen som er nevnt under bokstavene a, b, c eller d direkte eller indirekte er eiere, eller er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker. Hvorvidt noen er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker må bero på en konkret vurdering. En som har rett til utbytte fra selskapet uten å være eier vil normalt omfattes av regelen. Selskapets avgiftsplikt begrenses til de relevante personers samlede eierinteresse.

Det foreslås at ny bokstav f skal omfatte gave til stiftelse eller annen formuesmasse når det kan påregnes at utdelinger kommer noen som er nevnt under bokstavene a, b, c eller d eller medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode. I motsetning til utvalget foreslår departementet at hele gaven skal være avgiftspliktig når det er påregnelig at utdelinger vil skje til de personer som er nevnt. En regel hvor en må fastslå hvor stor del av gaven som forholdsmessig tilsvarer påregnelige fremtidige utdelinger vil bli meget vanskelig å håndheve og vil kunne medføre tvister om avgiftsgrunnlagets størrelse. En må da fastsette hvor store utdelinger som kan påregnes i fremtiden og hvor stor del av disse som blir gitt til den omfattede personkrets. Det er enklere å fastslå de relevante personers eierandeler på gavetidspunktet.

En ulempe ved en slik regel er at hele gaven vil bli avgiftspliktig selv ved beskjedne utdelinger til den nevnte personkrets. Kravet til at fremtidige utdelinger skal være påregnelige på gavetidspunktet vil kunne hindre urimelige utslag av regelen. Forslaget innebærer en fortsettelse av den regel som har vært anvendt i praksis, jf. departementets rundskriv av 20. februar 1965. Det vises til forslag om ny bokstav e og f i arveavgiftsloven § 2 første ledd.

9.3 Fritak for arv og gave til allmennyttige organisasjoner og institusjoner

9.3.1 Gjeldende rett

Arv og gave til allmennyttig formål som tilfaller offentlig godkjent stiftelse eller legat som har sete i riket, er fritatt for arveavgift, jf. arveavgiftsloven § 4 femte ledd første punktum.

Etter ordlyden gjelder fritaket bare gaver etter § 2 annet ledd (gaver som ikke var ytet senest seks måneder før giverens død og gaver hvor mottakeren, hans ektefelle eller samboer var betenkt i givers testament ved dødsfallet når gaven ikke var ytet senest fem år før giverens død), men ikke gaver etter § 2 første ledd bokstav b (gaver hvor mottaker var betenkt i givers testament på gavetidspunktet). Hvis avgiftsplikt foreligger etter § 2 første ledd bokstav b kan fritak gis etter § 46 annet ledd.

Etter annet punktum kan departementet (fra 1. juli 1997 delegert til Skattedirektoratet) fritta også andre arvinger eller mottakere når midlene blir brukt til allmennyttige formål. I begge punktum er avgiftsfriheten knyttet til at arven eller gaven gis til et allmennyttig formål og ikke til om mottaker av midlene har allmennyttig formål.

Første punktum gir et fritak som er lovbundet. Skattefogden og tingretten skal altså gi fritak når vilkårene i loven er oppfylt. Andre punktum gir Skattedirektoratet frihet, men ikke plikt til å fritta. Ved utøvelsen av dette skjønnet vil Skattedirektoratet være bundet av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, herunder forbudet mot usaklig forskjellsbehandling. Skattedirektoratet kan også gi delvis fritak.

I melding fra Skattedirektoratet, In. nr. 3 av 6. juli 2000, er kompetansen til å fritta nærmere angitte organisasjoner delegert til skattefogd og tingrett. Avgiftsmyndigheten skal for disse organisasjonene selv vurdere om det formål midlene gis til er allmennyttig, det holder ikke å vise til at organisasjonen er nevnt på listen.

Det foreligger en omfattende praksis vedrøren-

de hva som anses som allmennyttig formål og de fleste avgjørelser (også for organisasjoner som ikke er oppgitt i nevnte rundskriv) anses for kurante. Generelt kan det sies at allmennyttig omfatter ideelle formål. Religiøse, kulturelle, humanitære, utdannelsesmessige eller veldedige formål omfattes. Privatøkonomiske formål eller næringsinteresser antas å ligge utenfor begrepet allmennyttig. I allmennyttig ligger at det må stilles krav til at kretsen som nyter godt av midlene har et visst omfang. Organisasjoner som hemmeligholder sitt arbeid eller har urimelige begrensninger i sitt medlemskap (i form av utelukkelse av et bestemt kjønn eller at medlemskap bare kan oppnås ved anbefaling av et medlem) eller ved utdeling av midler, er ikke blitt ansett for å bruke midlene til allmennyttig formål og derved nektet fritak. Foreninger som ivaretar medlemmenes økonomiske forhold, som yrkesforeninger, næringsorganisasjoner og videre politiske foreninger, har i praksis ikke vært ansett som allmennyttige formål.

9.3.2 Utredning: NOU 2000:8

Utvalget foreslår at fritaket for arv og gave til allmennyttig formål beholdes.

Etter dagens regler er avgiftsfriheten knyttet til at midlene skal gå til et allmennyttig formål. Utvalget fremhever at det i praksis ikke er mulig å kontrollere at midlene brukes til det allmennyttige formål. Et vilkår om at organisasjonene som mottar midlene skal ha allmennyttig formål vil bedre sikre at midlene brukes til slike formål. Utvalget går derfor inn for at kravet til allmennyttig formål skal knyttes til mottakeren og ikke til bruken av midlene. Utvalget tilføyer at en arv til en allmennyttig institusjon likevel ikke vil være fritatt for arveavgift hvis det fremgår av testasjonen at midlene skal brukes til et ikke allmennyttig formål.

Utvalget anser dagens regel om samtykke administrativt krevende å håndheve, samt at regelen også skaper usikkerhet om praksis og gjør det vanskelig for publikum å forutberegne sin stilling. På den annen side finner utvalget at regelen er fleksibel. Den har den fordel fremfor en skarp rettighetsregel at den kan tilpasses forhold en ikke kunne ha forutsett. Utvalget finner likevel at de beste grunner taler for at dagens samtykkeordning oppheves.

Det lovbundne fritaket (i dagens første punktum) foreslås utvidet til å gjelde alle typer organisasjonsformer. Utvalget fremhever at det ikke bør være organisasjonsformen, men formålet en vil støtte som teller. Kravet bør derfor bare være at arvingen eller mottakeren er en juridisk person.

Utvalget går inn for at det ikke stilles vilkår om at institusjonens styre skal ha sete i Norge.

9.3.3 Høring

Nasjonalforeningen for folkehelsen uttalte i brev av 18. august 2000:

«Nasjonalforeningen for folkehelsen har med glede merket seg at någledende ordning med fritak for arveavgift for frivillige, humanitære organisasjoner foreslås videreført. Nasjonalforeningen for folkehelsen slutter seg fullt og helt til utvalgets forslag på dette punkt.»

Norges Røde Kors uttaler i brev av 20. november 2000:

«Arveavgiftsloven § 4 femte ledd, som det etter mandatet ble særskilt bedt om at utvalget skulle vurdere, gjelder «avgiftsplikt for så vidt midlene tilfaller offentlig godkjent stiftelse eller legat. Vedkommende departement kan tilstå avgiftsfrihet også for andre...»

Norges Røde Kors ønsker til dette å få avklart om lovens § 4 femte ledd bør endres, enten slik at organisasjoner som Norges Røde Kors, kunne falle inn under 1. setning i § 4 femte ledd, eller at 2. setning ble omformulert slik at «vedkommende departement» «skal» (kan) tilstå avgiftsfrihet også for andre for så vidt midlene blir «gitt» (brukt) til organisasjoner med allmennyttig formål.»

Skattebetalerforeningen støtter i brev av 25. januar 2001 utvalgets forslag.

I brev av 6. november 2002 foreslår Skattedirektoratet at kravet om allmennytte knyttes til den organisasjonen eller institusjonen som mottar midlene. Det foreslås videre at kravet til sete i riket oppheves, fordi dette ikke anses nødvendig av kontrollhensyn. Videre foreslås det at skillet mellom lovumiddelbare fritak (første punktum) og fritak etter søknad (annet punktum) oppheves, slik at en beholder og utvider virkeområdet for lovumiddelbare fritak.

9.3.4 Departementets vurderinger og forslag

9.3.4.1 Valg av avgrensningskriterium

Departementet går inn for å beholde avgiftsfritaket for arv og gaver til allmennyttige formål. I likhet med arveavgiftsutvalget foreslår departementet at dagens avgrensning til allmennyttige formål beholdes. Uttrykket «allmennyttig» er blitt innarbeidet gjennom praksis. Ved valg av et annet avgrensningskriterium ville en ikke kunne støtte seg på denne praksis.

9.3.4.2 *Forslag om at kravet til allmenntilgjort formål knyttes til mottakeren/arvingen og ikke til bruken av midlene*

Departementet foreslår at dagens krav om at arv og gave må gis til allmenntilgjort formål for å oppnå avgiftsfrihet, endres til et krav om at midlene må gis til en juridisk person som har allmenntilgjort formål.

Formålet med avgiftsfriheten er at arv og gave til allmenntilgjort formål skal fritas. Midler som brukes til ikke allmenntilgjort formål bør ikke unntas fra avgiftsplikt. Det er imidlertid i praksis meget vanskelig å kontrollere at midlene det gis avgiftsfritak for blir brukt til allmenntilgjort formål. En slik kontroll vil kreve uforholdsmessig store ressurser. Departementet er enig med utvalget i at en oppnår en større grad av kontroll med bruken av midlene hvis kravet til allmenntilgjort formål knyttes til mottakeren av midlene. Kontrollen vil da skje ved at mottakers hele virksomhet vurderes i forhold til kravet om allmenntilgjort formål. Det vil bare være i de tilfellene hvor organisasjonen også driver ikke allmenntilgjort arbeid, det vil være en nevneverdig mulighet for at midlene ikke brukes til allmenntilgjort formål. Hvis organisasjonen har for store innslag av ikke allmenntilgjort formål vil det kunne medføre at organisasjonen ikke blir omfattet av avgiftsfriheten. Ved å knytte kravet om allmenntilgjort formål til mottakeren og ikke til bruken av midlene unngår en å måtte kontrollere bruken av midlene i ettertid. Kontrollen vil skje samtidig med det ordinære avgiftsvedtaket. Etter gjeldende rett kan enkeltpersoner eller juridiske personer som ikke har allmenntilgjort formål motta avgiftsfri arv og gave hvis midlene brukes til allmenntilgjort formål. Forslaget vil fjerne denne muligheten og innebærer en innsnevring i forhold til dagens ordning.

Når kravet til allmenntilgjort formål knyttes til mottakeren av midlene vil bruken av midlene ikke være relevant for avgiftsfriheten. Arv og gave vil i utgangspunktet være avgiftsfri selv om midlene brukes til ikke allmenntilgjort formål. I punkt 9.3.4.8 fremmes det forslag om et visst begrenset unntak fra dette utgangspunktet.

9.3.4.3 *Forslag om at alle allmenntilgjorte institusjoner/organisjoner skal omfattes av det lovumiddelbare fritaket i § 4 femte ledd første punktum*

Departementet foreslår at dagens skjønsmessige samtykkeordning i § 4 femte ledd annet punktum oppheves og at alle typer juridiske personer skal omfattes av det lovbundne fritaket i første punk-

tum. Det innebærer at arv eller gave til en juridisk person som har allmenntilgjort formål skal gis fritak når vilkårene i loven er oppfylt.

En lovumiddelbarhet innebærer at kompetansen til å innvilge fritak flyttes fra Skattedirektoratet til skattefogder og tingretter. Hvis en kommer til at slik myndighet ikke bør overføres, kan en ikke innføre lovumiddelbarhet. En overføring av kompetansen til skattefogder og tingretter vil kunne innebære ulik praktisering av fritaket. Imidlertid vil de avgiftspliktige kunne klage skattefogdens eller tingrettens avgjørelse inn for Skattedirektoratet som også kan omgjøre vedtaket av eget tiltak. I tillegg kan Skattedirektoratet i instruks og rundskriv sikre rettsenhet mellom de forskjellige avgiftsmyndighetene. Departementet mener at det vil være uproblematisk i forhold til lik håndhevelse av reglene å overføre kompetansen til skattefogdene og tingrettene.

Den gjeldende samtykkeregulering i § 4 femte ledd annet punktum er administrativt krevende å håndheve. Søknad om fritak må sendes Skattedirektoratet for avgjørelse. Skattefogden eller tingretten må avvente Skattedirektoratets avgjørelse før den kan fatte arveavgiftsvedtak, noe som medfører forsinkelse i arbeidet.

For organisasjoner eller institusjoner som klart faller innenfor eller klart faller utenfor begrepet allmenntilgjort, vil en overgang til lovumiddelbarhet medføre besparelser ved at skattefogden eller tingretten i avgiftsvedtaket kan fritta arven eller gaven fra avgift samtidig med fastsettelsen av avgiften for øvrig. For mottakere hvor det i dag er delegert myndighet til skattefogdene og tingrettene til å fatte avgjørelse, vil en innføring av lovumiddelbarhet trolig ikke innebære besparelser av betydning. De aller fleste søknader Skattedirektoratet behandler faller klart innenfor kravet om allmenntilgjort formål. Det må derfor antas at innføring av lovumiddelbarhet vil kunne medføre ikke ubetydelige administrative lettelsel, ved at avgjørelsene fattes på ett nivå. Departementet har derfor kommet til at avgjørelseskompetansen bør overføres til skattefogdene og tingrettene.

En regel om lovumiddelbarhet må omfatte alle typer juridiske personer og ikke bare stiftelser og legater. Selskaper vil likevel normalt ikke bli ansett som allmenntilgjort på grunn av sin organisasjonsform, fordi deltakerne vil kunne oppløse selskapet og skaffe seg eiendomsretten til selskapsmidlene. Når alle typer organisasjonsformer omfattes vil det ikke lengre være nødvendig med en egen regel for stiftelser og legater.

9.3.4.4 *Forslag om å oppheve kravet til at styret har sete i riket*

Departementet er enig med utvalget i at det vil være uheldig om allmenntilgitt institusjoner i utlandet skulle være utelukket fra avgiftsfritak.

Etter gjeldende samtykkeregulering stilles det ikke alltid et krav om at styret må ha sete i riket. Med utvidelsen av antallet mottakere som skal omfattes av det lovumiddelbare fritaket i første punktum, som foreslått foran, ville et krav til at styret skal ha sete i riket derfor innebære at færre organisasjoner enn i dag vil omfattes av ordningen. Å beholde kravet bare for stiftelser og legater vil innebære en forskjellsbehandling det vil være vanskelig å begrunne. Overgangen til lovumiddelbarhet taler derfor mot å opprettholde kravet til at styret skal ha sete i riket.

Det taler for en nasjonal begrensning at det vil være vanskeligere å kontrollere om vilkårene er oppfylt når styret har sete i utlandet. Imidlertid vil kontrollen også innenlands begrense seg til om organisasjonen som sådan har allmenntilgitt formål. Skattedirektoratet skriver i brev 6. november 2002 at kravet til at styret skal ha sete i riket «ikke anses nødvendig av kontrollhensyn».

Departementet foreslår etter dette at kravet om at styret skal ha sete i riket oppheves.

9.3.4.5 *Forslag om forskriftshjemmel*

Det foreslås at departementet gis hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i § 4 femte ledd. Departementet kan i forskriften blant annet kreve at den juridiske persons formål skal fremgå av vedtektene og videre stille krav til regnskap og revisjon.

9.3.4.6 *Forslag om at alle avgiftspliktige gaver skal omfattes av fritaksregelen*

All arv, men bare visse typer gaver som er nevnt i arveavgiftsloven § 2, er arveavgiftspliktige. Gave til en juridisk person vil kunne bli avgiftspliktig etter § 2 første ledd bokstav e, jf. omtalen av denne bestemmelse i punkt 9.2. Videre vil gave til juridisk person kunne bli avgiftspliktig hvis mottaker var betenkt i givers testament på gavetidspunktet, jf. § 2 første ledd bokstav b. Juridisk person vil også være avgiftspliktig for gaver som ikke var ytet senest seks måneder før giverens død og gaver hvor mottakeren var betenkt i givers testament ved dødsfallet når gaven ikke var ytet senest fem år før giverens død jf. § 2 annet ledd.

Etter gjeldende rett omfattes bare gaver som er avgiftspliktige etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd

av det lovumiddelbare fritaket i § 4 femte ledd første punktum. Gaver som er avgiftspliktige etter § 2 første ledd bokstav b bør også omfattes av et lovumiddelbart fritak. I dag gis avgiftsfritak for slike gaver med hjemmel i arveavgiftsloven § 46. Departementet foreslår derfor at henvisningen i § 4 femte ledd også bør gjelde § 2 første ledd bokstav b.

9.3.4.7 *Fortrinnsrett for givers slektninger*

Utdeling av midler fra noen som har mottatt avgiftsfri arv etter reglene i § 4 femte ledd til noen som er fortrinnsberettiget på grunn av slektskap, regnes som arv direkte fra arvelateren, jf. § 4 femte ledd tredje punktum. Regelen foreslås videreført. Formålet med regelen er å hindre omgåelse av avgiftsplikten på arv ved at arvemidlene kanaliseres gjennom et annet rettssubjekt. Regelen gjelder i dag imidlertid bare for arv. Departementet foreslår at regelen også bør gjelde for gaver, slik at mottaker regnes å ha mottatt gaven direkte fra giveren.

9.3.4.8 *Testamentarisk bestemmelse og vilkår for gave som faller utenfor et allmenntilgitt formål*

I forslaget om at kravet til allmenntilgitt formål knyttes til mottakeren og ikke til bruken av midlene, tar arveavgiftsutvalget det forbehold at en arv til en allmenntilgitt mottaker likevel ikke vil være fritatt for arveavgift hvis det fremgår av testasjonen at midlene skal brukes til et ikke allmenntilgitt formål. Departementet antar at det samme må gjelde for gaver som gis med lignende vilkår. Det at mottaker bruker midler til ikke allmenntilgitt formål vil være et moment som taler mot at mottaker er en allmenntilgitt institusjon eller organisasjon. Vilkåret i testasjonen eller gavebrevet kan også være slik utformet at en etter en konkret vurdering kan se det slik at arven eller gaven ikke er gitt til den allmenntilgitt organisasjonen, men direkte til det formål arvelater eller giver har utpekt. Likevel vil det kunne oppstå tilfeller hvor en allmenntilgitt organisasjon får en arv eller en gave som helt eller delvis har som betingelse en bruk som faller utenfor et allmenntilgitt formål.

Som nevnt over vil ikke mottakers bruk av midlene være relevant for spørsmålet om avgiftsfrihet, men når det allerede ved tildelingen fremgår som et vilkår for arven eller gaven at den skal brukes til et bestemt formål bør det gjøres unntak slik at en avgiftsfrihet etter § 4 femte ledd ikke brukes til å kanalisere ellers avgiftspliktig arv eller gave avgiftsfritt til ellers avgiftspliktige mottakere.

Hvis giver eller arvelater har gitt bestemmelse

om bruk av arve- eller gavemidlene som ikke faller inn under et allmennyttig formål, foreslår departementet at arve- eller gavemidlene som omfattes av bestemmelsen, ikke skal omfattes av avgiftsfriheten etter § 4 femte ledd, jf. forslag til nytt fjerde punktum i § 4 femte ledd. All arv som omfattes av en slik bestemmelse vil derfor bli avgiftspliktig. Hvorvidt gaver som omfattes av en slik bestemmelse blir avgiftspliktig beror på om gaven er avgiftspliktig etter reglene i § 2.

Det stilles ikke formkrav til en slik bestemmelse. Også en muntlig eller underforstått bestemmelse kan omfattes. Det vil være et viktig moment ved vurderingen av om det foreligger en slik bestemmelse om gaver eller arvelater har ment å omgå avgiftsplikten. For punkt 9.3.4 vises det til forslag om endring av arveavgiftsloven § 4 femte ledd.

9.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene skal gjelde for rådighetsserverv, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og

10, som skjer fra det tidspunktet lovendringen trer i kraft. Loven foreslås satt i kraft fra 1. januar 2004.

9.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget i punkt 9.2 innebærer lempninger i avgiftsplikten. Forslaget vil innebære at avgiftsmyndigheten må ta stilling til hvor mye av gaven som er avgiftspliktig. Departementet antar imidlertid at dette ikke vil medføre ekstraarbeid av betydning. Siden forslaget er en lovfesting av rettsforståelsen i Trondheim tingretts dom innebærer lovfestingen i seg selv ikke provenytap.

Departementet antar at forslaget i punkt 9.3 ikke innebærer at antallet mottakere av avgiftsfri arv eller gave vil endre seg og at forslaget derfor neppe har provenymessige konsekvenser. En overgang til lovumiddelbarhet og overføring av avgjørelsen etter § 4 femte ledd til avgiftsmyndigheten innebærer betydelige administrative lettelser.

10 Endringer i skattereglene for kraftforetak

10.1 Innledning

I Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) punkt 14.3 varslet Regjeringen at Finansdepartementet, i samarbeid med Olje- og energidepartementet, ville foreta en samlet vurdering av enkelte sider ved både skattereglene og de konsesjonsbaserte ordningene for kraftnæringen som skulle være om lag provenynøytral for selskapene, kommunene og staten. Finanskomiteen tok dette til etterretning, jf. Innst.O. nr. 27 (2002–2003) punkt 14.1:

«Komiteen tar proposisjonens orientering til etterretning og ser positivt på den gjennomgang departementet varsler i Ot.prp. nr. 1 (2002–2003). Komiteen vil understreke behovet for en samlet gjennomgang og forenkling av skattereglene og de konsesjonsbaserte ordningene til kraftnæringen, inklusive kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget.

Komiteen er tilfreds med at det tas sikte på å komme tilbake til Stortinget med en redegjørelse i løpet av 2003.»

I forbindelse med budsjettavtalen mellom Samarbejdsregjeringen og Fremskrittspartiet gjorde Stortinget også et anmodningsvedtak om at Regjeringen måtte igangsette et arbeid for å se på forenklinger i skattesystemet for kraftverk, jf. Stortingsvedtak nr. 67 (2002–2003):

«Stortinget ber Regjeringen igangsette et arbeid for å se på forenklinger i skattesystemet for kraftverksbeskatningen.»

For en samlet fremstilling av Regjeringens vurdering av arbeidet med forenklinger av kraftverksbeskatningen vises til St.prp. nr. 1 Skatte-, avgifts- og tollvedtak (2003–2004) kapittel 3. I det følgende fremmes de lovforslag som er nødvendig for å gjennomføre Regjeringens forslag til forenklinger av kraftverksbeskatningen. Det presiseres at forslagene først og fremst har som siktemål å medvirke til forenklinger av de gjeldende regler for kraftbeskatning og samtidig bidra til å bedre investeringsincentivene i kraftnæringen.

Det fremmes forslag om fritak fra gevinstbeskatning ved samlet salg av særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter, dersom overdragelsen skjer med skattemessig kontinuitet på kjøpers

hånd. Videre foreslås å heve grensen for fastsettelse av naturressursskatt og grunnrenteinntekt til 5 500 kVA, innføring av sentral ligning for kraftforetak som eier minst ett kraftverk over 5 500 kVA, justering av minimumsverdien på eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg og innføring av en maksimumsverdi for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det foreslås også å presisere hvem som er skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt i skatteloven §§ 18–2 og 18–3. Videre omtales departementets vurdering av spørsmålet om kommuners klagerett over og innsynsrett i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingen, behovet for å endre gjeldende kommunefordelingsregler for eiendomsskattegrunnlaget i eiendomsskatteleva § 8 A-1. Det gis også en omtale av forskriftsendring som endrer gjestående levetid for elektroteknisk utrustning i kraftforetak fra 38 til 31 år.

10.2 Høring

Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet sendte 3. juni 2003 ut et høringsnotat med forslag til endringer i kraftskattereglene og omtale av enkelte problemstillinger innenfor kraftskattereglene og de konsesjonsbaserte ordningene.

I høringsnotatet ble det foreslått å innføre sentral ligning for kraftforetak, å heve grensene for fastsettelse av naturressursskatt og grunnrenteinntekt og å presisere hvem som er skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven §§ 18–2 og 18–3. Det ble også gitt en vurdering av kommuners klagerett over og innsynsrett i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg, hvor departementet kom til at kommunene ikke bør gis slike rettigheter. Departementet ga også en omtale av enkelte skattesaker, herunder grunnrenteskatten, gevinstbeskatning ved realisasjon av kraftverk, eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg og kommunefordelingsreglene for eiendomsskattegrunnlag for kommunekryssende kraftanlegg. Det ble også gitt en omtale av saker innenfor de konsesjonsbaserte ordningene, herunder beregningsgrunnlaget for konsesjonskraft- og av-

gifter, konsesjonskraft og pris, oppdatering av regelverket, grense for konsesjonsplikt etter industri-konsesjonsloven og hjemfall. Olje- og energidepartementet vil vurdere forslag til endringer i de konsesjonsbaserte ordningene i en egen proposisjon i løpet av stortingssesjonen 2003/2004.

Høringsfristen ble satt til 8. august 2003. Energibedriftenes landsforening (EBL), Landssamanslutninga av vasskraftkommunar (LVK), Kommunenes sentralforbund og Skattedirektoratet fikk etter forespørsel utsatt høringsfristen til 15. august s.å.

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsmerknader innen fristen:

- Den norske advokatforening
- Den norske revisorforening
- E-CO Energi as
- Elkem ASA
- Energibedriftenes landsforening (EBL)
- Energiselskapet Buskerud
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Kommunenes sentralforbund (KS)
- Kommunenes sentralforbund-Bedrift (KS-Bedrift)
- Landssamanslutninga av vasskraftkommunar (LVK)
- Fylkesskattesjefenes forening
- Ligningsutvalget
- Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE)
- Samarbeidande kraftfylke
- Skattedirektoratet
- Småkraftforeninga
- Telemark fylkeskommune v/konsesjonskraftstyret
- Østfold Energi AS
- Årdal kommune

Høringsinstansene er i hovedsak positive til endringsforslagene i høringsnotatet, men særlig LVK har innvendinger mot en del av forslagene.

Ligningsutvalget gir imidlertid uttrykk for at en ikke finner grunn til å overføre kraftforetak til sentral ligning. Ligningsutvalget viser til lokal kompetanse og hensynet til at ligningen bør finne sted der virksomheten er lokalisert. Videre stilles spørsmål ved hvordan løpende tvister i klage- og rettssystem skal håndteres og om overføringen også skal gjelde småkraftverk/minikraftverk. Den norske advokatforening fremhever at det er viktig at forslagene gjennomføres innenfor en provenynøytral ramme, slik at aktørenes premisser ikke endres vesentlig i forhold til i dag.

LVK har innvendinger mot departementets vurdering av kommuners klagerett over og innsynsrett i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingen. Hovedinnvendingene er at

kommunene ikke har full tillit til at ligningsmyndighetene kontrollerer fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlagene i samme grad som øvrige skattegrunnlag fordi eiendomsskatten er en ren kommunal skatt som kun kommunene har reell økonomisk interesse av. Videre vises det til at kommuner har slik klage og innsynsrett i forhold til fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlag for andre eiendommer.

LVK viser også til naturressursskattens betydning for kraftkommunenes inntekter, og kan ikke se at forenklingshensyn skulle tilsi at en hever grensen for fastsettelse av naturressursskatt.

Høringsinstansene ser også i hovedsak positivt på de saker som er gitt omtale i høringsnotatet. Dette gjelder særlig nøytralitetsegenskapene i grunnrenteskatten.

LVK går imidlertid i mot de endringer i eiendomsskatten som er skissert under omtalen. Dette gjelder særlig å senke minimumsverdien og å innføre en maksimumsverdi for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg.

En del høringsinstanser har også fremmet forslag om andre endringer, som at kraft skal verdsettes til faktisk oppnådde priser ved fastsettelse av grunnrenteinntekt. Departementet har omtalt noen av disse forslagene i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak i kapittel 3. Hensikten med de forslagene som fremmes her er endringer som skal forenkle regelverket og samtidig bidra til å bedre investeringsincentivene i kraftbransjen.

EBL er særlig opptatt av rammevilkårene for kraftnæringen sammenlignet med de øvrige nordiske land, både på skattesiden og konsesjonssiden. EBL er generelt positiv til omtalesakene i høringsnotatet, men mener at departementet ikke går langt nok i sine vurderinger. Blant annet foreslår EBL å samordne de særskilte kraftskattene, at det gis anledning til samordning av grunnrenteskatt på foretaksnivå og at kraft skal verdsettes til faktisk oppnådde priser ved beregning av grunnrenteskatt.

Høringsinstansenes merknader vil bli omtalt nærmere under de enkelte forslag.

10.3 Fritak fra gevinstbeskatning ved realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter eller andel i slike

10.3.1 Innledning

I høringsnotatet ga departementet en omtale av gevinstbeskatningen ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter. Bakgrunnen for dette var at departementet er gjort kjent med at omstruktureringer i

kraftbransjen i stor grad skjer ved realisasjon av aksjer eller andeler i kraftforetak, og ikke ved direkte realisasjon av kraftverk og fallrettigheter. Departementet uttalte at en ville vurdere om reglene for gevinstbeskatning ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter medfører innlåsnings effekter som er særlige for kraftnæringen. Det ble uttalt at en ville vurdere om det burde gis adgang til at kraftverk og fallrettigheter kan realiseres uten gevinstbeskatning, dersom overdragelsen gjennomføres med skattemessig kontinuitet hos kjøper. Unntak fra gevinstbeskatning ved realisasjon vil imidlertid innebære et brudd med grunnleggende skatterettslige prinsipper, noe som krever at det foreligger særlige grunner for at det gis slik adgang.

Departementet har kommet til at det for kraftnæringen foreligger slike forhold som medfører at gjeldende regelverk kan gi særlige innlåsnings effekter for kraftnæringen. Dette gjelder spesielt de særskilte avskrivningsreglene for de særskilte driftsmidlene i kraftanlegg og de særlige eierformene i kraftbransjen. Det foreslås derfor at beskatning av gevinst i alminnelig inntekt og grunnrentegevinst knyttet til realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg kan unnlates ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter, dersom overdragelsen skjer med skattemessig kontinuitet på kjøpers hånd. Departementet antar at forslaget vil medvirke til at samfunnsøkonomisk fornuftig omstrukturering i kraftbransjen lettere kan gjennomføres. Et slikt fritak begrenses til gevinst knyttet til de særskilte driftsmidlene i kraftanlegg, jf. skatteloven § 18–6 første ledd. Dersom realisasjonen gjennomføres til skattemessig kontinuitet, uten gevinstbeskatning, gis det adgang til at kjøper kan overta negativ grunnrenteinntekt knyttet til det overdratte kraftverket.

10.3.2 Bakgrunn – nærmere om de særlige innlåsnings effektene i kraftbransjen

Rødseth-utvalget NOU 1992:34 uttalte under sin drøftelse av prinsippene for utforming av skattegrunnlaget for grunnrenteskatt i punkt 16.2:

«Skattegrunnlaget bør ikke kunne påverkes av omorganiseringar eller sal. Dette inneber mellom anna at eit kontinuitetsprinsipp vert lagt til grunn ved sal av kraftverk.»

I Ot.prp. nr. 23 (1995–1996), jf. Innst.O. nr. 62 (1995–1996) ble det likevel fremmet forslag om og vedtatt at diskontinuitet skal gjelde ved salg av kraftverk og fallrettigheter, og at det følgelig skal beregnes gevinst/tap som beskattes som alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt.

Et hovedhensyn både ved skattereformen 1992 og kraftskattereformen 1997 var at skattesystemet skulle være mest mulig nøytralt både i forhold til investeringsbeslutninger og organisasjonsform. Det vil si at så langt det er mulig bør skattesystemet ikke påvirke aktørenes investeringsbeslutninger. En forutsetning for nøytral gevinstbeskatning av et driftsmiddel er at selger og kjøper behandles symmetrisk. I et system med saldoavskrivninger vil dette oppnås dersom selger må inntektsføre gevinsten med samme sats som kjøperen kan avskrive kjøpesummen.

Etter gjeldende rett skal selgers gevinst ved salg av *driftsmidler* i saldogruppe e) til i) føres på gevinst-/tapkonto, jf. skatteloven § 14–44 tredje ledd. Dette gjelder også ved realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg, jf. skatteloven § 18–6 femte ledd. Ved positiv saldo på denne kontoen skal minst 20 prosent inntektsføres pr. år, mens inntil 20 prosent skal fradragføres ved negativ saldo, jf. skatteloven § 14–45 fjerde ledd. Kjøper må avskrive kostprisen på driftsmidlene etter de alminnelige reglene, jf. skatteloven § 14–40 flg. Særskilte driftsmidler i kraftanlegg avskrives lineært over 67 år for kraftstasjoner, dammer, tunneler og lignende, mens maskinteknisk utrustning avskrives over 40 år, jf. skatteloven § 18–6 første ledd. Fallrettigheter er immaterielle driftsmidler og avskrives bare dersom de er undergitt åpenbart verdifall, jf. skatteloven § 6–10 tredje ledd jf. § 14–50. I praksis kan bare fallrettigheter som er undergitt hjemfall (tidsbegrensning) avskrives.

Ved realisasjon av *aksje/eierandel* i kraftforetak beskattes gevinsten som alminnelig inntekt med 28 prosent på aksjonærens hånd. De skattemessige verdiene på eiendelene i kraftforetaket påvirkes ikke. Det beregnes heller ikke skatt på grunnrentegevinst på selgers hånd. Videre avskrives ikke aksjer/eierandeler, og en får direkte fradrag for kostpris og eventuelt tap, ved realisasjon. Det ordinære skattesystemet (med beskatning ved realisasjon av gevinster) innebærer at det også kan oppstå innlåsnings effekter ved aksjeinvesteringer. Dette er imidlertid et problem som gjelder alle typer aksjeinvesteringer, og er således ikke særskilt for kraftnæringen.

Denne skattemessige forskjellen fører til at skattekostnaden for selger og kjøper samlet sett øker ved salg av driftsmidlene i kraftverk, sett i forhold til om driftsmidlene ikke selges. Dette skyldes at fradrag for avskrivninger for kjøper fratrukket inntektsført gevinst hos selger, er lavere enn fradraget for avskrivninger uten salg. Dette kan medføre at eiere velger å selge aksjer/eierandeler i kraftforetak i stedet for å selge kraftverk, selv om sist-

nevnte skulle være samfunnsøkonomisk mest ønskelig.

For at skattesystemet skal være mest mulig nøytralt i forhold til investeringsbeslutninger, er det nødvendig at avskrivningssatsene og avskrivningsmetoden er mest mulig i samsvar med faktisk økonomisk verdifall for det aktuelle driftsmiddel. Etter departementets syn er avskrivningssatsene for særskilte driftsmidler i kraftforetak i dag i godt samsvar med økonomisk verdifall. Effektene av gevinstbeskatning bør derfor ikke avhjelpest ved å endre avskrivningssatsene. På samme måte antas det at metode og sats for inntektsføring av gevinst ved realisasjon av enkelte særskilte driftsmidler i kraftforetak uten at kraftverket eller andel i dette selges, jf. skatteloven § 18–3 annet ledd bokstav b, gir en effektiv gevinstbeskatning av driftsmidlene som er i samsvar med gevinstbeskatningen for annen kapitalinntekt, og at en ikke bør endre dette. Gevinst ved salg av et enkelt driftsmiddel inntektsføres etter saldometoden med minst 20 prosent i året, jf. skatteloven § 14–45 fjerde ledd.

En oversikt fra Skattedirektoratet viser at om lag 80 kraftverk er eiet av flere i såkalte produksjonsfelleskap. Deltakerne anses da å eie en forholdsvis andel direkte i kraftverket. Dersom en deltaker realiserer sin andel i kraftverket anses han å ha realisert et driftsmiddel. Dermed utløses effektene av den lange avskrivningstiden og de lave avskrivningssatsene for særskilte driftsmidler. Skattereglene knyttet til denne eierformen kan være til hinder for at kraftverk blir solgt selv om dette kan være samfunnsøkonomisk ønskelig.

Det er gitt regler som tillater overdragelser uten gevinstbeskatning i skatteloven kapittel 11 for fusjoner og fisjoner. Videre er det gitt regler om unnlatt gevinstbeskatning ved konserninterne overføringer i skatteloven § 11–21. I tillegg kan departementet ved enkeltvedtak samtykke til at overdragelsen kan foretas uten umiddelbar beskatning, jf. skatteloven § 11–22. I alle tilfeller stilles vilkår om skattemessig kontinuitet på det overførte.

Departementet har vurdert om kraftselskapene er tilstrekkelig avhjulpet ved de regler om skattefrie omdannelser eller overdragelser som allerede finnes, slik at en kan overføre kraftverk skattefritt til aksjeselskaper og deretter selge aksjene.

Fordi det stilles vilkår om konserntilknytning ved skattefrie konserninterne overføringer vil ikke disse reglene være til særlig hjelp når siktemålet er senere salg av aksjene, fordi den fritatte gevinsten vil komme til beskatning dersom konserntilknytningen brytes ved slikt salg.

Som nevnt ovenfor, eies en stor del av kraftverkene i produksjonsfelleskap. Reglene for omdan-

nelse ved fusjon og fisjon gjelder for aksjeselskaper og likestilte selskaper, jf. skatteloven §§ 11–2 og 11–3. Produksjonsfelleskapene kan derfor ikke bruke disse reglene for slik omstrukturering, men må søke om fritak etter skatteloven § 11–22. Vedtak etter skatteloven § 11–22 innebærer bare en utsatt beskatning av den fritatte gevinsten. I vedtak stilles det vilkår om skattemessig kontinuitet på overdragere og overtakers hånd, slik at ved senere realisasjon av vederlagsaksjer vil den i vedtaket fritatte gevinsten knyttet til overføring av kraftverk og fallrettigheter komme til beskatning. Videre vil behandlingen av søknad om skattefritak kunne være tidkrevende. Som nevnt i kapittel 21 punkt 21.6 legger behandlingen av søknader om skattefritak ved omdanning etter skatteloven § 11–22 beslag på store ressurser i departementet. Behandlingstiden for slike søknader er på om lag tre måneder og noen ganger lenger. Sammen med de ovennevnte forhold er dette et kompliserende element for produksjonsfelleskapene i kraftbransjen i forhold til omstruktureringer.

10.3.3 Høringsuttalelser

Energibedriftenes landsforening (EBL), Elkem ASA, KS-Bedrift og Den norske Revisorforening (DnR) har uttalt seg om saken. Alle er positive til at det gis fritak fra gevinstbeskatning ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter, dersom overdragelsen skjer med skattemessig kontinuitet. *EBL* og *Elkem* viser til at den skattemessige behandlingen av realisasjon av kraftverk etter gjeldende rett skaper så store innlåsnings effekter at den er til hinder for ellers samfunnsøkonomisk lønnsomme omstruktureringer i bransjen.

DnR viser til at en for overdragelser i petroleumssektoren gir endelig fritak for realisasjonsgevinst på selgers hånd ved vedtak etter petroleums skatteloven § 10.

10.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Unnlatt gevinstbeskatning ved realisasjon avviker fra den alminnelige skatterettslige ordning hvor gevinst skatlegges ved realisasjon. Det må derfor foreligge særlige forhold som tilsier en slik behandling av realisasjonsgevinst for kraftnæringen. På den annen side er nøytralitet i beskatningen i forhold til investeringsbeslutninger og organisasjonsform et hovedhensyn ved utformingen av skatteregler. Dette kan gi grunnlag for å fravike grunnleggende prinsipper dersom særlige forhold tilsier det.

Etter departementets syn må det på bakgrunn av de forhold som er gjort rede for ovenfor i punkt 10.3.2, legges til grunn at utformingen av reglene for avskrivning av kostpris på særskilte driftsmidler i kraftforetak, sats og metode for inntektsføring for selgers gevinst, samt de særegne eierformene i kraftbransjen, er egnet til å skape større innlåsnings effekter i kraftnæringen enn i andre næringer. Innføring av regler om overdragelse uten gevinstbeskatning kan avhjelpe dette. Selv om samme type innlåsnings effekter kan tenkes å oppstå også ved realisasjon av andre typer driftsmidler hvor avskrivningstiden er svært lang, for eksempel forretningsbygg som saldoavskrives med 2 prosent årlig i gruppe i, antas det at de samlede effektene er større i kraftnæringen enn for andre næringer. Bakgrunnen for dette er blant annet at kraftnæringen generelt sett er svært kapitalintensiv sett i forhold til andre næringer, at de særskilte driftsmidlene utgjør hoveddelen av driftsmidlene i kraftproduksjon og at disse avskrives linært.

Et slikt fritak for gevinstbeskatningen ved realisasjon av driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter eller andel i dette, forutsetter at overdragelse skjer med skattemessig kontinuitet slik at kjøper overtar de skattemessige verdier knyttet til det overdratte.

Imidlertid er disse innlåsnings effektene spesielt knyttet til *særskilte* driftsmidler i kraftsektoren, jf. skatteloven § 18–6. Det er bare disse driftsmidlene som skal avskrives lineært over en lang periode. Videre utløses det kun beskatning av grunnrentegevinnt ved realisasjon av kraftverket som sådan eller realisasjon av fallrettighet og ikke ved realisasjon av enkelte driftsmidler, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd. Unnlatt gevinstbeskatning ved overdragelse av driftsmidler i kraftverk i forbindelse med realisasjon av kraftverk eller andel i kraftverk, bør derfor avgrenses til denne typen driftsmidler (fallrettigheter, kraftstasjon, dammer, tunneler osv.), ellers vil kraftnæringen få en utilsiktet fordel i forhold til andre næringer. Unnlatt beskatning av gevinst ved realisasjon av særskilte driftsmidler bør derfor bare tillates ved samlet realisasjon av kraftverk og fallrettighet eller andel i slike, og ikke ved realisasjon av enkelte driftsmidler i kraftverket eller driftsmidler som ikke er særskilte for kraftanlegg.

Fradrag for friinntekt i grunnrenteinntekten fra kraftverk beregnes etter de skattemessige verdiene av driftsmidlene. Forslaget vil normalt innebære at de skattemessige verdiene i kraftverket blir lavere for kjøper enn ved gjeldende gevinstbeskatningsregler. En konsekvens av dette er at selger ikke kan realisere hele grunnrenten i kraftverket ved salg, ettersom kjøperen overtar selgerens grunn-

renteskatteposisjon. I stedet for at grunnrenten realiseres og beskattes ved salg, vil den ved skattemessig kontinuitet overføres til kjøper og beskattes løpende der.

Ved søknad om skattefritak for overdragelse av kraftverk og fallrettigheter etter skatteloven § 11–22, stilles det vilkår om overdragelse til skattemessig kontinuitet. For at kjøper ikke skal beskattes hardere for grunnrente enn selger, tillates akkumulert negativ grunnrenteinntekt på selgers hånd overdratt til kjøper. Dersom det vedtas en generell regel om å unnlate gevinstbeskatning ved overdragelse av særskilte driftsmidler i kraftverk, tilsier likebehandlingshensyn at det også bør tillates overføring av akkumulert negativ grunnrenteinntekt knyttet til det kraftverk som overdras, til kjøper. Dersom det ikke gis adgang til å overdra akkumulert negativ grunnrenteinntekt, vil kjøper måtte betale mer grunnrenteskatt enn det selger ville ha gjort uten salg.

Etter departementets syn er den beste løsningen for å hindre innlåsnings effekter og for å sikre best mulig eierskap til de enkelte kraftverk, å tillate overdragelse uten gevinstbeskatning, men til skattemessig kontinuitet på kjøpers hånd. Departementet antar at dette på sikt vil være gunstig for bransjen.

Det presiseres at adgang til å overdra kraftverk eller andel i kraftverk uten gevinstbeskatning bare gjelder gevinst knyttet til *særskilte* driftsmidler i kraftanlegg, dersom skattemessige verdier videreføres på kjøpers hånd. For gevinst knyttet til øvrige driftsmidler gjennomføres gevinstbeskatning etter de alminnelige regler. Dette medfører at det ikke stilles krav om at kjøper viderefører de skattemessige verdiene i forhold til disse driftsmidlene. Dersom partene ikke ønsker å gjennomføre transaksjonen med skattemessig kontinuitet beskattes transaksjonen etter de alminnelige regler.

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 9–3 for gevinst i alminnelig inntekt, og forslag om ny bokstav b i skatteloven § 18–3 sjette ledd for gevinstbeskatning i grunnrenteskatt til staten. Det foreslås at reglene gis virkning fra og med inntektsåret 2004.

10.3.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

På kort sikt kan skatteinntektene reduseres noe i de tilfeller det omsettes kraftverk som også ville blitt omsatt etter gjeldende regler. Departementet har imidlertid ingen informasjon om omfanget av slike salg, slik at det ikke er mulig å anslå noe proveny tap som følge av dette. Regelendringen vil ikke

ha provenyvirkning ved salg som ellers ikke ville blitt gjennomført etter gjeldende regler.

På lengre sikt antar departementet at et eventuelt kortsiktig provenytap motvirkes av høyere løpende inntekter fra inntektsskatt og grunnrenteskatt, slik at den langsiktige provenyvirkningen blir tilnærmet null. Dette har sammenheng med at overdragelser av driftsmidler til skattemessig kontinuitet fører til at fradragene for avskrivninger i allminnelig inntekt og grunnrenteinntekten og friinntekten i grunnlaget for grunnrenteinntekten, blir lavere for kjøper enn etter dagens regler.

Departementet antar videre at hvis regelendringen fører til samfunnsøkonomisk fornuftige omstillinger i kraftnæringen, kan dette på sikt bidra til økt lønnsomhet. Dette vil i så fall kunne bidra til økte skatteinntekter over tid.

Overdragelser med skattemessig kontinuitet er kjent i skatteetaten gjennom reglene om skattefri fusjon og fisjon, som også gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Departementet legger til grunn at den praksis som følges i forhold til kontroll av disse transaksjonene, også kan benyttes ved fritak for gevinstbeskatning ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter.

10.4 Forslag om å heve grensen for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressursskatt

10.4.1 Innledning

Etter gjeldende regler fastsettes det ikke grunnrenteinntekt og naturressursskatt for kraftverk med generatorer som har en samlet påstemplet merkeytelse under 1 500 kVA, jf. skatteloven § 18–3 sjuende ledd og § 18–2 annet ledd. Grensene er hovedsakelig begrunnet ut fra forenklingssyn. Departementet antok i forbindelse med innføringen av grunnrente- og naturressursskatten at omfanget av grunnrente i små kraftverk var lite, og ikke sto i forhold til de administrative kostnadene en slik skatt innebar, jf. Ot.prp. nr. 22 (1996–97).

Departementet foreslår å heve grensen for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressursskatt fra 1 500 kVA til 5 500 kVA.

10.4.2 Bakgrunn for forslaget

Den nedre grensen for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressursskatt innebærer at vel 200 mikro- og minikraftverk er unntatt fra grunnrenteskatt og naturressursskatt pr. 1. januar 2002. Disse kraftverkene har en midlere årsproduksjon på vel

200 GWh, det vil si om lag 0,2 prosent av samlet midlere årsproduksjon.

I høringsnotat av 29. november 2002 om forslag til endringer i industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven, har Olje- og energidepartementet foreslått å heve grensen for konsesjonsplikt ved erverv av eiendomsrett eller bruksrett til vannfall, jf. industrikonsesjonsloven § 1, fra 1 000 naturhestekrefter til 4 000 naturhestekrefter. Dette innebærer en økning i konsesjonsgrensen målt i installert effekt fra i underkant av 1 MW til om lag 5 MW (omregningen fra naturhestekrefter til MW er gjort på bakgrunn av 27 utvalgte kraftverk). I høringsnotatet begrunnet Olje- og energidepartementet forslaget med et behov for å legge til rette for økt bygging av småkraftverk.

Høringsnotatet ble senere trukket i påvente av et offentlig utvalg som skal vurdere hjemfallsreglene. Høringen ble imidlertid gjennomført, og Olje- og energidepartementet tar på bakgrunn av høringsuttalelsene sikte på å foreslå en heving av grensen for konsesjonsplikt i løpet av stortingsсессjonen 2003/2004, jf. St.prp. nr. 1 (2003–2004) Olje- og energidepartementet.

10.4.3 Høringsuttalelser

LVK går imot departementets forslag for så vidt gjelder naturressursskatten. LVK har imidlertid ingen innvendinger mot heving av grensen for fastsettelse av grunnrenteinntekt. LVK ser ingen nødvendig sammenheng mellom konsesjonsgrensen og grensen for fastsettelse av naturressursskatt. Dessuten er det usikkert om og i så fall hvor mye konsesjonsgrensen vil bli hevet. Videre påpekes at reglene for fastsettelse av naturressursskatt ikke er kompliserte verken for ligningsmyndighetene eller for skattyterne. Naturressursskatten utgjør heller ingen skattebelastning for selskapene, fordi skatten er fradragberettiget i utlignet fellesskatt. Heving av grensen for fastsettelse av naturressursskatt vil føre til reduserte inntekter for kommunene.

Årdal kommune er uenig i forslaget og viser til at kommunene vil tape på en heving av grensene.

EBL, Småkraftforeninga og E-CO Energi AS støtter forslaget, men mener at grensen bør heves til 10 MW fordi:

- En slik grense vil innebære en betydelig forenkling ved at 60 prosent av kraftverkene blir unntatt samtidig som de representerer bare 3 prosent av samlet vannkraftproduksjon.
- En grense på 10 MW vil være i tråd med det som innen EU defineres som grønn energi som skal begunstiges gjennom skatte- og avgiftssystemet.

- Internasjonalt er trenden at verk i alle fall opp til 10 MW omfattes av ordningen med grønne sertifikater.
- NVE definerer småkraftverk som verk med en installert effekt på 1–10 MW.

Det foreslås også at grensen bør defineres i MW i stedet for i kVA.

KS-Bedrift støtter forslaget, men mener at grensen bør heves ytterligere.

De øvrige høringsinstansene har ingen merknader.

10.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Hovedbegrunnelsen for å foreslå en heving av de nedre grensene for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressursskatt, er at en slik skattemessig gunstig behandling av kraftverk under 5 MW isolert sett vil gi økte incentiver til investeringer i små kraftprosjekter, ved at lønnsomheten etter skatt øker ved slike prosjekter. Dersom en ønsker å stimulere til økt utbygging av mindre kraftverk, kan en heving av de nedre grensene derfor bidra til dette.

Videre vil det etter departementets syn være en fordel om ulike grenser for fastsettelser mv. for kraftverk innenfor skattesystemet og konsesjonsreglene i størst mulig grad er samordnet, når ikke andre hensyn taler for å opprettholde forskjellene.

En heving av grensene kan også redusere de administrative kostnadene knyttet til skattene. Dette gjelder spesielt for kraftverk eid av privatpersoner og selskaper som kun eier småkraftverk. Tall fra NVE viser at om lag to tredjedeler av småkraftverkene pr. 1. januar 2002 var eid av foretak som har en samlet midlere årsproduksjon under 0,5 TWh. Departementet antar at disse eierne har relativt større administrative kostnader knyttet til grunnrenteskatten og naturressursskatten enn eiere av større kraftverk, særlig når man ser disse kostnadene i forhold til provenyet disse skattartene innbringer. Departementets argumenter for å fastsette en nedre grense, jf. punkt 10.4.1, antas derfor også å gjelde ved en heving av grensene.

I tillegg til at en økt grense vil redusere de administrative kostnadene for *foretakene*, antar departementet at også de administrative kostnadene til *ligningsmyndighetene* kan reduseres noe. Dette gjelder for eksempel i forbindelse med at naturressursskatten er etterskuddspliktig også for forskuddspliktige skattytere. Gjeldende regler krever at Skattedirektoratet behandler alle forskuddspliktige skattytere som eier kraftverk særskilt i forbindelse med ligningen, jf. fsfin. § 18-2-9.

Ulempene ved forslaget er i hovedsak knyttet til at en endring av grensene for fastsettelse av grunnrenteinntekt og naturressursskatt vil redusere statens og kraftkommunenes inntekter fra henholdsvis grunnrenteskatt og naturressursskatt.

Grunnrenteskatten er i hovedsak en nøytral skatt, det vil si at en må anta at samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekter blir gjennomført. En økt grense for fastsettelse av grunnrenteskatten vil føre til at en del av grunnrenten i vannkraftproduksjonen blir unntatt fra beskatning.

Formålet med naturressursskatten er å gi kommuner og fylkeskommuner stabile inntekter fra verdiskapningen i vannkraftproduksjon. Naturressursskatten er en ren produksjonsskatt, og er dermed uavhengig av lønnsomheten i kraftverket. Imidlertid samordnes naturressursskatten mot inntektsskatten til staten, slik at den ikke innebærer en effektiv beskatning av selskapene.

Dette må imidlertid ses i sammenheng med at småkraftverk har en relativt lav grunnrenteinntekt og naturressursskatt i forhold til de administrative kostnadene skatteartene innebærer, jf. ovenfor.

I følge tall fra NVE er det pr. 1. januar 2002 om lag 155 kraftverk som har en installert effekt mellom 1,35 MW og 5 MW. Disse kraftverkene representerer nærmere 30 prosent av antallet kraftverk over 1,35 MW og står for en samlet midlere årsproduksjon på om lag 2,1 TWh, eller om lag 1,8 prosent av samlet midlere årsproduksjon. Dersom eierne av disse kraftverkene betaler like mye i grunnrenteskatt pr. kWh produsert som øvrige kraftverk, ville samlet grunnrenteskatt fra disse utgjøre om lag 15 mill. kroner i 2001. Imidlertid antar departementet at grunnrenten i små kraftverk er forholdsvis mindre enn i større kraftverk, og anslår på usikkert grunnlag at forslaget vil redusere statens inntekter fra grunnrenteskatt med om lag 5 mill. kroner. I gjennomsnitt betaler eierne av disse 155 kraftverkene anslagsvis vel 175 000 kroner i naturressursskatt, noe som samlet sett utgjør om lag 30 mill. kroner.

En annen ulempe ved å heve grensene er at dette fører til en skattemessig forskjellsbehandling av ulike kraftprodusenter, noe som kan skape konkurransevridninger og uheldige vridninger i investeringsincentivene. Dette har sammenheng med at det blir relativt mer lønnsomt å bygge ut mindre småkraftverk framfor investeringer i større kraftverk, selv om større kraftverk kan være samfunnsøkonomisk mer lønnsomme. Jo høyere en slik grense settes, jo større antar departementet at dette problemet kan bli.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at grensen for fastsettelse av grunnren-

teinntekt og naturressursskatt bør heves. Som omtalt i punkt 10.4.2, er de fleste høringsinstansene i forbindelse med høringen om forslag til endringer i industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven positive til en heving av grensen for konsesjonsplikt ved erverv av eiendomsrett eller bruksrett til vannfall, jf. industrikonsesjonsloven § 1.

Hensynet til statens og kraftkommunenes inntekter fra grunnrenteskatt og naturressursskatt taler isolert sett for at man ikke hever disse grensene. Spesielt gjelder dette i forhold til grunnrenteskatten, ettersom bruk av grunnrenteskatt prinsipielt sett må anses som gunstig i forhold til andre mer vridende skattearter. Naturressursskatten utgjør kraftkommunenes andel av inntektene fra vannkraftproduksjon. Imidlertid antar departementet at statens og kommunenes isolerte provenytap er relativt lavt, spesielt sett i forhold til de administrative kostnadene disse skatteartene har for små kraftverk. Naturressursskatten inngår dessuten i inntektsutjevningssystemet for kommunene, som delvis vil kunne kompensere for reduserte skatteinntekter. I tillegg vil en heving av grensene kunne bidra til lokal næringsutvikling. Det påpekes videre at Stortingets vedtak om endringer i fastsettelsen av konsesjonskraftprisen isolert sett vil medføre økte inntekter for kommunene, jf. Stortingsvedtak 161 (2002–2003) og St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgifts- og tollvedtak kapittel 3. De argumenter som i høringsrunden er anført for å heve grensen til 10 MW må veies opp mot hensynet til provenyet og problemer i forhold til vridninger i investeringsincentivene.

Departementet foreslår at grensen for fastsettelse av naturressursskatt og grunnrenteinntekt økes fra 1 500 kVA til 5 500 kVA. Dette innebærer at kraftverk som har en installert effekt under om lag 5 MW, i gjennomsnitt ikke blir ilagt naturressursskatt og grunnrenteskatt. Endringen foreslås å tre i kraft fra 1. januar 2004. Det vises til forslag til endringer skatteloven §§ 18–2 annet ledd og 18–3 sjuende ledd.

10.5 Forslag om å oppheve gjeldsbegrensningsregelen for offentlig eide kraftforetak i skatteloven § 18–4

10.5.1 Innledning og sammendrag

De nye reglene for kraftverksbeskatning i skatteloven ble vedtatt 28. juni 1996. Etter innføringen av den nye energiloven med regulering av kraftbransjen var det et hovedsiktemål med de nye skatte-

reglene å skape likhet i rammebetingelsene for offentlige og private aktører og ulike organisasjonsformer. Siden det offentliges inntekter som hovedregel ikke er skattepliktige ble det i forbindelse med innføringen av de nye reglene om skattlegging av kraftforetak, tatt inn en regel i skatteloven § 18–4 om begrenset adgang til å trekke fra renter av skattyterens gjeld ved ligningen av kraftforetak som er i offentlig eie.

Det har blitt hevdet at overgangen til statlig selskapsskatt i 1998, forskjellsbehandling mellom offentlig eide og private eller utenlandske kraftforetak, sammen med et komplekst regelverk og uklarheter rundt forståelsen av bestemmelsen, taler for opphevelse av gjeldsbegrensningsregelen. I tillegg er det også hevdet at andre bestemmelser i skatteloven ivaretar hensynet til gjeldsbegrensning for offentlig eide kraftforetak. På denne bakgrunn har departementet foretatt en ny vurdering av gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4, og kommet til at regelen bør oppheves. Dette ble varslet i høringsnotatet om forslag til endringer i kraftskatte-reglene og omtale av enkelte problemstillinger innenfor kraftskattereglene og de konsesjonsbaserte ordningene.

10.5.2 Bakgrunnen for gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4

Gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4 har til hensikt å skjerme skattegrunnlaget i kraftverkskommunene mot virkningene av lav egenkapitalandel i offentlig eide kraftforetak.

I henhold til skatteloven § 2–30 første ledd bokstav b og c er staten, kommuner og fylkeskommuner fritatt for skatteplikt. De er dermed i utgangspunktet ikke skattepliktige for renteinntekter eller andre finansinntekter. Etter skatteloven § 2–5 er imidlertid fylkeskommuner og kommuner skattepliktige for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, også for finansinntekter på linje med andre skattepliktige. Offentlig eiers fordring på kraftforetak må anses som finansaktivum atskilt fra selve den kraftproduserende virksomheten, og eventuelle renteinntekter vil ikke være «knyttet til» kraftproduksjonen, jf. skatteloven § 2–5. Dersom en offentlig eier lånefinansierer kraftforetaket, vil renteutgiftene være fradragsberettiget for foretaket etter de alminnelige regler, men uten at renteinntektene kommer til beskatning hos kreditor. En økning av renteutgiftene vil således gi økt fradrag for debitorselskapet, men ingen tilsvarende økt skatteplikt for den offentlige eieren. Kraftforetakets skattepliktige inntekt reduseres, samtidig som den offentlige eieren

kan plassere formuen slik at den gir skattefri avkastning. Offentlige eiere vil således ha skattemessige motiver til å holde en lav egenkapitalgrad i foretaket, ved å lånefinansiere investeringer i kraftverket og ved å overføre mest mulig av kraftverkssinntektene til eieren, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4:

«Bakgrunnen for i det hele tatt å vurdere en gjeldsbegrensningsregel for offentlig eide kraftforetak er at disse ellers vil ha motiv til å velge en høy gjeldsgrad i foretaket. Siden en offentlig eier generelt ikke er skattepliktig, vil denne oppnå lavest skatt ved å trekke egenkapital ut av foretaket og plassere denne til skattefri avkastning på eiers hånd.»

For privat eide foretak vil det normalt ikke foreligge et slikt motiv. For disse vil økte gjeldsrenter i foretaket etter eieruttak av kapital normalt ha sitt motstykke i økte kapitalinntekter på eierens hånd, som er skattepliktig i samme omfang som gjeldsrentene kommer til fradrag i foretaket. For private er gjeldsgraden først og fremst bestemmende for hvilket skattesubjekt, foretaket eller eieren, som skal betale skatten, og ikke for den samlede beskatningen av eier og foretak sett under ett.

Ved innføringen av gjeldsbegrensningsregelen uttalte departementet at det også var hensyn som talte mot å innføre en slik regel, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4:

«En eventuell adgang til ubegrenset fradrag for gjeldsrenter betyr imidlertid ikke nødvendigvis konkurransevridning mellom offentlig og privat eide foretak. Siden det offentlige normalt ikke betaler skatt på kapitalavkastning, ville skattesystemet virke nøytralt på offentlige investeringsbeslutninger dersom det offentlige kunne unngå skatt på avkastningen i kraftforetaket. Med fullt gjeldsrentefradrag i foretak kan det offentlige ved full lånefinansiering sørge for at iallfall normalavkastningen skjermes mot beskatning. Dersom en ikke har begrensninger på gjeldsrentefradraget, kan offentlige eiere gjennom gjeldsfinansiering sikre at inntektsbeskatningen av kraftforetakene virker nøytralt på det offentliges investeringsbeslutninger. Nøytralitet i beskatningen trekker derfor i retning av at en ikke begrenser fradraget for gjeldsrenter i offentlig eide kraftforetak.»

Videre heter det:

«Med en slik begrensning vil skattesystemet gi det offentlige et skattemessig motiv til ikke å eie og investere i kraftverk. Dermed vil private investorer få et fortrinn i forhold til det offentlige mht. å eie og investere i kraftverk, under forutsetning av at skattesystemet virker noenlunde

nøytralt på de privates investeringsbeslutninger.»

Departementet argumenterte likevel for å innføre en gjeldsbegrensningsregel ut fra hensynet til offentlige skatteinntekter, og da spesielt i forhold til å sikre inntekter til utbyggingskommunene, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4:

«Hensynet til offentlige skatteinntekter, først og fremst hensynet til at utbyggingskommunene skal sikres en viss inntektsskatt også fra offentlig eide kraftverk, trekker imidlertid i retning av begrensning i fradraget for gjeldsrenter. Uten en slik regel kunne store deler av inntektsskattegrunnlaget fra offentlig eide verk, særlig i verk som har lav lønnsomhet, forsvinne. Etter departementets oppfatning er det heller ikke urimelig å ha en begrensningsregel som sikrer et visst skattegrunnlag. Offentlige eiere har bygget ut under den forutsetningen at verkene ville bli ilignet en ikke ubetydelig inntektsskatt. Hensynet til kommunenes skatteinntekter må imidlertid veies opp mot de vridninger i investeringsbeslutningene en gjeldsbegrensningsregel kan gi for offentlige eiere.»

10.5.3 Gjeldende rett – tolkning av gjeldsbegrensningsregelen i skatteloven § 18–4

10.5.3.1 Anvendelsesområde

Gjeldsbegrensningsregelen gjelder for virksomhet med inntekt knyttet til produksjon, overføring, distribusjon og omsetning av vannkraft, jf. skatteloven §§ 18–4 og 18–1, som drives av stat, kommune eller fylkeskommune, eller virksomhet hvor stat, kommune eller fylkeskommune direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene eller andelen.

Det er uten betydning hvilken organisasjonsform virksomheten drives i. Bestemmelsen omfatter uttrykkelig indirekte eie, slik at det også er uten betydning om det offentlige eier aksjene eller andelen gjennom flere eierledd.

For foretak som dels er privat eid og dels offentlig eid, kan de offentlige eiere ha opptil to tredjedeler av eierinteressene uten at gjeldsbegrensningsregelen kommer til anvendelse. Det er altså den samlede offentlige eierandel som er avgjørende. Der staten, kommuner eller fylkeskommuner til sammen kontrollerer minst to tredjedeler av eierandelene, kommer gjeldsbegrensningsregelen til anvendelse. Ved indirekte eie må kravet til to tredjedels eierandel være oppfylt i det aktuelle kraftforetaket. Det er altså *eierandelen* som er avgjørende, ikke krav på andel av utbytte eller lignende.

10.5.3.2 Beregningsgrunnlaget for gjeldsbegrensning

Ved beregningen av maksimalt fradragsberettigede finanskostnader for offentlig eide kraftforetak, tar man utgangspunkt i skattemessig verdi på foretakets driftsmidler. Som skattemessig verdi regnes gjennomsnittet av inntektsårets inn- og utgående skattemessige verdi av alle foretakets fysiske og immaterielle driftsmidler, ikke bare driftsmidler knyttet til kraftvirksomhet, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 16.1.2.

Skattemessig verdi på foretakets driftsmidler skal deretter multipliseres med 70 prosent, som en sjablon for «normal» gjeldsgrad for kraftforetak. Den fastsatte gjeldsgraden multipliseres med en normert rente fastsatt av departementet i forskrift hvert år. Normrenten skal gjenspeile gjennomsnittlig lånekostnad for kraftforetak, og bør ligge noe høyere enn den risikofrie rente i markedet, jf. Innst. O. nr. 62 (1995–96). Normrenten beregnes ved at man gir et generelt risikotillegg til den risikofrie renten. Ved fastsettelse av den risikofrie renten tas det utgangspunkt i renten på statsobligasjoner med tre års løpetid, mens det ved fastsettelse av risikotillegget tas utgangspunkt i et markedsbasert gjennomsnittlig risikotillegg. For inntektsåret 2002 er den normerte renten satt til 7 prosent.

Beløpet man kommer fram til utgjør foretakets maksimale rentefradrag. Kraftforetaket må med andre ord minst ha en egenkapital, målt i skattemessige verdier, på 30 prosent for å få fullt fradrag for finansomkostninger, gitt at renten tilsvare normrenten.

Det beregnede maksimale rentefradraget sammenholdes med foretakets faktiske netto finansutgifter. Brutto fradragsberettigede finansomkostninger reduseres med den positive differansen mellom faktiske og maksimale netto finansomkostninger.

Foretakets skattemessige fradrag for netto finansutgifter vil følgelig ikke kunne overstige det beregnede beløpet.

10.5.3.3 Rentefradrag for lån fra kommunen til egen forvaltningsbedrift

Lån fra kommune til heleid forvaltningsbedrift anses som posterings innenfor skattyters egen økonomi, og renter vil ikke være fradragsberettiget etter regelen i skatteloven § 6–40. Etter skatteloven § 18–4 tredje ledd gjelder bestemmelsen i § 10–45 tilsvarende for låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret. Lån fra kommune til forvaltningsbedrift anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter og renter er fradragsberettiget.

10.5.4 Nærmere om gjeldsandelen i offentlig eide kraftforetak

Tabell 10.1 viser gjennomsnittlig gjeldsandel, egenkapital og total kapital i kraftforetak fordelt etter henholdsvis ulike kommunale, statlige og private verk¹. Som det framgår av tabellen har offentlig eide kraftverk en høyere gjeldsandel enn private verk. I gjennomsnitt har disse en gjeldsandel på om lag 54 prosent. Til sammenligning er gjeldsandelen i ikke-finansielle aksjeselskaper om lag 65 prosent i 2001.

Det må påpekes at disse tallene ikke er direkte sammenlignbare med gjeldsbegrensningsregelen. For det første defineres eiergruppene i tabellen som majoritetseiere, mens gjeldsbegrensningsregelen har et krav om to tredjedels offentlig eierskap. Enkelte av kraftforetakene som er definert som offentlig eide i tabellen vil ikke komme inn under denne definisjonen i gjeldsbegrensningsregelen. Videre er gjeldsbegrensningsregelen basert på skattemessige verdier, mens tallene i tabellen er basert på regnskapsmessige tall. Dersom for eksempel skattemessige verdier er lavere enn de regnskapsmessige, kan et selskap som har en relativt lav regnskapsmessig gjeldsandel, kunne omfattes av gjeldsbegrensningsregelen.

10.5.5 Høringsuttalelser

De fleste høringsinstansene som har merknader til departementets omtale stiller seg positive til en mulig opphevelse av gjeldsbegrensningsregelen.

Samarbeidande kraftfylke og *LVK* avventer med uttalelse til departementets forslag foreligger.

Skattedirektoratet går inn for en opphevelse av skatteloven § 18–4, men forslår subsidiært at det innføres en lovregulering av maksimal rentestørrelse ved lån mellom offentlig eide kraftforetak og eierne.

LVK er enig i at behovet for gjeldsbegrensningsregelen ble vesentlig endret da den kommunale selskapskatten ble opphevet fra 1998, men ønsker at «[...] vurdering av gjeldsbegrensningsregelen utstår og ses i sammenheng med det arbeid som pågår for en gjeninnføring av selskapskatt.»

¹ Egenkapitalandelen i SSBs elektrisitetsstatistikk beregnes på grunnlag av kraftselskapenes (regnskapsmessige) egenkapital pr. 31/12 dividert på total kapital pr. 31/12. Dette avviker fra gjeldsbegrensningsregelen som beregnes ut fra gjennomsnittet av skattemessig verdi pr. 1/1 og 31/12 multiplisert med en normrente. Kraftselskaper kan derfor i praksis ha en gjeldsandel (i SSBs statistikk) som er over 30 prosent.

Tabell 10.1 Gjeldsandel, egenkapital og total kapital i kraftforetak fordelt etter eiergrupper. 2001

	Gjeldsandel. Prosent	Egenkapital. Mill. kroner	Total kapital. Mill. kroner
Felleskommunale verk ¹	53,6	42 343	91 214
Fylkeskommunale verk ²	49,0	3 544	6 951
Kommunale verk ³	53,5	21 135	45 445
Statlige verk ⁴	54,6	39 908	87 935
Private verk ⁴	38,4	12 898	20 940
I alt	52,5	119 828	252 485
Memo:			
Ikke-finansielle aksjeselskaper	64,7	1 315 920	3 731 823

¹ Verk som har minst to kommunale eiere. Omfatter også alle verk som staten, fylke, kommuner eller private eier i fellesskap, men hvor staten eller private ikke har en eierandel på minst 50 prosent.

² Verk som er heleid av fylkeskommuner.

³ Verk hvor én kommune har en eierandel på minst 50 prosent og hvor staten/private eier resten.

⁴ Verk hvor staten har en eierandel på minst 50 prosent.

⁵ Verk hvor private har en eierandel på minst 50 prosent. Inneholder også verk som har hjemfalt til staten, men hvor private driver verket videre på leievilkår.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

10.5.6 Departementets vurderinger og forslag

10.5.6.1 Innledning

Fra og med 1998 ble selskapsskatten gjort statlig. Dette innebærer at en av hovedbegrunnelsene for å innføre gjeldsbegrensingsregelen har falt bort. Spørsmålet om å opprettholde gjeldsbegrensingsregelen bero på en avveining mellom behovet for å beskytte offentlige skatteinntekter fra inntektsskatten og ulempene ved gjeldsbegrensingsregelen. Ulempene er i hovedsak knyttet til manglende nøytralitet i beskatningen ved ulik behandling av offentlig og privat eide kraftforetak, og de administrative problemene ved gjeldsbegrensingsregelen.

10.5.6.2 Nøytralitet i beskatningen

Gjeldsbegrensingsregelen kan redusere det offentlige incentiver til å eie og investere i kraftforetak. Dette skyldes at offentlige eiere som regel har et høyere normalavkastningskrav til investeringer enn private, fordi det offentlige normalt ikke er skattepliktig for kapitalinntekter. Uten gjeldsbegrensingsregelen kan normalavkastningen skjermes mot skatt, og inntektsbeskatningen av kraftforetakene virker nøytralt på det offentlige investeringsbeslutninger, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4, jf. punkt 10.5.2.

Med en slik begrensning vil skattesystemet gi det offentlige et skattemessig motiv til ikke å eie og investere i kraftverk. Forutsatt at skattesystemet

virker nøytralt på de privates investeringsbeslutninger vil private investorer få et fortrinn i forhold til de offentlige med hensyn til å eie og investere i kraftverk. Skattemessig likebehandling taler denne for en opphevelse av bestemmelsen.

10.5.6.3 Gjeldsbegrensingsregelen og omstruktureringer i kraftmarkedet

Fordi private kraftforetak fullt ut innrømmes fradrag for gjeldsrenter, og fradragsretten for offentlig eide kraftforetak er begrenset, er det hevdet at dagens gjeldsbegrensingsregel er til hinder for samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer i kraftbransjen og dermed fornuftige omstruktureringer. Det blir anført at regelen innebærer en økonomisk barriere for offentlige eide kraftforetaks deltakelse i videre vannkraftutbygging, samt oppkjøp av selskaper som driver slik virksomhet.

I den grad gjeldsbegrensingsregelen innebærer en reell skranke for gjeldsfinansiering av investeringer kan den hindre ønskede omstruktureringer i kraftmarkedet.

Departementet er ikke kjent med at dette har vært et utbredt problem i praksis. Dette kan ha en viss sammenheng med at det i all hovedsak er rene eierselskaper som foretar slike oppkjøp. Eierselskaper eier kraftverk indirekte gjennom aksjer i produksjonsselskaper. Etter hva departementet erfarer har det vært delte oppfatninger i bransjen, men enkelte har lagt til grunn at eierselskaper ikke er omfattet av gjeldsbegrensingsregelen. Det er videre mulig

at problemet foreløpig ikke har aktualisert seg for så mange offentlig eide kraftforetak. Usikkerheten rundt dette spørsmålet er i seg selv et argument for opphevelse av gjeldsbegrensingsregelen.

10.5.6.4 Hensynet til offentlige skatteinntekter

Gjeldsbegrensingsregelen hadde til formål å sikre utbyggingskommunenes inntektsskatt også fra offentlig eide kraftverk, jf. ovenfor i punkt 10.5.2.

Fra og med inntektsåret 1998 er aksjeselskap og andre etterskuddspliktige skattytere kun skattepliktige til staten, jf. skatteloven § 3–2 og Stortingets skattevedtak § 3–3. Opprinnelig ble naturressursskatten etter skatteloven § 18–2 satt til 1 øre pr. kWh til kommunene. I forbindelse med omleggingen til en statlig selskapskatt ble naturressursskatten økt med 0,1 øre for at kraftkommunene skulle kompenseres for halvparten av inntektsbortfallet.

Endringen til ren statsskatt, kombinert med kompensasjonen gjennom naturressursskatten, medfører at hensynet bak gjeldsbegrensingsregelen er svekket. Kommunene er sikret skatteinntekter fra kraftvirksomheten uavhengig av gjeldsbegrensingsregelen.

På den annen side presiseres det i forarbeidene at det er hensynet til *offentlige skatteinntekter* som taler for en gjeldsbegrensning. Betalt naturressursskatt kan fradras i utlignet fellesskatt til staten for forskuddspliktige, og utlignet skatt på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige, jf. skatteloven § 18–2 fjerde ledd. Dersom naturressursskatten overstiger dette, kan det overskytende fremføres med rente, jf. skatteloven § 18–2 fjerde ledd siste punktum. Etter endringen blir staten sittende som «garantist» for kommunenes skatteinntekter fra kraftvirksomheten. På denne bakgrunn er det viktig å sikre et visst skattegrunnlag til det offentlige, slik at grunnlaget generelt ikke reduseres.

I St.prp. nr. 66 (2002–2003) punkt 14.2 (Kommuneproposisjonen fra Kommunal- og regionaldepartementet) ble det uttalt:

«Regjeringen har som siktemål å tilbakeføre en andel av selskapsskatten til kommunene, for å styrke kommunenes incentiver til å drive næringsutvikling og sikre næringsetablering. I Sem-erklæringen, som ligger til grunn for regjeringens arbeid, heter det:

«Samarbeidsregjeringen vil: [...] sikre at kommunene har incitamenter for å legge til rette for næringsutvikling lokalt. En andel av selskapsskatten må derfor igjen tilfalle kommunene. Det må utarbeides fordelingskriterier som gir en mer rettferdig fordeling av selskapsskatten enn den tidligere ordning.»

På denne bakgrunn ble det nedsatt en egen arbeidsgruppe, med deltakelse fra Kommunal- og regionaldepartementet, Finansdepartementet og Skattedirektoratet, for å utrede mulige modeller for å tilføre kommunene inntekter fra utvikling av næringsvirksomhet. Systemet som inntil 1999 ble nyttet for å kommunefordele en andel av selskapsskatten, var meget arbeidskrevende og tungdrevet, både for bedriftene og likningskontorene. En forutsetning for arbeidet var dermed at fordelingen måtte skje etter andre metoder og kriterier enn dem som ble benyttet inntil 1999.»

Arbeidsgruppen har foreslått at en andel av skatten hos selskapene kan tilføres kommunene basert på data for den geografiske fordelingen av det enkelte foretaks sysselsetting. Dersom det innføres en modell av denne typen, vil en avvikling av gjeldsbegrensingsregelen i svært liten grad kunne påvirke kraftkommunenes inntekter fra kraftverk. Dette skyldes dels at kraftproduksjon er svært kapitalintensiv og dels at kraftforetakenes andel av den samlede selskapsskatten er liten.

Spørsmålet er under vurdering, og på nåværende tidspunkt foreligger det ikke et konkret forslag fra departementet om at kommunene skal få en andel av selskapsskatten. Etter departementets vurdering er ulempene ved gjeldsbegrensingsregelen av en slik karakter at spørsmålet om forholdet til en kommunal andel av selskapsskatten er underordnet. Særlig når man ser dette i forhold til at det ikke er aktuelt å foreslå å gjeninnføre den tidligere ordningen. Departementet kan derfor ikke se at det er grunnlag for å avvente en avvikling av gjeldsbegrensingsregelen til et slikt forslag eventuelt foreligger.

Etter departementets syn er hensynet til å beskytte offentlige skatteinntekter ikke lenger så sterkt at det er behov for en særskilt regel, men det kan fortsatt være gode grunner for å ha en begrensingsregel som sikrer et visst skattegrunnlag, jf. også uttalelsen i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4 referert ovenfor.

10.5.6.5 Ivaretar andre regler samme hensyn?

Departementet har vurdert om andre regler i skatteloven og finansmarkedet som sådant, kan motvirke for lav egenkapitalandel i offentlig eide kraftforetak.

Tynn kapitalisering – skatteloven § 13–1

Dersom inntekten er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap, kan inntekten

forhøyes etter skatteloven § 13–1. Regelen om interessefelleskap kan også anvendes dersom egenkapitalen er for «tynn», det vil si at kraftforetaket har en høyere lånefinansiering fra eieren enn hva selskapet ville oppnådd overfor uavhengige kreditorer, eller renteberegningen ellers ikke er forretningsmessig, jf. også NOU 1992: 34 side 159:

«Dersom tilhøvet mellom gjeld og egenkapital i selskapet ikkje er forretningsmessig rimeleg og naturleg, og dette skuldast interessefelleskap med ein annan person, vil sktl § 54 første ledd (nå § 13–1) kunna nyttast. Lånekapitalen vil då, heilt eller delvis, kunna verta handsame som egenkapital, og renter ville ikkje kunna trekjast frå i inntekta. Det er svært få dommar som tek stilling til kva som er eit forretningsmessig rimeleg og naturleg tilhøve mellom gjeld og egenkapital. Den tilgjengelege likningspraksisen er knytta til finansiering av selskap i oljesektoren.»

Departementet antar at bestemmelsen om tynn kapitalisering i skatteloven § 13–1 sikrer en viss egenkapitalgrad i offentlig eide selskaper.

Finansmarkedets egen korrigering av selskapers egenkapitalandel

Det er blitt hevdet at finansmarkedet vil fungere som en korreksjon mot for lav egenkapitalgrad i offentlig eide selskaper, ved at bankene som regel vil stille betingelse om en viss grad av soliditet før de ønsker å yte lån til kraftselskapene. I NOU 1992: 34 punkt 15.2.3 side 160 uttalte Rødseth-utvalget:

«Opplåning i aksjeselskap for å overføre egenkapital til eigarane vert normalt avgrensa ved at det er grenser for kor mykje kreditt selskapa kan få, sidan eigarane sitt ansvar for gjelda er avgrensa til aksjekapitalen. Denne avgrensinga er ikkje effektiv mot lån direkte frå eigaren, men som omtala er det svært avgrensa kor mykje kraftverk organisert som aksjeselskap kan låna frå eigarkommunen.»

Departementet uttalte i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 6.3.4 følgende om kraftforetakenes generelle kredittverdighet:

«For kraftforetakenes vedkommende må det imidlertid antas at kredittgrensen i mindre grad vil avhenge av størrelsen på foretakets egenkapital. For disse vil kredittgrensen først og fremst være avhengig av hvilken sikkerhet foretaket kan tilby, samt av hvordan långiveren vurderer fremtidig inntjening i vannkraftnæringen generelt og foretaket spesielt. I tilfeller hvor långiver vurderer både sikkerheten og inntjeningsmulighetene for å være tilstrekkelige, kan et

kraftforetak således ha omfattende kredittmuligheter selv ved en relativt begrenset egenkapital. Generelt er det grunnlag for å anta at kraftforetak har høy kredittverdighet.»

Etter departementets vurdering er det grunn til å anta at finansmarkedet til en viss grad vil kunne motvirke for lav egenkapitalgrad i offentlig eide selskaper, men at markedsmekanismen kan virke noe svakere i kraftbransjen sammenlignet med annen virksomhet.

Reglene om korreksjonsskatt i skatteloven § 10–5

Korreksjonsskatten fremskynder skatteplikten på selskapets hånd når selskapet deler ut utbytte, eller foretar avsetninger til utbytte, av inntekt som ennå ikke er beskattet hos selskapet. Midlertidige forskjeller mellom verdiene i skatteregnskapet og finansregnskapet skal ikke gi grunnlag for utdeling av utbytte uten fremskyndet skatt. De midlertidige forskjellene oppløses ikke, men selskapet ilegges en korreksjonsskatt som tilbakebetales parallelt med den senere oppløsning av skattekreditten.

Det er naturlig å anta at selskaper vil unngå å komme i korreksjonsskatteposisjon, men siden korreksjonsskattereglene kun er periodiseringsbestemmelser som medfører en foreløpig beskatning av skattekreditter, vil disse reglene sannsynligvis ikke alene motvirke lav egenkapitalgrad i selskapet.

10.5.6 Forholdet mellom skattemessige verdier og regnskapsmessige verdier

Som nevnt i punkt 10.5.4, viser tall fra Statistisk sentralbyrå at den regnskapsmessige egenkapitalandelen i gjennomsnitt var om lag 48 prosent for kraftforetak i 2001. Tilsvarende egenkapitalandel for ikke-finansielle aksjeselskaper var om lag 35 prosent. EBL anfører at selv om egenkapitalen er relativt høy, vil gjeldsbegrensingsregelen få anvendelse dersom de skattemessige verdier er lave. Dette vil være tilfelle dersom de skattemessige verdier gjennomgående er betydelig lavere enn de bokførte verdier.

At skattemessige verdier skal være vesentlig lavere enn bokførte, slik EBL hevder, er eventuelt et problem i seg selv, og ikke noe som svekker gjeldsbegrensingsregelens berettigelse. Forskjellen kan indikere at de skattemessige avskrivningsreglene er for gunstige og/eller at de skattemessige inngangsverdiene er satt feil. Det siste er trolig ikke tilfelle ettersom inngangsverdiene var relativt gunstig skattemessig da de ble fastsatt. Dette er derfor ikke

et selvstendig argument for å oppheve gjeldsbegrensingsregelen.

10.5.6.7 Uavklarte tolkningsspørsmål

Gjeldsbegrensingsregelen reiser en rekke uavklarte tolkningsspørsmål. Behandlingen av disse spørsmålene beslaglegger administrative ressurser både for skattyterne, departementet og skatteetaten. Spørsmål som bør avklares er blant annet:

- hvilke driftsmidler som skal medregnes i beregningsgrunnlaget
- hvilke finansinntekter/-kostnader som skal medregnes i beregningsgrunnlaget
- om eierselskaper er omfattet av bestemmelsen
- regelens anvendelse ved overdragelse av foretak i løpet av året
- tidspunkt for oppfyllelse av kravet om to tredjedels eierskap
- regelens anvendelse på brutto- og nettolignede skattytere
- lån til egen forvaltningsbedrift, jf. § 18–4 tredje ledd

Etter departementets oppfatning tilsier ikke de uavklarte tolkningsspørsmålene alene en opphevelse av gjeldsbegrensingsregelen.

10.5.7 Oppsummering og konklusjon

Etter en samlet vurdering, er departementet kommet til at det ikke lenger er tilstrekkelig grunnlag for en gjeldsbegrensingsregel for offentlig eide kraftforetak. Dette delvis fordi begrunnelsen for regelen er svekket i forhold til da den ble innført, samt at den kan innebære en begrensning på samfunnsøkonomisk fornuftige omstillinger i kraftnæringen. I tillegg reiser regelen en rekke administrative problemer som taler for at den bør oppheves.

Departementet foreslår at gjeldsbegrensingsregelen i skatteloven § 18–4 oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2004.

10.5.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

En avvikling av gjeldsbegrensingsregelen kan potensielt sett redusere skatteinntektene i den grad avviklingen øker de kommunale eiernes bruk av ansvarlige lån. Departementet antar at slike tilpasninger vil være relativt beskjedne, dels ut fra at den kommunale eierandelen har blitt vesentlig redusert gjennom oppkjøp, og dels fordi mange kommunalt eide kraftforetak ikke har særlig høy gjeldsgrad. Det antas at andre regler til en viss grad vil motvirke lav egenkapitalgrad i offentlig eide selskaper.

I den grad gjeldsbegrensingsregelen har hindret samfunnsøkonomiske lønnsomme investeringer, kan en avviklig også bidra til økte skatteinntekter gjennom økt lønnsomhet i kraftnæringen. Samlet sett antar departementet at en avviklig av gjeldsbegrensingsregelen vil ha relativt beskjedne provenyvirksomheter.

Isolert sett vil en avvikling av gjeldsbegrensingsregelen innebære en betydelig administrativ forenkling for både selskapene og ligningsmyndighetene. På den annen side kan en avvikling til en viss grad øke presset på øvrige regler som motvirker for lav egenkapitalgrad i selskapene, jf. punkt 10.5.6.5.

10.6 Forslag om innføring av sentral ligning av kraftforetak som driver produksjon av vannkraft

10.6.1 Innledning og sammendrag

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), jf. Innst. O. nr. 40 (2000–2001) punkt 4.1.3 uttalte finanskomiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Høyre og Sosialistisk Venstreparti blant annet følgende:

«Flertallet viser til at LVK har påpekt at det i enkelte tilfeller er store variasjoner i eiendoms-skattegrunnlaget for samme kraftverk, avhengig av hvilken skattyter det dreier seg om. Flertallet har også merket seg at disse avvikene til en viss grad kan skyldes spesielle omstendigheter knyttet til effekten på anlegget, eiersammensetningen og eiernes vurderinger av når det er mest lønnsomt å ta ut oppmagasinert vann til kraftproduksjon. For å unngå forskjellsbehandling ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, mener flertallet det er viktig at takseringsreglene for kraftproduksjonsanlegg praktiseres så entydig og likt som mulig. Dagens ordning med desentralisert ligning av kraftforetak kan gjøre det vanskelig. Det vises til at regjeringen Brundtland i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) foreslo sentral ligning av kraftproduksjonsforetak. Ut fra de opplysninger som da forelå, mente flertallet i Innst.O. nr. 62 (1995–96) det ikke var tungtveiende grunner til en slik sentralisering. Flertallet mener de opplysninger som er fremkommet, hensynet til likebehandling og behovet for oppbygging av særlig kompetanse og bransjekunnskap hos ligningsmyndighetene tilsier at Regjeringen foretar en ny vurdering av dette spørsmålet.»

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 1 (2002–2003), jf. Innst. O. nr. 27 (2002–2003) kapittel 14 uttalte finanskomiteen:

«Komiteen tar proposisjonens orientering til etterretning og ser positivt på den gjennomgang departementet varsler i Ot.prp.nr.1 (2002–2003). Komiteen vil understreke behovet for en samlet gjennomgang og forenkling av skatte-reglene og de konsesjonsbaserte ordningene til kraftnæringen, inklusive kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget.»

Departementet viser til komiteens syn som angitt i Innst. O. nr. 40 (2000–2001), og antar at sentral ligning av kraftforetak som driver produksjon av vannkraft vil medføre en betydelig forenkling i tråd med komiteens forutsetninger i Innst. O. nr. 27 (2002–2003). Med dette fremlegges departementets vurdering og forslag om sentral ligning av kraftforetak som driver produksjon av vannkraft.

På bakgrunn av gjennomgangen nedenfor, foreslår departementet overføring av kraftforetak som skal svare skatt ved produksjon av vannkraft til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Overføringen skal ikke gjelde for foretak som bare eier verk under grensen for fastsettelse av naturressursskatt og grunnrenteinntekt, jf. skatteloven §§ 18–2 annet ledd og 18–3 sjuende ledd, og forslag i punkt 10.4 om heving av disse grensene.

10.6.2 Gjeldende rett

10.6.2.1 Om desentralisert ligning ved de lokale ligningskontor

Gjeldende regler om ligningsforvaltning bygger i utgangspunktet på et desentralisert system. Tidligere bestemte ligningsloven at det skulle være et statlig ligningskontor for hver av landets kommuner. Ved lov 15. desember 2000 nr. 92 ble det vedtatt å organisere ligningskontorene etter en ny struktur. Endringen innebærer at ligningskontorene grupperes i distrikter, som kan bestå av en eller flere kommuner, jf. ligningsloven § 2–1 nr. 1. Etter den nye inndelingen skal det fortsatt være et statlig ligningskontor på kommunenivå, selv om ikke alle kommuner vil ha et ligningskontor fysisk beliggende i kommunen. Et ligningskontor vil således kunne omfatte flere kommuner. Landets 436 ligningskontor (og folkeregistre) er redusert til 99 ligningskontor. Skatteetaten vil fortsatt være representert på kommunenivå, ved distriktskontor, etatskontor eller kontor med etatsfunksjoner. Disse tre enhetene utgjør til sammen ligningskontoret i distriktet, og ledes av en ligningssjef.

Til hvert ligningskontor skal det være tilknyttet ligningsnemnd, overligningsnemnd og takstutvalg, som kommunale organer, det vil si at det i dag er en ligningsnemnd og en overligningsnemnd pr. *kommune*. Som følge av omorganiseringen av ligningsforvaltningen i 2002, sendte departementet 29. april 2003 ut et høringsnotat hvor det foreslås å endre nemndstrukturen slik at det skal være en ligningsnemnd og en overligningsnemnd pr. *ligningskontor*. På bakgrunn av dette høringsnotatet legger departementet frem forslag om endringer i nemndsstrukturen, jf. kapittel 17. Ligningskontoret har den formelle vedtakskompetanse ved ligningen, og ligningsnemndene er rene klageorganer.

Videre skal det være et statlig fylkesskattekontor, en fylkesskattenemnd og et takstutvalg i hvert fylke. Fylkesskattekontorene forestår det vesentlige av kontroll- og bokettersynsarbeidet hos skattyterne, i samarbeid med Skattedirektoratet. Rapportene som utarbeides på grunnlag av undersøkelserne oversendes til ligningskontorene for behandling.

Etter gjeldende rett er ligning etter det desentraliserte system også hovedregelen for de skattytere som beskattes som eiere av kraftforetak etter de særlige regler om kraftbeskatning. En vesentlig del av disse skattytere blir i dag lignet ved de lokale ligningskontorene. I følge Skattedirektoratet er det på landsbasis om lag 320 (2001) skattytere i kraftskattemanntallet. I dag er bare 28 foretak overført til ligning ved SFS.

Etterskuddspliktige selskaper og innretninger som kun svarer skatt til staten, jf. skatteloven § 2–36 og Stortingets skattevedtak § 3–3, skal lignedes av ligningsmyndighetene for vedkommendes kontor-kommune, jf. skatteloven § 3–2 annet punktum og ligningsloven § 8–6 nr. 1, jf. ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b.

Ovennevnte regler kommer også til anvendelse for etterskuddsskattepliktige eiere av kraftforetak. Naturressursskatten er imidlertid stedbunden også for etterskuddspliktige, og blir utlignet av ligningsmyndighetene for den kommune som skal ha skatten, jf. skatteloven §§ 3–3 annet ledd bokstav e og 18–7. Skattytere som eier kraftforetak med kraftverk i ulike kommuner vil således ha flere skattekreditorer å forholde seg til ved utligning av naturressursskatt. Tilsvarende gjelder ved utligning av eiendomsskatt, jf. skatteloven § 3–3 og eignedoms-skattelova § 8 A-1. Departementet legger til grunn at den alt vesentlig del av eierne (om lag 300) av kraftforetak vil være etterskuddsskattepliktige.

For *personlige eiere* av kraftforetak er hovedregelen at skattested og ligningssted er den kommunen hvor vedkommende er bosatt. Tilsvarende

kommer reglene om stedbunden beskatning av inntekter og formue, herunder inntekt av og formue i kraftverk, til anvendelse, jf. skatteloven § 3–3 annet ledd bokstav e. Personlige eiere av kraftforetak kan ha plikt til å innlevere selvangivelse til en rekke ligningskontorer, og ligningsstedet kan derfor være flere ligningskontorer og beskatningsretten fordeles mellom flere kommuner. Personlige skattytere blir imidlertid lignet som etterskuddspliktige for naturressursskatten, jf. fsfin. § 18–2-9. Skattedirektoratet opplyser at det for tiden er 19 personlige eiere av kraftforetak i Norge. De fleste av disse eier kraftverk med påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, jf. forslaget i punkt 10.4.

For kraftforetak som deltakerlignes etter netto-metoden, skal det foretas en sentral fastsettelse av foretakets samlede inntekt og formue i kommunen hvor selskapet har hovedkontor etter reglene i ligningsloven § 8–6 nr. 5. Regelen vil også omfatte verdsettelse av foretakets kraftanlegg for eiendomsskatteformål etter skatteloven § 18–5, jf. eiendomsskatte-lova § 8 fjerde ledd. Den samlede fastsettelsen av inntekt og formue fordeles deretter på deltakerne etter eierbrøk, jf. skatteloven § 4–40.

For kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden, jf. skatteloven § 10–40 tredje ledd, er det ikke fastsatt regler om «sentral» fastsettelse av foretakets samlede inntekter og formue. I slike kraftanlegg verdsettes formuen for hver deltaker. Den enkelte deltakers andel av foretakets inntekt og formue blir fastsatt ved det ligningskontor som vedkommende hører til etter de alminnelige regler om lignings- og skattested, jf. skatteloven kapittel 3, jf. ligningsloven § 8–6 nr. 1. Skattedirektoratet antar at de fleste kraftverk som eies av flere eiere er bruttolignet, det vil si om lag 80 kraftverk, herunder om lag 50 skattytere.

Det fremgår av fremstillingen foran at den ligningsmessige fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som hovedregel vil bli fastsatt under ett ved samme ligningskontor/ligningssted. Dette gjelder imidlertid ikke for kraftanlegg eiet av foretak som bruttolignes, jf. skatteloven § 18–5 sjuende ledd. For slike anlegg vil det ikke bli foretatt noen samlet fastsettelse av den samlede verdi. Den enkelte deltakers andel av inntekt og formue i kraftforetak blir fastsatt individuelt og ved det ligningskontor den enkelte deltaker hører til etter de alminnelige regler om ligningssted.

Uansett ligningssted for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag, vil skattestedet for eiendomsskatt være den enkelte kommune hvor anlegget er beliggende, etter reglene i eiendomsskatte-lova. Når det gjelder fastsettelse av den enkelte kommunes andel av det samlede eiendomsskattegrunnlag

for det enkelte kraftanlegg (kommunefordelingen), er ligningsstedet for tiden Skattedirektoratet, jf. § 5 første ledd i forskrift 20. desember 2000 nr. 1393.

Etter det departementet kjenner til er arbeidet med ligning av kraftforetak organisert i fylkesvise kraftforetaksgrupper som ledes av fylkesskattekontorene. De fleste gruppene består av tre til fire personer, en person fra fylkesskattekontoret og to til tre personer fra forskjellige ligningskontor. Gruppene møtes 10–15 ganger i året, flere ganger i uken i ligningsperioden, noe mindre i forbindelse med klagebehandlingen og ellers ved behov. Skattedirektoratets generelle inntrykk er at gruppene fungerer godt. Kraftforetaksgruppene sammensetning og arbeidsform er ikke påvirket av omorganiseringen av ligningsforvaltningen.

10.6.2.2 Om sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)

Om SFS som ligningssted for kraftforetak/eiere av kraftforetak

Ved lov 21. desember 1990 nr. 71 ble det innført et Sentralskattekontor for storbedrifter (SFS), jf. Ot.prp. nr. 15 (1990–91) og Innst. O. nr. 17 (1990–91). SFS ble etablert i Moss med egen ligningsnemnd og overligningsnemnd. Fylkesskattenemndas myndighet tilligger fylkesskattenemnda i Østfold.

For skattytere som Skattedirektoratet har vedtatt å overføre til sentral ligning ved SFS, skal SFS være ligningssted, jf. ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b, jf. § 8–6 nr. 1 tredje ledd. I tillegg til selskap tilført etter overføringsvedtak, er det i ligningsloven bestemt at tre grupper skattytere alltid skal lignes ved SFS, nemlig norskkontrollerte selskaper i lavskattelands (NOKUS), norske deltakere i utenlandske ANS og kommandittselskaper (KS) mv., og rederiselskaper lignet etter særlige skatteregler, jf. ligningsloven § 8–6 nr. 6 og 7. En tilsvarende regel er ikke innført for skattytere som lignes etter særreglene om skattlegging av kraftforetak.

For Skattedirektoratets avgjørelse av hvilke skattytere som overføres til sentral ligning, er det gitt retningslinjer i forskrift 7. januar 1993 nr. 4. Ved vurderingen av om ligningsmyndigheten skal overføres fra lokale myndigheter til SFS, kan det etter forskriften § 3 blant annet legges vekt på:

- virksomhetens brutto driftsinntekter (årsomsætning)
- om det drives virksomhet i flere kommuner
- hvorvidt virksomheten har betydelig tilknytning til utlandet
- om virksomheten er en del av et konsern, og i

så fall om en samlet bedømmelse av konsernet tilsier overføring

- antall ansatte i virksomheten
- ressurs- og kapasitetshensyn, samt hensynet til skatteetatens samlede virksomhet

Det er ingen begrensning med hensyn til hvilke typer skattytere som kan overføres til sentral ligning, sml. forskriften § 2. Skattedirektoratets vedtak om overføring av ligning kan ikke påklages, jf. forskriften § 6.

I kraftskattemanntallet for 2001 er i alt 28 foretak (herunder 5 private og 8 offentlig eide konsern) som lignes etter de særskilte kraftbeskatningsreglene, overført til ligning ved SFS.

Konsekvenser av vedtak om overføring av skattytere som lignes etter reglene i skatteloven kapittel 18 til sentral ligning ved SFS

Skattedirektoratets vedtak om overføring til ligning ved SFS, vil i utgangspunktet gjelde enkeltskattytere, jf. ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b. Regelen i ligningsloven § 8–6 nr. 5 femte punktum, forutsetter imidlertid at også deltakerlignede foretak kan overføres til sentral ligning. Se også forskrift 7. januar 1993 nr. 4 § 2 annet ledd til ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b. I praksis overføres foretak som deltakerlignes etter nettometoden på foretaksnivå. Bruttolignede skattytere overføres imidlertid på deltakernivå.

I forhold til selskapslignede eiere av kraftforetak som er overført til ligning ved SFS, vil all inntekt, formue mv. fra vedkommende kraftforetak bli fastsatt ved SFS. Dersom selskapet også er deltaker i kraftforetak som deltakerlignes, vil reglene for deltakerlignede selskaper gjelde ved ligning av vedkommende selskapslignede skattytere, se nedenfor.

For skattyter som er medeier i et kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden, vil ligningen av den enkelte deltaker være basert på en ligning av kraftforetakets samlede inntekt og formue som blir fastsatt som om foretaket var skattesubjekt.

Dersom foretaket er overført til SFS vil ligningsstedet for foretakets samlede inntekt, formue og eiendomsskattegrunnlag for foretakets kraftanlegg være SFS, jf. ligningsloven § 8–6 nr. 5 siste ledd. Selskapsoppgaven for nettolignede foretak skal da sendes til SFS. SFS foretar fastsettelse av formue og inntekt for selskapet og fordeler dette etter eierbrøk på deltakerne. Deretter oversendes resultatene (manuelt) til de aktuelle ligningskontor for samordning med annen inntekt.

Dersom eieren er medeier i et kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden, vil ligningen av den enkelte eiers andel av foretakets inntekter og formue bli foretatt ved den enkelte eiers lokale ligningskontor. Det skjer ingen sentral fastsettelse av kraftforetakets inntekt og formue. I forhold til de bruttolignede skattytere som er overført til ligning ved SFS, vil all inntekt, formue mv. bli fastsatt ved SFS. Skattedirektoratet opplyser at det for tiden er om lag 80 produksjonsfelleskap hvor deltakerne er bruttolignet etter skatteloven § 10–40.

Tilsvarende konsekvenser i forhold til ligningssted gjør seg gjeldende ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for kraftforetakets kraftproduksjonsanlegg.

Overføring av skattytere til sentral ligning innebærer ikke at SFS blir ligningssted for vedtak om fastsettelse av kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kommunekryssende anlegg. Denne kompetanse tilligger for tiden Skattedirektoratet, jf. forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 § 5 første ledd. Departementet foreslår å endre forskriften dersom forslaget om overføring til SFS blir vedtatt, slik at SFS også får fastsettelseskompetansen for kommunefordelingen, se nedenfor punkt 10.6.5.7.

10.6.3 Bakgrunn for spørsmålet om innføring av sentral ligning for kraftforetak

I forbindelse med opprettelsen av SFS ved lov 21. desember 1990 ga departementet uttrykk for at det kunne være aktuelt å la kraftforetak undergis sentral ligning ved dette kontoret, på grunn av det spesielle regelverk som gjelder for beskatning av kraftforetak. En antok likevel at en eventuell endring av ligningsmåte for kraftverkene burde utsettes, slik at dette kunne vurderes i forbindelse med en omlegging av de materielle skattereglene, jf. Ot.prp. nr. 15 (1990–91) side 8.

Sentral ligning av kraftverk ble foreslått av departementet i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 1.2.4. Forslaget ble generelt begrunnet med at sentral ligning ville gi en mest mulig effektiv og rasjonell ligningsbehandling av disse kraftforetakene. Med samme begrunnelse foreslo departementet at også Statnett SF skulle overføres til sentral ligning.

Forslaget om sentral ligning hadde også en særskilt begrunnelse i forhold til at det i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) også ble foreslått innføring av bruttoligning av selskaper og sameier som driver kraftproduksjon, når deltakerne selger det vesentlige av kraften på egenhånd, jf. skatteloven § 10–40 tredje ledd siste punktum. I Ot.prp. nr. 23 (1995–96)

punkt 14.3.3 viste departementet til at slik bruttoligning ville innebære omfattende ligningsbehandling, og at det ville medføre lettelser i ligningsbehandlingen dersom slike skattytere ble lignet ved SFS.

I Innst. O. nr. 62 (1995–96) punkt 11.1 gikk imidlertid finanskomiteen imot departementets forslag om sentral ligning. Finanskomiteen mente det ikke var spesielle grunner til å fravike den normale praksis med en arbeidsfordeling mellom lokale myndigheter og SFS. Flertallet mente derfor at det etter de vanlige retningslinjer skulle fattes spesielt vedtak om at enkelte foretak kan overføres til SFS.

I forbindelse med at Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) i flere brev og i møte, hadde påpekt at det i enkelte tilfeller var store variasjoner i eiendomsskattegrunnlaget for ett og samme kraftverk, avhengig av hvilken skattyter det dreier seg om, ble det uttalt i Innst. O. nr. 40 (2000–2001) punkt 4.1.3 at det var behov for en revurdering av spørsmålet om sentral ligning av kraftforetak. Finanskomiteens angir som hovedhensyn at den forskjellsbehandling de påpekte forhold synes å innebære bør unngås og at det bør tilsiktes at takseringsreglene for kraftproduksjonsanlegg praktiseres så entydig og likt som mulig. Komiteen konkluderer slik:

«Flertallet mener de opplysningene som er fremkommet, hensynet til likebehandling og behovet for oppbygging av særlig kompetanse og bransjekunnskap hos ligningsmyndighetene tilsier at Regjeringen foretar en ny vurdering av dette spørsmålet.»

På denne bakgrunn har departementet foretatt en ny vurdering av spørsmålet. I høringsnotatet ble det foreslått innføring av sentral ligning av kraftforetak som driver produksjon av vannkraft.

10.6.4 Høringsuttalelser

Energibedriftenes landsforening (EBL), herunder *Energiselskapet Buskerud*, stiller seg kritisk til forslaget og *Landssamanslutninga av vasskraftkommunar (LVK)* og *Ligningsutvalget* går imot forslaget. De øvrige høringsinstansene som har uttalt seg støtter departementets forslag om overføring av alle kraftforetak som driver produksjon av vannkraft til sentral ligning. Enkelte av instansene som støtter forslaget har likevel merknader.

Skattedirektoratet støtter departementets forslag. Det reises likevel spørsmål om det foreligger tilstrekkelige grunner til å overføre kraftforetak som ikke skal svare naturressursskatt og grunnrenteskatt, jf. forslaget om å heve den nedre grensen for nevnte skatter fra 1 500 kVA til 5 500 kVA.

Fylkesskattesjefenes forening støtter prinsippet om ytterligere konsentrasjon av ligningen av kraftforetak, men mener at vurderingen av og beslutning om graden av sentralisering bør utstå til etatens interne utredning om «Reorganisering av skatteetaten» (ROS) er endelig, jf. Ligningsutvalgets innvendinger nedenfor.

Kommunal- og regionaldepartementet mener at konsekvensene av sentralisering av arbeidsoppgaver og kompetanse i forhold til dagens struktur ikke er vurdert.

EBL nevner at bransjen opplever at avvikende kompetansenivå mellom SFS og fylkesskattenemnda i Østfold medfører at det tar unødige lang tid for selskapene før endelig ligning foreligger.

Ligningsutvalget mener det ikke er spesielle grunner til å fravike den normale praksis med en arbeidsfordeling mellom lokale ligningsmyndigheter og SFS, blant annet fordi de skatteregler som nyttes ved ligning av kraftforetak ikke er så kompliserte at de betinger sentral ligning, og spesielt ikke når de tolkningsspørsmål som i dag ligger i rettsystemet etter hvert blir løst.

Ligningsutvalget reiser også spørsmålet om SFS også skal overta uløste saker i rettsystemet/fylkesskattenemnd. I tillegg er det deres syn at argumentene for sentral ligning vil svekkes når rettsystemet har gitt svar på de uavklarte tolknings spørsmål som vedrører ligningen fra 1997 og fram til i dag.

Videre anfører Ligningsutvalget at variasjoner i eiendomsskattegrunnlaget for bruttolignede skattytere ved samme kraftverk er et resultat av reglene slik de er ment å fungere, og ikke av at reglene er så kompliserte at ulikheter i verdsettelsene nødvendigvis representerer feil i ligningsarbeidet. De foreslår at «[...] de relativt få bruttolignede kraftforetakene etter sktl § 18–5 [...]» overføres til sentral ligning ved SFS.

Både *Ligningsutvalget*, *EBL* og *LVK* påpeker de at de fylkesvise gruppene som arbeider med ligningen av kraftforetak møtes jevnlig gjennom hele året (10–15 ganger), flere ganger i uken i ligningsperioden, noe mindre i forbindelse med klagebehandling, og ellers ved behov resten av året.

Fylkesskattesjefenes forening viser til at det i dag medgår om lag ti årsverk og anslår effektiviseringsgevinsten til tre til fem årsverk. Foreningen påpeker at dette er beskjedent i etatsmålestokk.

Ligningsutvalget mener også at sentral ligning av kraftforetak må ses i sammenheng med ROS-prosjektet. Etter Ligningsutvalgets syn bør ligningen, av hensyn til kraftforetakenes behov for service fra Skatteetaten og stedlige kontroller, skje i de regioner hvor virksomheten ligger. Overføring til

SFS vil kunne medføre tap av bransjekunnskap lokalt.

LVK mener at en overføring vil innebære at effektivisering og rasjonalisering skjer på bekostning av ligningsressurser og kvalitet ved ligningen. Dersom man styrker SFS' ressurser og etablerer innsyns- og klagerett for kommunene, vil dette etter LVKs syn kunne styrke ligningen samlet sett.

10.6.5 Departementets vurderinger og forslag

10.6.5.1 Innledning

Spørsmålet om sentral ligning er vurdert i forhold til en generell overføring av kraftforetak, det vil si foretak som driver produksjon av vannkraft, jf. skatteloven § 18–1, til sentral ligning ved SFS. Overføringen foreslås begrenset til kraftforetak hvor kraftforetaket eier minst ett kraftverk hvor det fastsettes naturressursskatt og grunnrenteinntekt, jf. forslag om å heve grensen for fastsettelse av naturressursskatt og grunnrenteinntekt i punkt 10.4. For skattytere som bare eier kraftverk hvor det ikke skal fastsettes naturressursskatt eller grunnrenteinntekt, vil ikke de spesielle reglene for beskatning av kraftforetak gjøre seg gjeldende.

Departementet har ikke vurdert overføring av foretak som driver med overføring/distribusjon og/eller omsetning av vannkraft. Årsaken er at de særskilte reglene om naturressursskatt og grunnrenteinntekt er uten betydning for slike foretak. Foretakene regnskapslignes etter skattelovens alminnelige regler og bør etter departementets oppfatning fortsatt underlegges en konkret vurdering om overføring til sentral ligning i det enkelte tilfellet, jf. ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b med tilhørende forskrift.

Med dette utgangspunktet vil departementet nedenfor både vurdere spørsmålet i forhold til de generelle omstendigheter som gjør seg gjeldende ved ligning av kraftforetak og i forhold til de særskilte omstendigheter i forbindelse med iverksettelsen av eideomsskattelova § 8 for kraftanlegg som finanskomiteen har fremhevet, jf. punkt 10.6.1.

Også etter omorganiseringen av ligningsforvaltningen iverksatt fra 1. mars 2002, er utgangspunktet at ligningsforvaltningen bygger på at ligningen skal skje mest mulig lokalt i forhold til den kommune hvor skattyter er hjemmehørende eller har stedbunden inntekt og formue. Andre løsninger vil fortsatt kreve en særlig begrunnelse.

Den aktuelle vurdering vil bli basert på de samme hensyn som i sin tid begrunnet opprettelse av SFS, jf. Ot.prp. nr. 15 (1990–91). Dersom en skatt-

tytergruppe skal undergis sentral ligning, må dette kunne begrunnes i at ligningsarbeidet med hensyn til disse skattyterne er av en særlig komplisert, spesiell eller omfattende karakter. Det bør kunne anføres at det med hensyn til ligningen av denne type skattytere er behov for å bygge opp og konsentrere kompetanse på ett sted, og at ligningsbehandlingen vil vinne vesentlig i effektivitet og kvalitet ved at den utføres sentralt. Et annet forhold som kan tale for sentral ligning vil være dersom det foreligger særlige kontrollbehov i forhold til bestemte grupper av skattytere. Dersom skattyter har stedbunden inntekt og formue i flere kommuner kan sentral ligning gi effektiviseringsgevinster, fordi en kan oppnå en bedre totaloversikt over skattyters økonomiske forhold og samtidig unngå dobbeltarbeid.

10.6.5.2 Særlig komplekst regelverk og behov for særlig kompetanse om kraftbransjen

Et særlig komplekst regelverk er et forhold som kan tilsi sentral ligning. Skattereglene for kraftforetak ble endret f.o.m. 1. januar 1997 og det ble innført regnskapsligning for alle kraftforetak. Det nye kraftskattesystemet baserer seg på skatt på alminnelig inntekt, formuesskatt, naturressursskatt til kommunen, samt grunnrenteskatt. Naturressursskatten er samordnet med overskuddsskatten til staten.

Ved regnskapsligning av kraftforetak er det skattelovens alminnelige regler som kommer til anvendelse. I utgangspunktet kan ikke særlig ligningsbehandling av alle kraftforetak begrunnes i at disse reglene krever en annen kompetanse enn ligningsmyndighetene er i besittelse av. Når en ser regnskapsligning i sammenheng med naturressursskatt og grunnrenteskatt ved produksjon av vannkraft kan imidlertid dette stille seg annerledes.

Ved utformingen av de opprinnelige forslagene om skatt på vannkraftinntekt og grunnrenteskatt la departementet vekt på at bestemmelsene skulle være enklest mulig å praktisere for så vel skattyter som ligningsmyndigheter. Samme datagrunnlag skulle benyttes ved beregning av skatt på vannkraftinntekt, grunnrenteskatt og formuesverdsettelse, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96). I Innst. O. nr. 62 (1995–96) gikk imidlertid finanskomiteen imot forslaget om skatt på vannkraftinntekt. Komiteens flertall foreslo å erstatte skatt på vannkraftinntekt med en naturressursskatt. I motsetning til formuesverdsettelse og beregning av grunnrenteskatt, hvor beregning skjer på bakgrunn av *inntekt*, blir naturressursskatt beregnet på bakgrunn av *produksjon*, jf. skatteloven §§ 18–5, 18–3 og 18–2.

Selv om et enklere og mer oversiktlig regelverk var et sentralt siktemål ved utformingen av reglene for beskatning av kraftforetak, fremtrer likevel kombinasjonen av regnskapsligning, naturressurskatt og grunnrenteskatt samlet som et relativt omfattende og komplekst beskatningssystem. Både naturressursskatten og grunnrenteskatten er skattemessige nyskapninger. Nyskapningene stiller kontinuerlig ligningsmyndighetene overfor nye utfordringer og krav til kompetanse blant annet på grunn av uavklarte tolkningsspørsmål. I forhold til kraftforetakene er det ønskelig med oppbygging av en særlig ekspertise og bransjekunnskap på ligningssiden. Det vises til at det er en del særtrekk ved kraftforsyningen som får betydning ved anvendelse av de alminnelige og de spesielle skattereglene for kraftforetak. Disse særtrekkene bør ligningsmyndighetene ha gode kunnskaper om og innsikt i for at ligningsresultatet skal bli best mulig.

Det er grunn til å anta at denne nye kompetansen vil kunne bygges opp og konsolideres mer effektivt og rasjonelt dersom sentralisert ligningsbehandling velges, enn ved ordinær lokal ligning.

Da forslagene i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) ble behandlet visste man ikke hvordan regelverket for kraftskatt ville fungere i praksis. På bakgrunn av at regelverket for kraftskatt fortsatt fremstår som et komplekst beskatningssystem, antar departementet at argumenter vedrørende kraftbeskatningens særlige kompetansebehov i forhold til generell overføring av kraftforetak sentral ligning er forsterket sammenlignet med da forslaget ble fremsatt i desember 1995, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96).

10.6.5.3 Det faktiske regionale samarbeidet mellom ligningskontorene kontra sentral ligning ved SFS

Omorganiseringen av ligningsforvaltningen vil gi et større og bedre fagmiljø, og sikre effektiv ressursbruk og god kvalitet i ligningsarbeidet, samt kontroll med skattyterne. De fylkesvise kraftforetaksgruppene har samarbeidet siden kraftskattereformen.

Praksis har avdekket at det stadig oppstår nye og til dels kompliserte spørsmål som løses ulikt, på flere nivåer. I enkelte tilfeller vil de ulike resultatene kunne ramme forskjellige eiere i samme selskap ulikt. Det er grunn til å anta at SFS innehar den særlige kompetanse som sikrer effektiv ligningsbehandling av kraftforetakene. Departementet er derfor av den oppfatning at man ved sentral ligning vil oppnå større grad av effektivisering, rasjonalisering og likebehandling sammenholdt med dagens regionale samarbeid.

Departementet er ikke kjent med at det regionale samarbeidet i form av fylkesvise arbeidsgrupper har endret karakter som følge av omorganiseringen i ligningsforvaltningen. Høringsinstansene har heller ikke kommet med informasjon som tyder på at samarbeidet har endret karakter. Departementet er kjent med at samarbeidet fungerer godt, men antar likevel at man ved sentral ligning vil oppnå større grad av effektivisering, rasjonalisering og likebehandling.

10.6.5.4 Kraftvirksomhetens særlige omfang og størrelse

Mange kraftforetak er utvilsomt å anse som storbedrifter med hensyn til brutto omsetning, antall kraftverk og antall ansatte. Enkelte av disse er overført til SFS. Departementet antar at foretakets størrelse alene ikke kan begrunne generell overføring av kraftforetakene til sentral ligning. Dette hensynet blir løpende ivaretatt og vurdert ved Skattedirektoratets håndtering av overføringsmyndigheten etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b.

På grunn av skattelovens regler om skattested kan ett enkelt skattesubjekt ha plikt til å svare skatt til en rekke kommuner, noe som er av betydning for fordelingen av skatteprovenyet mellom kommunene og eventuelt mellom fylkene. Etter departementets oppfatning er virksomheten for mange kraftforetaks vedkommende i så stor utstrekning spredt på forskjellige kommuner at hensynet til effektivitet og kontroll med ligningsbehandlingen tilsier at de bør overføres til sentral ligning.

10.6.5.5 Hensynet til effektivisering og kvalitetssikring av ligningsbehandlingen

Overføring av skattytere som skal svare skatt av inntekt ved produksjon av vannkraft til sentral ligning vil innebære klare forenklinger. For skattyterne vil sentral ligning innebære en betydelig forenkling ved at de får ett ligningssted å forholde seg til, samtidig som ligningsmyndighetene unngår dobbeltbehandling. På denne måten vil en unngå parallelle klagesaker med mulige ulike utfall og sikre enhetlig behandling. Overføring til sentral ligning vil også være arbeidsbesparende for Skattedirektoratet og departementet, fordi en sikrer enhetlig behandling, reduserer antall henvendelser og forenkler koordinering av arbeidet med vannkraftbeskatningen i etaten.

Praksis etter kraftskattereformen har vist at kompleksiteten i regelverket kan medføre ulike eller sprikende resultater i likeartede tilfeller ved ligningskontorene og ligningsnemndene. Sentralise-

ring av ligningsbehandlingen vil sikre lik behandling av like tilfeller.

SFS innehar en særlig ekspertise og bransjekunnskap på vannkraftbeskatningens område. Gode kunnskaper om og innsikt i særtrekkene ved kraftforsyningen har stor betydning ved anvendelse av de alminnelige og spesielle skattereglene for kraftforetak. Sentral ligning vil etter departementets oppfatning medføre betydelige forenklinger og effektivitetsgevinster.

10.6.5.6 Særlig kontrollbehov

Etter departementets oppfatning viser gjennomgangen et særskilt behov for en samlet vurdering og kontroll av bruttolignede kraftforetak etter skatteloven § 18–5 sjuende ledd. I Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 14.3.3 uttalte departementet:

«Bruttoligning vil gi en nokså omfattende ligningsbehandling for kraftverk som både omfattes av den tosporete inntektsligningen og grunnrenteskatten. (...) Det vil dessuten medføre noen lettelser ved ligningsbehandlingen at disse skattyterne skal lignedes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.»

Behovet for samlet vurdering og kontroll knytter seg spesielt til verdsettelsen av selve kraftanlegget. Det avdekkede behov for tiltak gjelder særlig fastsettelse av verdien for eiendomsskatteformål, men vil få tilsvarende effekt for formuesbeskatningen. Departementet er også gjort kjent med at ligningsmyndighetene i enkelte tilfeller mottar avvikende produksjonstall for ulike bruttolignede skattytere i samme produksjonsfellesskap. Avviket oppstår på bakgrunn av ligningsmyndighetenes manglende adgang til kontroll og koordinering. Departementet antar at sentral ligning vil avhjelpe dette.

Praksis har også avdekket sprikende resultater under klagebehandlingen hos ligningsnemnder som følge av ulik forståelse av regelverket. Departementet antar at en overføring til SFS vil ivareta kontrollbehovet, samt sikre enhetlig takserings- og ligningspraksis.

10.6.5.7 Særlige forhold vedrørende eiendomsbeskatning av kraftforetak/kraftanlegg

Eiendomsbeskatning av kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden

Den samlede inntekt og formue i kraftforetak som deltakerlignes etter en nettometode vil etter gjeldende rett bli undergitt «sentral» ligning, selv om dette ikke skjer hos SFS, jf. ligningsloven § 8–6 nr. 5. Disse regler om «sentral» fastsettelse kommer også til anvendelse ved fastsettelse av eiendoms-

skattegrunnlaget etter skatteloven § 18–5, jf. eiendomsskatte-lova § 8 fjerde ledd, for kraftanlegg som eies av slike deltakerlignede foretak. Dette systemet trådte i kraft for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg fra og med ligningsåret 2001, det vil si ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for eiendomsskatteåret 2002.

Saksbehandlingsrutinene for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg var helt spesielle for det første året eiendomsskatte-lova § 8 trådte i kraft for kraftanlegg. Fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for eiendomsskatteåret 2001 ble ikke foretatt i forbindelse med selve den ordinære ligning for inntektsåret 1999. Verdsettelsen ble foretatt på bakgrunn av særskilt innhentede tilleggsopplysninger fra skattyterne i løpet av juli/ august 2000 og i medhold av den særskilt vedtatte lov 23. juni 2000 nr. 48 om mellombels tillegg til eiendomsskatte-lova, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) punkt 3.3.4.

Under denne særlige behandlingsrunden høsten 2000 ble det ikke lagt opp til at foretak som deltakerlignes etter nettometoden skulle innlevere særskilte selskapsoppgaver, sml. ligningsloven § 4–9 nr. 5, med særskilt angivelse av samlet verdsettelse etter skatteloven § 18–5 for foretakets kraftanlegg. Grunnlag for verdsettelsen ble bare innhentet fra den enkelte deltaker i foretaket. Tilsvarende var det i overgangsåret for iverksettelse av eiendomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg ikke grunnlag for å foreta «sentral» fastsettelse av den samlede verdi på foretakets kraftanlegg slik ligningsloven § 8–6 nr. 5 normalt forutsetter. Verdsettelsen av kraftanlegg for eiendomsskatteåret 2001 ble med andre ord foretatt for den enkelte deltakers andel av foretaket/kraftanlegget og ved de ligningskontor vedkommende deltakere hører til etter de alminnelige regler om skatte- og ligningssted, jf. skatteloven kapittel 2.

Det er fra ligningsmyndighetenes side ikke foretatt noen generell gjennomgang av verdsettelsene for nettolignede kraftforetak for eiendomsskatteåret 2001 med sikte på å rette opp eventuelle feil som en samordnet behandling av verdsettelsene muligens ellers ville ha avdekket. Ovenstående forhold har imidlertid dannet grunnlag for klager, begjæring om innsyn og anmodninger om endring av verdsettelsene som ligningsmyndighetene vil behandle på vanlig måte. Ligningsmyndighetene har opplyst at de har mottatt få anmodninger om endring av ligning. Henvendelsene har i stor grad vært begrenset til begjæring om innsyn.

Selv om ovenstående særlige behandling av verdsettelsen av kraftanlegg for eiendomsskatteåret 2001 må anses mindre heldig enn behandling etter etablerte regler for sentral ligning av nettolig-

nede foretak, jf. ligningsloven § 8–6 nr. 5, vil ikke denne svakhet gjøre seg gjeldende for senere år.

Når det gjelder vurderingen av om ligningen som nå gjøres etter ligningsloven § 8–6 nr. 5 bør overføres til SFS, vises det til vurderingen over, som også har gyldighet for eiendomsskatt. Ligningens betydning for utskriving av eiendomsskatt styrker begrunnelsen for overføring til sentral ligning. Det er en slik sammenheng mellom verdsettelse og fordeling av eiendomsskatten og fastsettelse av inntekt, formue og grunnrenteskatt at det vil være mest effektivt dersom spørsmål som gjelder fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget blir behandlet sentralt av SFS.

Eiendomsbeskatning av kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden

For kraftanlegg eiet av foretak som bruttolignes, jf. skatteloven § 18–5 sjuende ledd, vil det ikke bli foretatt noen samlet verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Den enkelte deltakers andel av eiendomsskatt fra kraftforetak blir fastsatt individuelt og ved det ligningskontor den enkelte deltaker hører til etter de alminnelige regler om ligningssted, jf. skatteloven § 3–3 og eieendomsskattelova § 8 A-1. Dette innebærer i mange tilfeller et unødvendig ekstraarbeid. Skattyter må forholde seg til flere ligningskontor og hvert enkelt ligningskontor må tilsvarende foreta verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for de enkelte deltakerne. En overføring til sentral ligning vil muliggjøre samordnet verdsettelse og derigjennom sikre enhetlig praksis og avverge tvister.

Departementet påpeker at det dreier seg om et betydelig antall skattytere som bruttolignes for sin inntekt fra kraftvirksomhet. En overføring av kun bruttolignede skattytere ville medføre praktiske og administrative problemer, ved at man i realiteten overfører på kraftverksnivå og ikke på foretaksnivå.

Kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg

Skattedirektoratet har fastsettelseskompetansen for kommunefordelingen for eiendomsskattegrunnlaget for kommunekryssende kraftanlegg, jf. forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 § 5 nr. 1. Kompetansen har blitt fastsatt årlig siden ikrafttredelsen av gjeldende kommunefordelingsregler i eieendomsskattelova § 8 A, første gang for eiendomsskatteåret 2001.

Ligningsloven § 8–11 bestemmer at ligningsmyndighetene foretar de fastsettelser som er nødvendige for utskriving av eiendomsskatt. Skattelo-

ven § 3–3 nr. 2 bokstav e om stedbunden beskatning av formue i og inntekt av elektrisitetsverk bestemmer at det er vertskommunen for kraftanlegget som har fastsettelsesmyndigheten. Det innebærer at for kommunekryssende anlegg vil kompetansen ligge til den kommune de enkelte anleggsdeler befinner seg i. Foranstående vil bare gjelde formuesskattepliktige skattytere, det vil si personlige skattytere. Upersonlige skattytere som aksjeselskaper er fritatt for formuesskatt og betaler bare inntektsskatt til staten, jf. skatteloven § 2–36 annet ledd. Det store flertallet av skattyterne som eier og driver kraftanlegg er selskaper og vil få fastsatt sin skattepliktige formue i hovedkontorkommunen, jf. skatteloven § 3–2 jf. ligningsloven § 8–6. For kraftanlegg som eies og drives av ett skattesubjekt vil ligningsmyndighetene fastsette formuesverdiene for alle anleggsdelene under ett, jf. skatteloven § 18–5 første og annet ledd. For kraftanlegg som eies av flere eiere som deltakerlignes etter nettometoden fastsetter ligningsmyndighetene formuen på tilsvarende måte og fordeler denne på deltakerne etter eierbrøk, jf. skatteloven § 4–40. Flere kraftanlegg eies av flere eiere i såkalte produksjonsfelleskap. I slike tilfeller skal eierne deltakerlignes etter bruttometoden, jf. skatteloven § 10–40. Formuesverdiene fastsettes da på den enkelte deltakers hånd i forhold til eierandelen i kraftanlegget.

Dersom det ikke var gitt egne regler for fastsettelse av fordeling av eiendomsskattegrunnlaget vil le reglene for kompetanse ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget blitt å legge til grunn også for fastsettelsen av fordelingen. I forbindelse med fremleggelsen av gjeldende kommunefordelingsregler i eieendomsskattelova § 8 A i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) kapittel 16 uttalte departementet:

«Den løsning som følger av ligningsloven § 8–11 sammenholdt med de alminnelige regler om fordeling av fastsettelseskompetansen for formuesverdien på kraftanlegg, gir etter departementets oppfatning ingen tilfredsstillende løsning for spørsmålet om hvilken ligningsmyndighet som bør ha fordelingskompetansen. Etter departementets oppfatning bør kommunefordelingen av det samlede eiendomsskattegrunnlag for det enkelte kraftanlegg, kun tilligge én ligningsmyndighet.»

Flere alternativer ble vurdert, herunder at kompetansen skulle legges til SFS. Fordi det var nødvendig å få lagt fastsettelseskompetansen til en myndighet slik at fordelingsnøkler kunne fastsettes til bruk for utskriving av eiendomsskatten for eiendomsskatteåret 2001, ble kompetansen lagt til Skattedirektoratet. Det ble uttalt at dette ikke skulle væ-

re en varig ordning, men at en ville arbeide videre med spørsmålet og i dette ta hensyn til blant annet administrative kostnader.

Fastsettelse av kommunefordelingsnøkler etter eidegdomsskattelova § 8 A er ikke en oppgave som naturlig hører inn under Skattedirektoratets arbeidsoppgaver. Når det nå foreslås at alle kraftforetak skal overføres til sentral ligning ved SFS finner departementet det naturlig, både av hensyn til administrative kostnader og effektivitet, at denne kompetansen legges til SFS. Under forutsetning av at forslaget om sentral ligning vedtas, vil departementet fastsette dette ved endring av § 5 nr. 1 i forskrift 20. desember 2000 nr. 1393.

10.6.5.8 Saker under klagebehandling eller rettslig behandling

Når det gjelder behandlingen av saker som verserer for domstolene eller fylkesskattenemndene vil man følge den tidligere praksis som Skattedirektoratet har benyttet ved overføring av enkeltsselskaper til SFS. Normalt overtar SFS saker som fremdeles ikke er endelig avgjort, etter særskilt vedtak fra Skattedirektoratet.

10.6.5.9 Avvikende kompetansenivå mellom SFS og Østfold fylkesskattekontor

EBL har i sin høringsuttalelse påpekt at bransjen erfarer et avvikende kompetansenivå mellom SFS/ligningsnemndene ved SFS og fylkesskattenemnda i Østfold, og at dette medfører at det tar unødige lang tid før endelig ligning foreligger, jf. punkt 10.5.5. Fylkesskattenemndene er sammensatt av lekfolk, jf. ligningsloven §§ 2–2 annet ledd flg. Generelt vil dette kunne medføre et avvikende kompetansenivå mellom ligningskontor og fylkesskattenemnd. Departementet kan ikke se at SFS' høye kompetansenivå i seg selv er et argument mot å overføre alle kraftforetak til sentral ligning. Dette vil gjøre seg gjeldende for alle skattytere som er overført til sentral ligning, og vil ikke være særegent ved overføring av alle kraftforetak.

10.6.5.10 Oppsummering og konklusjon

Det er departementets oppfatning at regelverket for beskatning av kraftforetak fortsatt fremstår som et komplekst beskatningssystem og at det er grunn til å anta at det særlige kompetansebehov blir best ivaretatt ved at foretakene lignes ved SFS. Departementet antar at det i fremtiden vil reise seg nye tolkningsproblemer ved ligningen av kraftverk og

at SFS vil kunne behandle disse mest effektivt og rasjonelt ved en samlet ligningsbehandling.

Overføring av kraftforetak til sentral ligning vil medføre at SFS får et noe økt antall ansatte. Det legges opp til at dette skal gjennomføres innenfor Skatteetatens budsjetttrammer.

Rene effektiviseringsbetraktninger i form av antall reduserte årsverk i Skatteetaten som helhet har er ikke et avgjørende argument for å overføre alle kraftforetak til sentral ligning ved SFS. Viktigste er hensynet til effektivisering og kvalitetssikring av ligningsbehandlingen. Hovedformålet er å sikre en mest mulig riktig fastsettelse av skattegrunnlagene.

Ved at SFS får overført flere selskaper til ligning vil antall klagesaker øke ved Østfold fylkesskattekontor, samtidig som antall klagesaker for kraftforetak på landsbasis antakelig vil bli redusert på grunn av SFS' høye kompetanse på området.

10.6.6 Departementets forslag

På bakgrunn av gjennomgangen ovenfor foreslås det at kraftforetak som skal svare skatt av inntekt ved produksjon av elektrisk kraft overføres til sentral ligning ved SFS. Dette skal gjelde kraftforetak som eier minst ett kraftverk hvor det skal fastsettes naturressursskatt og grunnrenteinntekt, jf. skatteloven §§ 18–2 annet ledd og 18–3 sjuende ledd. Det gis bestemmelse om dette i forskrift 7. januar 1993 nr. 4 om overføring av skattytere til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Endringen foreslås gitt virkning fra 1. januar 2004.

10.6.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om overføring av kraftforetak som driver produksjon av elektrisk kraft til sentral ligning vil medføre administrative konsekvenser for SFS og de lokale ligningskontor som ligner slike foretak etter dagens regler. Skattedirektoratet anslår at det er 50–60 personer ved de lokale ligningskontor som, i tillegg til alminnelig ligning, arbeider med ligning av kraftforetak. Ved overføring av kraftforetakene til SFS vil disse personene få frigjort ressurser til andre oppgaver. De lokale ligningskontor vil få redusert arbeidsmengden noe, mens SFS vil få økt arbeidsmengde. Departementet antar at overføring av kraftforetak til sentral ligning vil medføre økonomiske og administrative besparelser for skattyterne. Endringen forventes ikke å få vesentlige provenyvirksomheter

10.7 Endringer i reglene om eiendomsskatt

10.7.1 Innføring av maksimumsverdi og justering av minimumsverdien for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg

10.7.1.1 Innledning og sammendrag

Eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg skal settes til kraftanleggets verdi ved ligningen i året før eiendomsskatteåret. Etter skatteloven § 18–5 fastsettes denne verdien etter en avkastningsmetode. Imidlertid skal verdien etter skatteloven § 18–5 ikke settes lavere enn 1,10 kroner pr. kWh av grunnlaget for naturressursskatten, jf. eieendomsskattelova § 8 fjerde ledd.

I forbindelse med iverksettelsen av de nye verdsettelsesreglene fra 1. januar 2001, signaliserte Regjeringen Stoltenberg at departementet i løpet av 2002 skulle evaluere de nye reglene, jf. Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) punkt 3.5.3. Denne vurderingen ble imidlertid utsatt, og inkludert i den samlede vurderingen av enkeltsaker innenfor kraftskattesystemet og de konsesjonsbaserte ordningene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) punkt 14.3. Se St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- avgifts- og tollvedtak kapittel 3 for denne vurderingen.

På bakgrunn av denne vurderingen, foreslår departementet å senke minimumsverdien til 0,8 kroner pr. kWh, samt at det innføres en maksimumsverdi på 2,50 kroner pr. kWh. Forslaget begrunnes ut fra at dette vil bedre investeringsincentivene i kraftbransjen. Maksimumsverdi bedrer samtidig symmetriegenskapene i eiendomsskatten ved å begrense eiendomsskatten dersom kraftprisene blir høye.

10.7.1.2 Bakgrunn

Før den delvise ikrafttreddelsen av eieendomsskattelova § 8, ble hvert enkelt kraftanlegg taksert etter de alminnelige regler i eieendomsskattelova. Eieendomsskattelova § 33 viser til reglene i byskatteloven 18. august 1911 §§ 4 og 5. I Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 11.2.4 ble det gjort rede for verdsettelsen etter disse reglene:

«Alminnelig taksering skal foregå hvert tiende år. Kommunestyret kan gjøre vedtak om at siste allmenne verdsetting skal gjelde utover tiårsperioden og frem til reglene i § 8 trer i kraft jf. eieendomsskattelova § 33 tredje ledd. Ved lov av 17. desember 1982 nr. 82 er det bestemt at kommunestyret kan gjøre vedtak om å øke takstverdien fra siste allmenne verdsetting etter nærme-

re regler. Takstverdien kan økes med inntil 10 pst. av det opprinnelige skattegrunnlaget årlig etter utløpet av 10-årsfristen.(...) Det foreligger ikke sentrale retningslinjer for taksering etter byskatteloven § 5. Etter rettspraksis er det i utgangspunktet substansverdien nemndene skal bruke ved verdsettelsen. Substansverdien utgjør kostnadene ved investeringen, korrigert for slit og elde, generell verdiendring m.v. Som ledd i takseringen kan lønnsomhetsberegning benyttes som et hjelpemiddel for å fastsette den objektive verdi ved en fast eiendom, jf. Høyesteretts dom av 11. februar 1987, gjengitt i Rt. 1987 s. 129 (A/S Tyssefaldene). For eiendomstaksering av kraftverk har Høyesterett uttalt at en rentabilitetsberegning må være utgangspunktet, jf. dom i Rt. 1991 s. 98 (Elkem)».

I forbindelse med kraftskattereformen, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) og Innst.O. nr. 62 (1995–96), ble det vedtatt en begrenset innføring av eieendomsskattelova § 8 for kraftproduksjonsanlegg. Opprinnelig var det meningen at de nye reglene skulle iverksettes fra og med 1999. Iverksettelsen ble imidlertid utsatt to ganger, først til 1. januar 2000, jf. kgl.res. av 16. oktober 1998, på grunn av administrative forhold, og deretter til 1. januar 2001, jf. kgl.res. av 2. juli 1999, på grunn av usikkerhet rundt provenyvirkningen av de nye reglene.

I forbindelse med Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) og Innst.O. nr. 85 (1999–2000) vedtok Stortinget flere endringer i reglene for verdsettelse av kraftverk for eiendomsskatteformål som ble vedtatt i forbindelse med kraftskattereformen, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) og Innst.O. nr. 62 (1995–96). Endringene ble i hovedsak begrunnet ut fra et ønske om å øke kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg opp mot 1 mrd. kroner. Blant annet ble det foreslått innført en minimumsverdi på kraftproduksjonsanlegg tilsvarende 0,5 kroner pr. kWh på gjennomsnittet av de syv siste års produksjon. Denne ble av provenymessige hensyn senere økt til 1,1 kroner pr. kWh, jf. Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) og Innst.O. nr. 40 (2000–2001).

Begrunnelsen for denne endringen, og de andre endringene i reglene for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, var at svært lave priser i årene 1997 til 2000 førte til at flere kraftkommuner ville få en vesentlig reduksjon i sine eiendomsskatteinntekter ved innføringen av de vedtatte verdsettelsesreglene i forbindelse med kraftskattereformen. Departementet anslo i St.meld. nr. 1 (1999–2000) at kraftkommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg ville bli redusert til om lag 600 mill. kroner. Stortinget vedtok i Budsjett-innst.S. nr. I (1999–2000) at Regjerin-

gen skulle legge fram forslag som ville sikre kraftkommunene en samlet eiendomsskatt fra kraftproduksjonsanlegg på om lag 1 mrd. kroner. Med endringene som ble vedtatt ved Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) og Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), ble de nye reglene for verdsettelse av kraftproduksjonsanlegg for eiendomsskatteformål iverksatt fra og med 2001.

Hovedformålet med minimumsverdien var i utgangspunktet at man ønsket å skjerme enkeltkommuner som i perioder med lave kraftpriser kunne få en betydelig reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget som følge av at de nye reglene i større grad enn før er basert på lønnsomheten i verkene, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) side 26:

«Enkelte produksjonsanlegg som blir verdsatt etter avkastningsverdien, vil som følge av de vedtatte reglene få noe høyere formuesverdier og eiendomsskattegrunnlag, mens andre får betydelig lavere. Dette skyldes at markedsverdien av produksjonsanleggene varierer mer i takt med lønnsomheten enn ved gjeldende eiendomsskattetakster. Selv om disse virkningene er en nødvendig følge av de vedtatte reglene, kan det forekomme konsekvenser for enkeltkommuners eiendomsskatteinntekter som går ut over det som er ansett som akseptabelt.»

Departementet foreslo derfor at det ble innført en minimumsverdi i eiendomsskattegrunnlaget som sikret enkeltkommuner eiendomsskatteinntekter i perioder med lave kraftpriser. Departementet argumenterte imidlertid for at minimumsverdien burde settes såpass lavt at den kun hadde betydning ved meget lave kraftpriser, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) side 26:

«Etter departementets syn bør minimumsverdien settes så lavt at den kun har betydning for enkeltkommuner i perioder med meget lave kraftpriser. Et slikt minimum vil bidra til å dempe det største fallet i inntektene for de kommunene som kommer spesielt dårlig ut ved iverksettelsen av de nye reglene.»

Departementet argumenterte videre for at hensynet til den belastningen eiendomsskatten utgjør for selskapene, talte for en lav minimumsverdi:

«Minimumsverdien bør også settes så lavt at den normalt ikke vil medføre en tilleggsbelastning for kraftforetakene i forhold til det de betaler i eiendomsskatt i dag. Det vil dermed heller ikke være behov for å kompensere en slik tilleggsbelastning ved fremføringsrett for for mye betalt eiendomsskatt eller ved fradragsrett i andre skatter.»

I forbindelse med at minimumsverdien ble økt til 1,10 kroner pr. kWh påpekte departementet at dette ville redusere sammenhengen med lønnsomheten i de enkelte kraftverk, jf. Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) side 29:

«Minimumsverdien for anleggene ble foreslått og vedtatt satt så lavt som 0,50 kr/kWh av et 7 års gjennomsnitt av produksjonen, slik at den kun skulle ha betydning for enkeltkommuner i perioder hvor kommunene ellers ville få meget lave inntekter på grunn av lave kraftpriser. En økning av denne verdien vil dermed svekke beskatningens preg av å være lønnsomhetsbasert, men vil sikre at Stortingets provenyforutsetninger i Innst.O. nr. 85 (1999–2000) oppnås.»

10.7.1.3 *Gjeldende rett*

Ved kgl. res. 17. juli 1998 nr. 613 med senere endringer, ble det bestemt at egedomsskattelova § 8 skulle i kraft 1. januar 2001 for anlegg for produksjon av elektrisk kraft (kraftanlegg). Dette innebærer at eiendomsskattegrunnlaget skal settes til kraftanleggets verdi ved ligningen i året før eiendomsskatteåret. Eiendomsskattetaksten for 2004 skal følgelig settes til kraftanleggets ligningsverdi 1. januar 2003. Ligningsverdien fastsettes etter reglene i skatteloven § 18–5.

Etter skatteloven § 18–5 skal kraftanlegget verdsettes etter avkastningsverdien. Denne verdien fremkommer ved at en i gjennomsnittet av de siste fem års takserte brutto salgsinntekter trekker fra gjennomsnittet av de siste fem års kostnader. En kommer da fram til netto årsinntekt. Nåverdien av netto årsinntekt, beregnet over uendelig tid med fradrag for nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader for kraftanleggets driftsmidler, beregnet over uendelig tid, gir kraftverkets verdi etter skatteloven § 18–5.

Brutto salgsinntekter settes til gjennomsnittet av summen av hver av de siste fem årenes spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon i kraftverket i de tilhørende tidsavsnitt. Konesjonskraft verdsettes imidlertid til oppnådde priser. De fradragsberettigede kostnadene er driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder lønn og andre personalkostnader, vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres etter reglene i skatteloven §§ 14–44 til 14–46 og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket. Videre er konsesjonsavgift, eiendomsskatt og

grunnrenteskatt fradragsberettiget. For beregningen av kostnadene til fremtidig utskifting av driftsmidler har loven fastsatt sjablonregler.

Den verdien en kommer fram til etter reglene i skatteloven § 18–5 kan imidlertid ikke settes lavere enn 1,10 kroner pr. kWh av grunnlaget for naturressursskatten (1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene), jf. eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd, jf. skatteloven § 18–2. Også denne verdien fastsettes 1. januar i året før eiendomsskatteåret. Gjeldende rett har ingen regel om maksimumsverdi.

10.7.1.4 Høringsuttalelser

I høringsnotatet ble innføring av en maksimumsverdi og en reduksjon av minimumsverdien omtalt.

LVK viser til at eiendomsskatten er generell og ikke kraftspesifikk. Målet må derfor være at eiendomsskattetakstene gjenspeiler markedsverdien. Det vises til at ECON i rapport 101/02 legger til grunn at markedsverdien for kraftverk i gjennomsnitt tilsvarer 1,80 kroner pr. kWh. Basert på denne forutsetningen utgjorde eiendomsskattegrunnlaget i årene 2001 til 2003 henholdsvis 61, 61,4 og 63,9 prosent av antatt markedsverdi. Uten regelen om minimumsverdi ville tallene vært henholdsvis 48,8, 49,1 og 51,1 prosent. En senking av minimumsverdien til 0,5 kroner pr. kWh ville redusert takstene med 20 prosent.

En minimumsverdi på 1,10 kroner pr. kWh må etter LVKs syn videreføres. Hovedregelen om verdsettelse vil i flere år framover treffe markedsverdien dårligere enn bestemmelsen om minimumsverdi. LVK mener at departementets påstand om at de ordinære regler over tid vil tilsvare markedsverdien på kraftverkene bedre enn en produksjonsbasert fastsettelse, er for dårlig underbygget.

LVK mener at det ikke er grunnlag for å hevde at det foreligger en asymmetri så lenge minimumsverdien ikke innebærer at eiendomsskattegrunnlagene ligger over markedsverdi.

Etter LVKs syn er det ingen argumenter som tilsier at det skal innføres en maksimumsverdi. Det bestående regelverk gir takster som ligger vesentlig under markedsverdien. Det er grunn til å anta at dette vil være situasjonen også fremover.

LVK anfører videre at provenyvirkningene ikke kan vurderes isolert, uten å relatere spørsmålet om proveny til det som er utgangspunktet, nemlig kraftverkens markedsverdi. Stortinget har ikke gitt uttrykk for at kommunenes eiendomskatteinntekter skal ligge på et stabilt nivå på om lag 1 mrd. kroner. Både departementet og Stortinget har for-

utsatt at kommunene skal nyte godt av en økning i kraftprisene. De kommuner som har opplevd en kraftig nedgang i eiendomsskattene etter innføringen av eiendomsskattelova § 8, er av departementet og Stortinget forespeilet høyere eiendomskatteinntekter i framtiden. En slik inntektsøkning vil bli avskjært for kraftkommunene dersom det innføres en maksimumsverdi.

EBL støtter forslaget om å innføre en maksimumsverdi på eiendomsskattegrunnlaget. EBL foreslår at maksimumsverdien settes til 1,50 kroner pr. kWh og at minimumsverdien senkes til 0,5 kroner pr. kWh i tråd med det opprinnelige forslaget fra departementet i 2000.

Småkraftforeninga foreslår at alle kraftverk med installert effekt under 10 MW skal fritas for eiendomsskatt. Hvis eiendomsskatten opprettholdes for småkraftverk, støtter Småkraftforeninga at det innføres en maksimumsverdi. Det er etter Småkraftforeninga sitt syn uakseptabelt at det er kraftverkseierne som må sitte med risikoen for økt beskatning i gode år, mens kommunen er uten risiko for reduserte skatteinntekter i mindre gode år.

E-CO Energi AS anser det som svært viktig å innføre en maksimumsverdi for eiendomsskatt.

Den norske Revisorforening mener prinsipielt at minimumsverdien bør oppheves. Gitt at dagens system videreføres støtter foreningen departementets syn om at det vil være hensiktsmessig med et større intervall hvor de ordinære regler kan virke, slik at man reduserer minimumsverdien og innfører en maksimumsverdi.

Kommunenes Sentralforbund (KS) fremhever at eiendomsskattegrunnlagene må tilsvare markedsverdien for det enkelte kraftverk.

Skattedirektoratet viser til at minimumsverdien ble innført for å sikre at kommunenes inntekter fra eiendomsskatt på kraft ble minst 850 millioner kroner. Innføring av maksimumsverdi vil gi bedre symmetri i behandlingen av eiendomsskatten.

10.7.1.5 Departementets vurderinger og forslag

LVK hevder at eiendomsskattegrunnlagene ikke samsvarer med de reelle markedsverdiene. Beregningene fra ECON som LVK viser til, bygger blant annet på en forutsetning om at kraftprisen i fremtiden er 20 øre/kWh. De forskjeller mellom markedsverdi og eiendomsskattegrunnlag som fremheves av LVK har bakgrunn i disse forholdene. I beregningen av eiendomsskattegrunnlaget benytter man imidlertid et gjennomsnitt av historiske observasjoner for de fem siste årene. Dette er gjort for å oppnå en objektiv fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget og av hensyn til at kommunene skal få

stabile inntekter fra eiendomsskatt. Det vises til St. prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 3.5 for en nærmere omtale av verdsettelse etter skatteloven § 18–5.

Minimumsverdien innebærer en asymmetri mellom utviklingen i samlet eiendomsskatt og lønnsomheten i det enkelte kraftverk. Mens kommunene får full uttelling av høye kraftpriser gjennom høyere eiendomsskatt, slipper kommunen å ta sin andel av den lavere lønnsomheten ved lave kraftpriser. Dette innebærer at kommunene kun tar en andel av oppsiderisikoen i kraftverkene (risikoen for høye priser og økt lønnsomhet), mens selskapene må bære det meste av nedsiderisikoen (risikoen for lave priser og lav lønnsomhet). For en investor vil dette blant annet innebære at den samlede skattebelastningen ved lave priser blir relativt sett høyere enn ved høye priser, der kraftverkene i hovedsak får fastsatt eiendomsskattegrunnlag etter hovedregelen i eiedomsskattelova § 8 første ledd. Dette innebærer at reglene for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget ikke er symmetriske ved høye og lave kraftpriser. Isolert sett kan dette innebære at investeringer som er lønnsomme før skatt, ikke blir lønnsomme etter skatt.

Departementet foreslår derfor at minimumsverdien senkes til 0,8 kroner pr. kWh, samt at det innføres en maksimumsverdi på 2,50 kroner pr. kWh. Det vises til St. prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 3.5 for en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for lovendringsforslagene, samt provenyvirkningene av de foreslåtte endringer.

Det vises til forslag om endring av eiedomsskattelova § 8 fjerde ledd.

10.7.1.6 *Ikrafttredelse og praktisk gjennomføring*

Endringene i eiedomsskattelova foreslås satt i kraft straks med virkning for eiendomsskatteåret 2004. Det vil være grunnlagstallene for formuesverdien for inntektsåret 2002, samt grunnlaget for naturressursskatt for 2002, som legges til grunn ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget i henhold til skatteloven § 18–5 og reglene om minimumsverdi og maksimumsverdi i eiedomsskattelova § 8 fjerde ledd. Departementets endringsforslag innebærer at ligningskontorene av eget tiltak må fatte endringsvedtak om endret eiendomsskattegrunnlag for 2004, jf. ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav b. Endringen av fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlagene vil kunne foretas av ligningskontorene på bakgrunn av de grunnlag for naturressursskatt og grunnlagstallene for formuesverdi for anleggene som allerede er rapportert på skjema RF-1161 for inntektsåret 2002. Medvirkning fra skattyterne er således ikke nødvendig, men arbei-

det må foretas ved manuelle beregninger ved ligningskontorene. Av hensyn til kommunenes budsjettering for 2004 er det ønskelig at de endrede eiendomsskattegrunnlag kan fastsettes og oversendes skattyterne og kommunene snarest mulig etter at lovendringsforslagene måtte bli vedtatt. Tilsvarende endring av ligning ble også foretatt da minimumsverdien ble hevet til 1,10 kroner pr. kWh høsten 2000, jf. Ot. prp. nr. 24 (2000–2001) punkt 3.6.

10.7.2 **Endring av gjenstående levetid for elektroteknisk utrustning i kraftforetak**

Ved beregningen av formuesverdien/eiendomsskattegrunnlaget etter skatteloven § 18–5 skal det gjøres fradrag for nåverdien av fremtidig utskiftningskostnader, jf. skatteloven § 18–5 første og fjerde ledd. Gjenstående levetid for de enkelte driftsmidler bestemmer hvor ofte en antar at en type driftsmiddel må byttes ut. En reduksjon av gjenstående levetid innebærer at nåverdien av fremtidige utskiftningskostnader øker. Dette vil redusere eiendomsskattegrunnlaget noe.

Gjenstående levetid for driftsmidler i saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, er 38 år, jf. skattelovforskriften § 18–5-11 tredje ledd.

I Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 12.5.3 foreslo departementet at særlige driftsmidler i nettvirksomhet (linjer, kabler, master, transformatorer, koblingsanlegg mv.) og tilsvarende driftsmidler i kraftproduksjon (elektroteknisk utrustning i kraftforetak) skal avskrives på saldo med en sats på 5 prosent. Dette ble ansett å være rimelig i samsvar med faktisk økonomisk verdifall. Disse driftsmidlene falt inn i daværende saldogruppe g (bygg og anlegg), jf. skatteloven 1911 § 44 A-2, nå skatteloven § 14–41 første ledd. Avskrivningssatsen for saldogruppe g var da 5 prosent jf. skatteloven 1911 § 44 A-5, nå skatteloven § 14–43 første ledd. Gjenstående levetid ble i samsvar med dette satt til 31 år, jf. forskrift 18. mai 1998 nr. 484 om fastsettelse av formuesverdien i kraftanlegg § 4–4 fjerde ledd (nå skattelovforskriften § 18–5-11 tredje ledd).

I forbindelse med budsjettforliket for 2000 ble avskrivningssatsen i saldogruppe g redusert fra 5 prosent til 4 prosent, jf. Budsjett-innst.S. I (1999–2000) punkt 3.1.2 og Innst.O. nr. 12 (1999–2000). Ved vedtakelsen av gjeldende verdsettelsesregler for eiendomsskatt på kraftanlegg ble det derfor foreslått og vedtatt at gjenstående levetid for slike driftsmidler i skattelovforskriften § 18–5-11 tredje ledd skulle endres fra 31 til 38 år, jf. Ot.prp. nr. 47

(1999–2000) punkt 2.5.3.3, jf. Innst.O. nr. 85 (1999–2000) punkt 2.3.3.

I Innst.O. nr. 3 (2001–2002) punkt 3.1.2 ble det henvist til departementets vurdering i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 12.5.3 om at en avskrivningssats på 5 prosent var mest i samsvar med faktisk økonomisk verdifall for anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utstyr i kraftforetak. Det ble derfor foreslått og vedtatt at denne typen driftsmidler skulle skilles ut i en egen saldogruppe, saldogruppe g, med en avskrivningssats på 5 prosent. Tidligere saldogruppe g ble ny saldogruppe h. Departementet står fast ved denne vurderingen. Ved endringen i avskrivningssatsen ble ikke forskriften om gjenstående levetid endret. Det er uheldig at gjenstående levetid ikke er i samsvar med faktisk økonomisk verdifall. Departementet vil derfor endre gjenstående levetid for driftsmidler i saldogruppe g i skattelovforskriften § 18–5 11 tredje ledd fra 38 år til 31 år, med virkning fra inntektsåret 2003 og eiendomsskatteåret 2005.

Det vises til St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.5.9 for en nærmere omtale.

10.7.3 Utsatt gjennomføring av korrigering av kommunefordelingen for kraftanlegg som var satt i drift pr. 1. januar 2000 etter eiendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd annet punktum

I eiendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd er det forutsatt at kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som var satt i drift pr. 1. januar 2000, og som er basert på gjenanskaffelsesverdi (GAV), skal korrigeres for kostpris på investeringer i særskilte driftsmidler i kraftanlegg, som er ført i skatteregnskapet første gang for inntektsåret 1997 eller senere. Slik korrigering skal gjøres for at fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget skal svare til verdien av de særskilte driftsmidler i kraftanlegget som ligger i den enkelte kommune. Slik korrigering skal første gang skje for eiendomsskatteåret 2004, jf. eiendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd annet punktum.

Den forutsatte korrigering av kommunefordelingsnøkklene fastsatt på basis av GAV vil kreve presisering av hvilke påkostninger og verdier som er relevante, innhenting av den aktuelle kostpris på de aktuelle driftsmidler med angivelse av kommunetilnytning, samt en samordning og korrigering av disse verdier i forhold til de allerede fastsatte fordelingsnøkler basert på GAV. Dette arbeidet vil blant

annet innebære medvirkning og samarbeid med skattyterne og NVE, og vil medføre kostnader og merarbeid for ligningsmyndighetene.

Iverksettelsen av korrigeringsreglene er to ganger tidligere utsatt. Det vises til vurderingene i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.1.3.3, i forbindelse med at gjennomføringen av korrigeringen av kommunefordelingen ble utsatt fra eiendomsskatteåret 2002 til eiendomsskatteåret 2003. Videre vises det til vurderingene i Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) punkt 14.1.3 i forbindelse med at korrigeringen av kommunefordelingsreglene ble utsatt til eiendomsskatteåret 2004.

I Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) ble det sagt at slutføringen av arbeidet med korrigeringsreglene ville skje i løpet av 2003. Departementet har imidlertid på grunn av arbeidet med den samlede vurderingen av de skattemessige og konsesjonsbaserte ordningene, ikke hatt kapasitet til å ferdigstille dette arbeidet. Departementet tar sikte på å slutføre arbeidet i løpet av 2004.

Det vises til forslag om endring av eiendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd siste punktum.

10.8 Presisering av bestemmelsene om skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt, jf. skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd

10.8.1 Innledning og sammendrag

Ved kraftskattereformen av 1997 ble det innført to særskilte skatter knyttet til produksjon av vannkraft; naturressursskatt i skatteloven § 18–2 og grunnrenteskatt i skatteloven § 18–3. Skattepliktig for disse skattene er «skattyter som eier kraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft», jf. skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd.

Naturressursskatten skal sikre kommuner og fylkeskommuner stabile inntekter fra vannkraftvirksomhet, og beregnes på bakgrunn av produksjonen i det enkelte kraftverk. Grunnrenteskatten til staten er en beskatning av den meravkastning som oppstår ved at eier av kraftverket utnytter en begrenset naturressurs.

Departementet er kjent med at det både blant skattyterne og hos ligningsmyndighetene har vært tvil om rekkevidden av bestemmelsene i skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd i forhold til hvem som er skattesubjekt for de særskilte

kraftskattene naturressursskatt og grunnrenteskatt. Departementet er også kjent med ett tilfelle hvor denne tvilen har medført ulikt resultat i vedtak i ligningsnemndene ved to forskjellige likningskontor for kraftskattene fra samme kraftverk. Denne usikkerheten antas å ha bakgrunn i lovens ordlyd og tidligere gjeldende forskrifter. Usikkerheten gjelder særlig i forhold til andre rettighetshavere enn formell eier (rett til uttak av deler av kraftproduksjonen fra et kraftverk).

Departementet har i to uttalelser fra 21. april og 21. mai 1999 gitt uttrykk for at det er den som etter en nærmere vurdering er å anse som skattemessig eier av kraftverk som er skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt. En uttaksberettiget er ikke skattesubjekt dersom den berettigede ikke kan anses som skattemessig eier.

Etter departementets oppfatning må spørsmålet om hvem som etter gjeldende rett er skattesubjekt for de særskilte kraftskattene avgjøres på bakgrunn av klare uttalelser i forarbeidene og sammenheng med beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten i skatteloven § 18–3 tredje ledd.

På denne bakgrunn foreslår departementet presisert at den som er å anse som skattemessig eier av kraftverk er skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt. Hvem som er skattemessig eier av kraftverk må avgjøres etter alminnelige skatterettslige prinsipper med utgangspunkt i de privatretslige forhold.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks. Avhengig av hvilken oppfatning som er lagt til grunn ved ligningen i forhold til hvem som er skattesubjekt for de særskilte kraftskattene, vil endringen virke til gunst for noen skattytere og til ugunst for andre. For eventuell endring av ligning for tidligere inntektsår gjelder de alminnelige reglene i ligningsloven kapittel 9.

Departementet legger med dette fram forslag til en klargjørende endring av skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd.

10.8.2 Bakgrunn

Ved kraftskattereformen av 1997 ble det foreslått å innføre to særskatter knyttet til produksjon av vannkraft. Det opprinnelige forslaget var en grunnrenteskatt og en skatt på vannkraftinntekt. Skattesubjekt for vannkraftinntekten var i skatteloven 1911 § 19 A-2 nr. 1 foreslått til «*skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er deltaker i slik virksomhet*», og for grunnrenteskatten i § 19 A-4 nr. 1 til «*skattepliktige som eier vannkraftverk*». Under Stortingsbehandlingen av Ot.prp. nr. 23 (1995–96) ble det vedtatt å innføre en naturressursskatt i stedet for skatt

på vannkraftinntekt. Dette ble omtalt i det såkalte «20-punktsforliket» i Innst.O. nr. 62 (1995–96) i punkt 7 til 11. I innstillingen ble også ordlyden i §§ 19 A-2 nr. 1 og 19 A-4 nr. 1 endret til «*skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft*». Avgrensningen av skattesubjektet er ikke nærmere kommentert i innstillingen.

Blant annet på grunn av denne endringen i ordlyden i skatteloven 1911 §§ 19 A-2 nr. 1 og 19 A-4 nr. 1 har det blant skattyterne og ligningsmyndighetene fremstått som uklart om en uttaksberettiget er å anse som skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt, selv om den uttaksberettigede etter en nærmere vurdering ikke kan anses som skattemessig eier av kraftverket.

Etter alminnelige skatterettslige prinsipper kan en som har rettigheter i formuesobjektet, men som ikke er formell eier av et formuesobjekt, etter en konkret vurdering være å anse som eier av formuesobjektet i skattemessig forstand. Etter praksis avgjøres dette etter en konkret vurdering av rettighetshavers retter, plikter og risiko knyttet til rettigheten.

Uttaksretter i kraftverk finnes i mange varianter. Uttaksrettene blir vanligvis etablert fordi utbygging av kraftverk er svært kostnadskreven og avgivelse av uttaksretter er en hensiktsmessig måte å finansiere byggingen på. Svært ofte gis det rett til uttak av kraft til selvkost. Hvilke kostnader som inngår i selvkosten kan variere og dette vil påvirke den uttaksberettigedes risiko. Selvkosten vil typisk dekke driftsutgifter, herunder skattekostnader, og lånekostnader. Videre kan den uttaksberettigede ha andre rettigheter knyttet til retten til uttak av kraft, for eksempel rett til å være med på videre utbygginger og å pantsette en forholdsmessig del av kraftverket. Noen uttaksretter gir rett til uttak av en viss andel av produksjonen i et bestemt kraftverk, og andre uttaksretter gir rett til uttak av en viss mengde kraft hvor den leveringspliktige kan skaffe kraften fra de kraftverk han rår over eller fra markedet for øvrig. Uttaksretter kan altså inneholde mange forskjellige elementer. Om disse gir grunnlag for å anse uttaksberettiget som skattemessig eier av en forholdsmessig andel av et kraftverk, må avgjøres etter en konkret vurdering.

Departementet ga 28. august 1999 en uttalelse til Skattedirektoratet som gjaldt skattesubjektet for naturressursskatt og grunnrenteskatt fra et bestemt kraftverk. Departementet la til grunn at det vesentlige av eierbeføyelsene var overdratt til de uttaksberettigede som hadde en uttaksrett som gjaldt for 55 år, men det ble ikke gitt en nærmere vurdering av uttaksrettens varighet og dens betydning for vurderingen av om den uttaksberettigede var å

anse som skattemessig eier av kraftverket. Departementet er kjent med at uttalelsen har gitt grunnlag for tvil om departementets standpunkt hos ligningsmyndighetene og om uttalelsen senket terskelen for det varighetskravet som etter alminnelige skatterettslige prinsipper stilles til en rettighet for at en rettighetshaver skal anses som eier.

10.8.3 Gjeldende rett – tolkning av skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd

Bestemmelsene i skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd har lik ordlyd. Skattesubjekt etter bestemmelsene er «skattyter som eier kraftverk, eller som er berettiget til uttak av kraft». Språklig skiller det tilsynelatende mellom eier og uttaksberettiget som skattesubjekt. Ordlyden åpner således for at andre enn eier kan være skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt. På den annen side er det etter ordlyden klart at skatteplikten ikke kan tilordnes begge for hele skattegrunnlaget, jf. uttrykket «*eller*».

Etter ikrafttredelsen av kraftskattereformen 1. januar 1997 ble det vedtatt to forskrifter til nærmere gjennomføring av grunnrenteskatten og naturressursskatten; forskrift 8. januar 1998 nr. 9 om grunnrenteskatt til staten (grunnrenteforskriften) og forskrift 8. januar 1998 nr. 11 om naturressursskatt til kommune og fylkeskommune (naturressursskatteforskriften).

Grunnrenteforskriften § 1–3 lød slik:

«skattyter som eier vannkraftverk eller som er uttaksberettiget til kraft, skal svare grunnrenteskatt, jf skatteloven § 19 A-4 nr. 1.

Den som har uttaksrett til en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende andel av kraftverkets investerings- og driftskostnader, er på linje med eieren å anse som debitor for denne andelen av grunnrenteskatten».

Naturressursskatteforskriften § 1–2 lød:

«skattyter som eier vannkraftverk eller som er uttaksberettiget til kraft, skal svare naturressursskatt, jf skatteloven §§ 19 A-2 nr. 1 og 19 A-3 nr. 1.

Den som har uttaksrett til en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende andel av kraftverkets investerings- og driftskostnader, er på linje med eieren å anse som debitor for denne andelen av naturressursskatten.»

Andre setning i forskriftsbestemmelsene åpner i større grad enn lovens ordlyd for at en annen enn eier kan være skattesubjekt for kraftskattene. Departementet antar at denne formuleringen i stor

grad er bakgrunn for at noen ligningskontor i praksis har antatt at uttaksberettiget kan være skattesubjekt for kraftskattene ved siden av eier.

Ved overgangen til ny skattelov 1. januar 1999 ble disse forskriftene opphevet. Forskriftene er videreført i skattelovforskriften kapittel 18, men ordlyden i bestemmelsene om skattesubjektet for naturressursskatten og grunnrenteskatten er endret. Bestemmelsene om plikt til å svare skatt er fortsatt likelydende for grunnrenteskatten og naturressursskatten. Skattelovforskriften §§ 18–2-2 første ledd og 18–2-3 første ledd lyder nå:

«(1) Skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft, (...)».

Ordlyden i forskriften er således den samme som i loven og gir ikke ytterligere veiledning om hvem som er skattesubjekt for kraftskattene, utover at det følger av de nevnte forskriftsbestemmelsenes annet ledd at leietaker ikke anses som berettiget til uttak av kraft.

Som nevnt ovenfor foreslo departementet i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) å innføre skatt på vannkraftinntekt og grunnrenteskatt. Bestemmelsen om skatt på vannkraftinntekt var foreslått tatt inn i ny § 19 A-2. Pliktig til å svare slik skatt skulle være «skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er deltaker i slik virksomhet». Om skattesubjektet for skatt på vannkraftinntekt uttalte departementet i proposisjonens punkt 7.5.5:

«Vannkraftinntekt skal etter departementets forslag fastsettes for hvert kraftverk den skattepliktige eier og driver. Skattytere som har en evigvarende rett til en viss andel av produksjonen ved et verk, mot å dekke en forholdsmessig andel av verkets investerings- og driftskostninger, må anses for å eie og drive verket i relasjon til denne bestemmelsen, jf. Utv. 1973 s. 110, se nærmere omtale av dette i punkt 6.7.2.»

I merknadene til § 19 A-2 på side 191 er det videre uttalt om skattesubjektet:

«Vannkraftinntekt skal fastsettes for hvert kraftverk den skattepliktige eier. Skattyter som har en varig rett til en viss andel av verkets produksjon mot å dekke en viss andel av verkets investerings- og driftskostninger, anses som medeier i verket i forhold til denne bestemmelsen.»

Bestemmelsen om grunnrenteskatt var foreslått tatt inn i ny § 19 A-4. Pliktig til å svare grunnrenteskatt var foreslått til «skattepliktige som eier vannkraftverk». I merknadene til § 19 A-4 på side 193 er det uttalt:

«Nr. 1 bestemmer at skattepliktige som eier kraftverk skal svare skatt på grunnrente til staten og fylkeskommune etter reglene i § 19 A-4.

(...) Skattyter som har en varig rett til en viss andel av verkets investerings- og driftsomkostninger, anses som medeier i verket i forhold til denne bestemmelsen.»

Selv om ordlyden i de to foreslåtte bestemmelsene er forskjellig, var vurderingene av skattesubjektet i departementets forslag likelydende for begge skattearter. Det vises videre til departementets uttalelse i punkt 14.3.3 under fremstillingen av gjeldende rett for ligningsmåten for ulike samarbeidsformer i kraftforsyningen.

Under Stortingsbehandlingen av proposisjonen falt forslaget om skatt på vannkraftinntekt bort. I stedet ble det foreslått å innføre en naturressursskatt i Innst.O. nr. 62 (1995–96) punkt 13.1. Det ble foreslått likelydende subjektavgrensninger for naturressursskatt og grunnrenteskatt i §§ 19 A-2, 19 A-3 og 19 A-4; «*Skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak (...)*». Ordlyden i bestemmelsen om grunnrenteskatt ble altså endret i forhold til departementets opprinnelige forslag i proposisjonen. Subjektavgrensningen er ikke nærmere kommentert i Innst.O. nr. 62 (1995–1996), men i «20-punktsforliket» i kapittel 2 i forlikets punkt 19, uttaler finanskomiteen at utover de endringer som følger av forliket, skal forslagene i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) legges til grunn. Naturressursskatten skulle erstatte vannkraftinntekten, og det er departementets syn at når komiteen i innstillingen ikke uttrykkelig tar stilling til hvem som er å anse som skattesubjekt for naturressursskatten, er det naturlig å legge til grunn at de vurderinger som ble gjort i forhold til hvem som skal svare skatt på vannkraftinntekt også legges til grunn for naturressursskatten.

Det vises videre til Nasjonalbudsjettet 1997 (St.meld. nr. 1 (1996–97)) punkt 5.7.4 og Ot.prp. nr. 22 (1996–97) punkt 8.2, hvor departementets lovforståelse er ytterligere presisert.

Det skal fastsettes en grunnrenteinntekt for hvert enkelt kraftverk, jf. § 18–3 første ledd. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten er brutto salgsinntekter knyttet til produksjonen i verket. Disse fastsettes til spotmarkedspriser med følgende unntak:

- Konesjonskraft verdsettes til oppnådde priser, jf. annet ledd bokstav a nr.1
- Kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker, og med varighet på syv år eller mer, (langsiktige kontrakter) verdsettes til kontraktspris, jf. annet ledd bokstav a) nr. 2

- Kraft som forbrukes i skattyters produksjonsvirksomhet, og kraft som tas ut av eier og forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter, jf. annet ledd nr. 3

I dette bruttogrunnlaget gis det fradrag for påløpte kostnader etter § 18–3 tredje ledd bokstav a knyttet til produksjon i verket, herunder driftskostnader, konsesjonsavgift og eiendomsskatt, samt årets skattemessige avskrivninger av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt etter tredje ledd bokstav b. Friinntekten fastsettes til gjennomsnittet av de skattemessige verdiene av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember i inntektsåret multiplisert med en normrente.

De vesentligste fradrag i grunnrenteinntekten, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, skattemessige avskrivninger og friinntekten, er knyttet til eierforhold. I grunnrentebeskatningen er friinntekten helt sentral for å skjerme normalavkastningen i kraftverket. Om dette vises til Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 9.4.3, hvor det uttales:

«For å skjerme normalavkastningen fra skatt på grunnrente foreslår departementet, i tråd med flertallet i Rødseth-utvalget, at det i tillegg til å gi fradrag for skattemessige avskrivninger også defineres en friinntekt som kommer til fradrag ved fastsettelse av grunnrenteinntekten.»

En uttaksberettiget som ikke er å anse som skattemessige eier vil ikke ha driftsmidler som gir grunnlag for beregning av friinntekt. Dersom en beskatter en som ikke har krav på friinntekt for grunnrente, vil resultatet bli at man beskatter mer enn den rene grunnrenten i kraftverket.

Departementet har gitt uttrykk for sitt syn i to uttalelser datert 21. april og 21. mai 1999. Departementet la til grunn at skattesubjekt for grunnrenteskatt og naturressursskatt er eier av kraftverk. En uttaksberettiget blir bare skattesubjekt når vedkommende er å anse som skattemessig eier etter en konkret vurdering, men ikke ellers. Uttaksalternativet har således ikke selvstendig betydning ved siden av alternativet skattemessig eier.

Skattedirektoratet har blant annet i brev 29. september 1998 til et advokatfirma uttalt at uttaksalternativet har selvstendig betydning ved siden av skattemessig eier av kraftverk i forhold til vurderingen av hvem som er skattesubjekt for kraftskattene. Dette betyr at uttaksberettigede som ikke anses som eiere, også blir subjekt for kraftskattene.

10.8.4 Høringsuttalelser

I høringsnotatet foreslo departementet å presisere skattesubjektet i skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd ved at henvisningen til uttaksberettigede tas ut. De fleste høringsinstanser som har merknader, er positive til forslaget.

Den norske Revisorforening mener at forslaget bør karakteriseres som en realitetsendring i forhold til gjeldende rett. Derfor bør virkningstidspunktet vies større oppmerksomhet, og det bør fastsettes overgangsregler. Det vises til at det er truffet ligningsavgjørelser som har lagt til grunn at en annen en skattemessig eier er skattesubjekt. Det vises også til ordlyden i forskrifter gitt av departementet 8. januar 1998 nr. 9 og 11.

Samarbeidende kraftfylke stiller spørsmål ved hvilken virkning lovpresiseringen får for enkelte av medlemsfylkenes eierdisposisjoner knyttet til kraftverk. Flere fylkeskommuner er medeiere i staten sine kraftutbygginger. Slikt medeierskap har fylkeskommunene Nordland, Rogaland, Hordaland og Sogn og Fjordane. Medeierkraften er stort sett overført til egne selskap som har overtatt forpliktelsene, herunder også skatteforpliktelsene, og som selger kraften i markedet. Samarbeidende kraftfylke ser Skattedirektoratets praksis som mer fremtidsrettet og går mot en endring av ordlyden. Der som loven likevel blir endret, må det skje på en måte som sørger for at fylkeskommuner ikke kommer dårligere ut enn i dag med hensyn til medeierkraft.

10.8.5 Departementets vurderinger og forslag

På bakgrunn av klare uttalelser i forarbeidene og sammenhengen med hvem som tilordnes friinntekten i grunnrenteskattgrunnlaget i skatteloven § 18–3, er det departementets oppfatning at det er den som etter en nærmere vurdering er å anse som skattemessig eier av kraftverk, som skal svare naturressursskatt og grunnrenteskatt knyttet til kraftverket, jf. skatteloven §§ 18–2 og 18–3. På bakgrunn av den usikkerhet som har gjort seg gjeldende hos skattyter og ligningsmyndigheter er det departementets syn at bestemmelsene bør endres slik at alternativet «*berettiget til uttak av kraft*» ikke lenger fremgår av ordlyden. Hvorvidt en uttaksberettiget vil være å anse som skattemessig eier av kraftverket uttaksretten knytter seg til, vil bero på alminnelige skatterettslige vurderinger av om andre enn formell eier skal anses som reell eier.

Hvorvidt en uttaksberettiget vil være å anse som skattemessig eier av kraftverket uttaksretten knytter seg til, vil bero på alminnelige skatterettsli-

ge vurderinger av om den uttaksberettigede skal anses som reell eier. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette, så som rett til å selge eller hindre salg av kraftverket eller andelen, rett til å pantsette, delta i videre utbygging, rett til å bestemme produksjonsvolum og -tid mv., samt om den uttaksberettigede har det vesentlige av den økonomiske risikoen, herunder plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene. Utgangspunktet er at uttaksretten må være varig, men kravet til varighet må også vurderes i sammenheng med den økonomiske risiko og de eierbeføyelser som den uttaksberettigede har i tilknytning til kraftanlegget.

Endringen vil være en presisering av gjeldende rett. Det er derfor ikke nødvendig å fastsette særlige overgangsregler. I den grad det ved ligningen har vært lagt en annen forståelse til grunn, skal de alminnelige regler for endring av ligning i ligningsloven få anvendelse.

Det vises til forslag om endring i skatteloven §§ 18–2 første ledd og 18–3 første ledd.

10.9 Vurdering av spørsmålet om innføring av klagerett for kommunene over fastsettelse av eiendomsskattgrunnlag og kommunefordeling

10.9.1 Innledning

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), jf. Innst.O. nr. 40 (2000–2001) punkt 4.1.3 uttalte finanskomiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Høyre og Sosialistisk Venstreparti, blant annet:

«Det er viktig at det blir skapt tillit til beregningen av grunnlaget for eiendomsskatt, og flertallet vil be Regjeringen særlig vurdere kommunenes innsynsrett og klageadgang vedrørende takstgrunnlaget for eiendomsskatt på produksjonsanlegg.»

Finansministeren bekreftet under Odelstingsbehandlingen at disse vurderinger ville bli foretatt. I det følgende gir departementet en vurdering av spørsmålet. Spørsmålet blir vurdert både i forhold til ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattgrunnlag for det enkelte kraftanlegg og i forhold til fastsettelse av kommunefordelingen av disse grunnlagene for kommunekryssende anlegg.

Eiendomsskattelova § 8 bestemmer at «Eige-

domsskattetaksten skal reknast ut etter verdet (taksten) som eiedomen vert sett til ved likninga året før skatteåret.», det vil si formuesverdien av eiendommen. Ligningsmyndighetene fastsetter formuesverdien for kraftanlegg hvert år og sender dette ut til de lokale eiendomsskattekontorene, som fastsetter eiendomsskattegrunnlaget på grunnlag av dette.

Kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget i det enkelte kraftanlegg fastsettes etter reglene i eiedomsskattelova § 8-A. Foreløpig er det Skattedirektoratet som har myndighet til å fastsette kommunefordelingen, jf. forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eiedomsskatt for kraftanlegg § 5. Forskriften er sist endret til å gjelde eiendomsskatteåret 2003 ved forskrift 12. november 2002. Kommunene må legge til grunn de fordelingsnøkler Skattedirektoratet fastsetter.

Etter ligningsloven er kommunene som skattekreditor gitt visse partsrettigheter, herunder rett til å anmode om endring av ligning og rett til å ta ut søksmål. En innføring av klagerett for kommunene over verdsettelsen og fordelingen vil bryte med den alminnelige ordning under ligningen og krever derfor særskilte grunner. Departementet har ikke funnet at slike grunner foreligger og foreslår derfor at det ikke innføres klagerett for kommunene over verdsettelsen av kraftanlegg og fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget.

10.9.2 Gjeldende rett

10.9.2.1 Historikk vedrørende regler om kommunenes klagerett over ligningen – herunder eiendomsskattegrunnlaget

Før 1983 hadde kommunene som skattekreditor generell klagerett over ligningen i medhold av byskatteloven § 90 nr. 1 og landskatteloven § 98 nr. 1. Den generelle klageadgangen i forhold til selve ligningen falt bort ved ikrafttreddelsen av ligningsloven i 1983. Dette skjedde på tross av at kommunene i 1983 fortsatt var kreditor for en ikke uvesentlig del av skatteinntektene av de grunnlag som ble fastsatt ved ligningen. Begrunnelsen for bortfallet av klageretten var at klagemuligheten var lite brukt og at kommunene hadde mulighet til å anmode om endringsligning og adgang til søksmål, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) i merknadene til § 9–5 om endringsligning, og § 11–2 om søksmålsadgang.

Før ikrafttreddelsen av eiedomsskattelova § 8 for kraftanlegg hadde kommunene selv hånd om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, jf. byskatteloven §§ 4 til 6 og 9 og eiedomsskattelova § 33. Ifølge nevnte regler skulle kommunestyret oppnevne en takstnemnd som skulle forestå takse-

ringen av anlegget. Etter byskatteloven § 4 første ledd hadde kommunene også en særlig adgang til å klage over taksten (verdsettelsen) på eiendommen som ble lagt til grunn ved utskrivningen av eiendomsskatt.

10.9.2.2 Gjeldende rett etter ikrafttreddelsen av eiedomsskattelova § 8 for kraftproduksjonsanlegg

Eiedomsskattelova § 8 ble ved kgl.res. 17. juli 1998 nr. 613, med senere endringer, satt i kraft for anlegg for produksjon av elektrisk kraft, med virkning fra 1. januar 2001.

I Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) punkt 3.3.3 foretok departementet en gjennomgang av kommunenes partsstilling i forhold til ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget etter iverksettelse av eiedomsskattelova § 8. Her heter det blant annet:

«Ved ikrafttreddelsen av eiedomsskattelova § 8 vil reglene om partsrettigheter i ligningsloven gjelde også for eiendomsskatten, for så vidt gjelder fastsettelsen av grunnlaget. At kommunen ikke kan påklage takseringen som foretas for eiendomsskatteformål, er forskjellig fra hva som er tilfelle etter reglene i den gamle byskatteloven. Kommunen kan imidlertid som nevnt anmode ligningsmyndighetene om å ta opp ligningen på ny som endrings sak etter ligningsloven § 9–5. Dersom kommunen ikke er tilfreds med resultatet etter en slik henvendelse, kan det reises søksmål mot formannen i det organet som har truffet avgjørelsen, eller mot ligningssjefen når ligningskontoret har truffet avgjørelsen, jf. ligningsloven § 11–2 nr. 1. Selv om kommunen ikke har fulle partsrettigheter under ligningen, ble det i ligningslovens forarbeider under drøftelsen av taushetspliktsreglene, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 74, forutsatt at kommunen må ha adgang til å få innsyn i sakens dokumenter i forbindelse med en vurdering om å gå til søksmål om ligningen. Kommunens adgang til å få rettslig prøvet takseringen av kraftanleggene for eiendomsskatteformål er forskjellig fra det som følger av gjeldende regler, hvor det ikke er noen slik mulighet.

Dersom en kommune mener ligningen inneholder feil med hensyn til fordelingen av formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag mellom flere berørte kommuner, skal søksmål ikke rettes mot ligningsorganet, men i stedet mot den eller de andre kommunene tvisten gjelder, jf. ligningsloven § 11–2 nr. 3 annet punktum. Loven gir imidlertid adgang for kommunene til å kreve en fordelings tvist bindende avgjort av Skattedirektoratet, jf. ligningsloven § 11–3. Ordningen

er et alternativ til domstolsprøving, og er frivillig for den enkelte kommune, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 126. Fordelingstvister har ikke vært aktuelle under gjeldende regler om taksering for eiendomsskatteformål, siden den enkelte kommune har hvert sitt organ som fastsetter grunnlaget i kommunen. Når eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes samlet for hele kraftanlegget, vil reglene om fordelingstvister kunne få større betydning, ettersom slike anlegg ofte krysser kommunegrenser, for eksempel ved at reguleringsanlegg og kraftstasjon ligger i ulike kommuner.»

Departementet fant i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) ikke grunn til å innføre en særskilt klagerett ved iverksettelse av eieendomsskattelova § 8 for kraftanlegg. Kommunenes kontrollbehov ble ansett tilstrekkelig ivaretatt ved adgangen til anmodning om endringsligning, søksmålsadgangen og muligheten for voldgiftsløsning av fordelingstvister i ligningsloven.

Ved innføring av de nye kommunefordelingsreglene for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg i eieendomsskattelova § 8 A ble ligningslovens regler også gitt anvendelse for ligningsmyndighetenes fastsettelse av kommunefordelingen. Under gjennomgangen av kommunenes partsstilling etter de nye kommunefordelingsreglene ble det i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) punkt 16.8.5 vist til ovenstående sitat fra Ot.prp. nr. 47 (2000–2001). Spørsmålet om innføring av klagerett for kommunene i forhold til ligningsmyndighetenes vedtak om kommunefordeling, ble vurdert på samme måte. Særskilt klagerett for kommunene ble således ikke foreslått i forhold til vedtak etter kommunefordelingsreglene. Departementet uttalte dessuten at:

«På det nåværende tidspunkt ser departementet ikke grunn til å foreslå innført andre behandlingsregler for fordelingstvister enn det som følger av nevnte regler i ligningsloven.»

Kommunene som skattekreditor er heller ikke gitt klagerett over den «utskrivne skatten» etter eieendomsskattelova § 19. En slik klagerett tilkommer derimot eieren (skattyteren) etter den nevnte bestemmelse, men bestemmelsen er ennå ikke trådt i kraft, jf. eieendomsskattelova § 33.

Det gjorde seg gjeldende særlige forhold ved ligningen av deltakerlignede kraftselskaper som lignes etter nettometoden for eieendomsskatteåret 2001. Det er gjort nærmere rede for disse forholdene i departementets vurdering av spørsmålet om overføring av kraftforetak til sentral ligning, jf. punkt 10.6, og nedenfor i punkt 10.9.4. På bakgrunn av disse forholdene anmodet departementet i brev

til Skattedirektoratet 26. februar 2001, om at ligningsmyndighetene skulle ta kommuners anmodning om endring av verdsettelses- og fordelingsvedtak for skatteåret 2001 opp til realitetsvurdering, jf. ligningsloven § 9–5 nr. 1. Forutsetningen var at kommunenes anmodninger om endring av verdsettelsen eller kommunefordelingsnøkklene, var begrunnet i mulige faktiske eller rettslige feil eller andre konkrete forhold knyttet til den aktuelle verdsettelse eller kommunefordeling. Anmodninger som kun var begrunnet i at de nye regler vil medføre lavere inntekter av eieendomsskatt for kommunene enn forutsatt ved Stortingets vedtakelse av ikraftsettelse av eieendomsskattelova § 8, antok departementet at burde avvises. Det ble videre forutsatt at kommunene måtte fremsette 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 ble det antatt at det burde kunne kreves at anmodningen fremsettes innen et år etter at kommunen ble kjent med forholdet.

Dette ble i utgangspunktet gjort som et særskilt tiltak for skatteåret 2001, som konsekvens av hendelser fra berørte kommuner til departementet om disse forhold. Ordningen har blitt videreført i de påfølgende år.

10.9.3 Høring

Den norske advokatforening (DNA), Den norske revisorforening (DNR), E-CO Energi AS, EBL, Energiselskapet Buskerud, Fylkesskattesjefenes forening, KS-Bedrift og Skattedirektoratet støtter departementets vurdering.

Kommunenes sentralforbund (KS), LVK og Årdal kommune er uenige i departementets vurdering. LVK har i hovedsak fremhevet:

- at staten og kommuner har motstridende interesser i fastsettelsen av eieendomsskattegrunnlaget fordi eieendomsskatt er en ren kommunal skatt som også er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, og at selv om en del av inntektsskatten tilfaller kommunene, har de ikke i like stor grad behov for klageadgang fordi staten i større grad vil kontrollere disse fastsettelsene
- at kommunene har klagerett over fastsettelsen av eieendomsskattegrunnlaget for andre eieendommer
- at med økende kraftpris vil flere kraftverk få fastsatt eieendomsskattegrunnlaget etter hovedregelen, og ikke minimumsverdi, som er en produksjonsbasert størrelse. Dette medfører at grunnlaget for feil i fastsettelsene vil øke

- eiendomsskattens økonomiske betydning for kraftkommunene

Årdal kommune viser i likhet med LVK til at verdsettelsesreglene for eiendomsskatt for kraftanlegg er kompliserte og påpeker eiendomsskattens økonomiske betydning for kraftkommunene.

10.9.4 Departementets vurderinger og forslag

10.9.4.1 Innledning

En ordning med klagerett for kommunen som skattekreditor vil bryte med den alminnelige ordning om at skattekreditorer ikke har klagerett etter ligningsloven. Dette gjelder alle skattekreditorer, både stat og kommune. Denne ordning ble etablert på et tidspunkt da kommunene fortsatt var skattekreditor for vesentlige deler av de skatteinntekter fra selskaper som ligningen ga grunnlag for. Det fremkom ingen sterke motforestillinger fra kommunene mot denne endringen av ligningsordningen da den ble innført. Dette til tross for at disse skatteinntektene representerte betydelige inntekter for kommunene. Etablering av en særskilt klageordning for kommunene for ligningsfastsettelsene i forbindelse med fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, eventuelt etablering av en særskilt klageordning i forhold til fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg, må derfor bygge på at kommunene har et helt særlig behov for kontrollmuligheter med eiendomsskattegrunnlaget og fordelingen av dette.

10.9.4.2 Betydningen av tillit til ligningsmyndighetenes fastsettelse

Som nevnt ovenfor, fremhever LVK i sin høringsuttalelse at eiendomsskatten er en ren kommunal skatt som også er fradragsberettiget i skattyters alminnelig inntekt. LVK peker på at en av den grunn ikke kan forvente at staten vil ha interesse i å overprøve uriktig fastsatte eiendomsskattegrunnlag i samme grad som for inntekts- og grunnrenteskatten.

Ligningslovens system forutsetter at det foreligger en grunnleggende tillit mellom ligningsmyndighetene og de øvrige involverte; skattyter og skattekreditor, om at ligningsmyndighetene kommer fram til riktige resultater. Som angitt av finanskomiteen er det tilsvarende av betydning at det blir skapt tillit til beregningene av eiendomsskattegrunnlaget. Som utgangspunkt for denne grunnleg-

gende tilliten må en forutsette at ligningsmyndighetene kun har interesse av å fastsette riktige skattegrunnlag, uavhengig av hvem som er skattekreditor. Selv om eiendomsskatten er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, vil staten ikke ha interesse av at uriktige skattegrunnlag svekker kommuneøkonomien. Departementet viser også til at deler av formuesskatten fra personlige skattytere og dødsbo går til kommunene. Videre tilfaller en ikke ubetydelig del av inntektsskatten kommunene. Mellom 9,4 og 13 prosent av inntektsskatten for inntektsåret 2003, jf. Stortingets vedtak om fastsettelse av den kommunale og fylkeskommunale inntektsskatteøren for inntektsåret 2003. Dette har stor betydning for de kommuner som ikke har skatteinntekter fra kraftnæringen. Kommunene har ikke klagerett over fastsettelsen av disse skattegrunnlagene. Departementets syn er at skatteinntekter er av stor betydning for kommuner generelt, og eiendomsskattens økonomiske betydning for kraftkommuner kan ikke begrunne at det gis særskilte klagerettigheter over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for disse kommunene.

10.9.4.3 Kan innføring av klagerett begrunnes med at en bør videreføre den tidligere ordning?

Den omstendighet at kommunene etter byskatteloven § 4 hadde klagerett over eiendomsskattegrunnlaget, er etter departementets oppfatning ikke tilstrekkelig til å begrunne at en lignende ordning bør etableres ved ikrafttreddelsen av § 8.

LVK viser i sin høringsuttalelse til at kommuner har klagerett i forhold til fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer enn kraftanlegg.

Saksbehandlingsreglene i eideomsskattelova kapittel 6, som ikke er satt i kraft, vil heller ikke gi kommunen/skattecreditor klagerett over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget eller fordelingen av dette når bestemmelsene trer i kraft. Dette har vært en forutsetning helt siden vedtagelsen av eideomsskattelova. Skattecreditor har, som påpekt ovenfor, ikke klagerett i forhold til andre skattegrunnlag. Det forhold at kommunene tidligere hadde en større kontrollmulighet kan ikke i seg selv begrunne at det gis særskilt klagerett for kommuner over forhold knyttet til denne skatten. Kommunene har også i dag en kontrollmulighet gjennom anledningen til å anmode om endringsligning, jf. § 9–5, og den innsynsrett dette gir. Videre har kommunene muligheten til å gå til søksmål mot ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 11–2 nr. 1.

10.9.4.4 *Problemer ved overgangen til nytt system som begrunnelse for klagerett*

Ligningslovens system fordrer en grunnleggende tillit mellom ligningsmyndighetene og de øvrige involverte; skattyter og skattekreditor, om at ligningsmyndighetene kommer fram til riktige resultater. Blant annet de av LVK anførte synspunkter om feil og mangler ved foretatte ansettelser nevnt i brev fra LVK til departementet 17. november 2000, tyder på at det i hvert fall i en startfase ved omleggingen av reglene ikke forelå en slik tillit som nevnt.

Blant annet på denne bakgrunn gikk departementet ut med en generell anmodning om at kommunenes anmodninger om endringer av verdsettelse og kommunefordelingsvedtak for 2001 skulle tas opp til realitetsvurdering. Det vises til brev 26. februar 2001 til Skattedirektoratet.

Etter det departementet kjenner til kom det en del slike anmodninger i forhold til fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for eiendomsskatteåret 2001. Et flertall av disse henvendelsene gjaldt innsynsrett i grunnlaget for verdsettelsen. I tillegg er det opplyst fra Sentralskattekontoret for storbedrifter at henvendelsene dit gjaldt anlegg i Sira-Kvina og Ulla-Førre-vassdragene. Antall henvendelser sank betraktelig for eiendomsskatteåret 2002, og etter det departementet kjenner til, begrenser de seg nå til å gjelde innsyn i grunnlaget for verdsettelsen.

I Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) punkt 1.2 ble det også fremmet forslag om en særlig presisering av utgangspunktet for kommunenes søksmålsfrist etter ligningsloven § 11–2 nr. 2 i tilfeller hvor det er fremmet anmodning om endring etter ligningsloven § 9–5, jf. endringslov av 15. juni 2001 nr. 46.

De uoverenstemmelser en ser i eiendomsskattegrunnlag fastsatt etter tidligere regler for taksering og eiendomsskattegrunnlag fastsatt etter skatteloven § 18–5, kan i stor grad forklares med at overgangen til lønnsomhetsbasert verdsettelse nødvendigvis måtte føre til en endring fordi kraftprisen ble gjort til en viktig del av beregningsgrunnlaget.

Kraftprisene var generelt lave i perioden 1997–2000. Dette gir utslag ved verdsettelsen av kraftanlegget i den perioden disse inntektsårene inngår i beregningsgrunnlaget, men det antas at virkningen vil avta i tiden fremover etterhvert som de høyere prisene fra 2001 kommer inne i beregningsgrunnlaget. Provenyanslagene som ble lagt til grunn i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000), ble for øvrig sikret ved at man økte minimumsverdien for kraftanlegg i eiendomsskatte-lova § 8 fjerde ledd, jf. Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) og Innst. O. nr. 40 (2000–2001). På

denne bakgrunn antar departementet at antall anmodninger om endring av verdsettelse fra kommuner for fremtidige år ikke vil være like høyt som for eiendomsskatteåret 2001. Dessuten er det departementets syn at anmodningene om endringsligningen også har bakgrunn i den generelle uro som kan forventes ved overgangen til et nytt system, mer enn grunnleggende problemer ved verdsettelsesreglene. Departementet mener etter dette at problemene ved overgang til nytt verdsettelsessystem ikke kan begrunne klagerett for kommuner.

Omleggingen til lønnsomhetsbasert verdsettelse av kraftanlegg måtte nødvendigvis medføre endringer i skattegrunnlaget. Dette ble også forutsatt ved vedtakelsen av ikrafttreddelsen av egedoms-skattelova § 8, se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) punkt 2.6.3. og Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) punkt 3.1. En nedgang i de samlede inntektene fra eiendomsskatt på 10 til 15 % var her ventet og akseptert av Stortinget, jf. Innst. O. nr. 85 (1999–2000) punkt 2.5.

En nedgang på 10 til 15 prosent i provenyet vil nødvendigvis ramme enkeltkommuner noe ulikt, slik at noen får en større nedgang, noen en mindre og andre en økning i inntektene fra eiendomsskatt på kraftanlegg. Kommunene har derfor hatt en oppfordring til å ta høyde for dette ved utarbeidelsen av sine budsjetter. Lavere verdsettelse og lavere skatteinngang kan i seg selv ikke avhjelpest, ved eller begrunne, innføring av klagerett for kommunene.

10.9.4.5 *Er verdsettelsesreglene så kompliserte at det kan begrunne klageadgang?*

Som grunnlag for krav om klageadgang har LVK blant annet hevdet at reglene for verdsettelse av kraftanlegg er så kompliserte at dette representerer en særlig grunn til å innføre klagerett for kommunene over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget.

Departementet viser her til vurderingen av spørsmålet om innføring av sentral ligning av kraftforetak, jf. ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav b. Om ligningsmetode og skattested vises til punkt 10.6.2. Det fremgår her at en stor del av kraftforetakene deltakerlignes etter nettometoden. Egedoms-skattelova § 8 trådte i kraft for kraftanlegg med virkning for skatteåret 2001. Saksbehandlingsrutinene for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget var imidlertid helt spesielle for dette skatteåret. Fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for dette året ble ikke foretatt som en del av det ordinære ligningsarbeidet for inntektsåret 1999. Verdsettelsen ble foretatt på bakgrunn av særskilt innhentede tilleggsopplysninger fra skattyterne i løpet av juli/august 2000.

Det ble ved ligningsbehandlingen i 2000 (inn-

tektsåret 1999) ikke lagt opp til at kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden skulle innlevere selskapsoppgaver, slik den alminnelige ordning er, jf. ligningsloven § 4–9 nr. 5, med særskilt angivelse av samlet verdsettelse etter skatteloven § 18–5 for foretakets kraftanlegg. Grunnlag for verdsettelsen ble bare innhentet fra den enkelte deltaker i foretaket. Tilsvarende var det i overgangsåret for ikrafttredelsen av eignedomsskattelova § 8 for kraftanlegg, ikke grunnlag for å foreta fastsettelse av den samlede verdi ved ligningsmyndighetene i kraftforetakets hovedkontorkommune, slik ligningsloven § 8–6 nr. 5 normalt forutsetter. Verdsettelsen av kraftanlegg for eiendomsskatteåret 2001 ble med andre ord foretatt for den enkelte deltakers andel av kraftforetaket/kraftanlegget og ved de ligningskontor vedkommende deltakere hører til etter de alminnelige regler om skattested i skatteloven kapittel 2.

Ligningsmyndighetene har ikke foretatt noen generell gjennomgang av de her omtalte verdsettelsene som ligger til grunn for deltakerligning etter nettometoden for skatteåret 2001, med tanke på å avdekke eventuelle feil en samordnet ligning muligen kunne ha avdekket.

Departementet antar at dette er en del av bakgrunnen for de forskjeller som har vist seg i eiendomsskattegrunnlaget for eiendomsskatteåret 2001, og som er påpekt i flere brev til departementet fra LVK.

Disse forskjellene kan etter all sannsynlighet forklares nettopp med de ovenfor angitte forhold. De særlige omstendigheter oppsto fordi de regler som skulle anvendes ble vedtatt på et så sent tidspunkt at de alminnelige frister for innlevering av ligningsoppgaver ikke kunne overholdes. Departementet oppfatter det som mindre sannsynlig at de varierende verdsettelsene skyldes at reglene er særlig kompliserte å anvende.

For årene etter eiendomsskatteåret 2001 skal ligningsarbeidet for kraftforetak følge den alminnelige ordning for deltakerligning etter nettometoden i ligningsloven § 8–6 nr. 5. Det må antas at denne behandling lettere vil kunne avdekke eventuelle feil i verdsettelsen som ligger til grunn for deltakerligning etter nettometoden. Den svakhet som heftet ved deltakerligningen etter nettometoden for eiendomsskatteåret 2001 antas derfor ikke å være av permanent karakter.

Vedrørende kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden etter skatteloven § 10–40 tredje ledd, har det i brev fra LVK vært hevdet at det for disse kraftforetakene fremkommer særlig store forskjeller i verdsettelsen av kraftanlegg. I Finansministerens svar til LVK 1. desember 2000 fremgår det

at verdsettelsesgrunnlaget for eiere som deltakerlignes generelt vil kunne variere. Eierne i kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden tar ut og selger kraft for egen regning. Disse vil derfor kunne ha ulik lønnsomhet av anlegget i det enkelte år. Dette vil kunne avspeile seg i verdsettelsene for den enkelte deltaker. Dette er altså et resultat av reglene slik de er ment å fungere, og ikke at de er så kompliserte at ulikheter i verdsettelsene nødvendigvis representerer feil i ligningsarbeidet.

LVK viser i sin høringsuttalelse til at et flertall av kraftanleggene nå får fastsatt eiendomsskattegrunnlag til minimumsverdi etter eignedomsskattelova § 8 fjerde ledd, som er en produksjonsbasert størrelse. Med økende kraftpriser vil flere kraftanlegg få fastsatt eiendomsskattegrunnlag etter hovedreglen i skatteloven § 18–5 som er en lønnsomhetsbasert skatt. Grunnlaget for feil i fastsettelsene vil dermed øke. Departementet viser til at selv om eiendomsskattegrunnlaget blir *fastsatt* til minimumsverdi blir det *beregnet* eiendomsskattegrunnlag både etter hovedregelen i skatteloven § 18–5 og etter regelen om minimumsverdi i eignedomsskattelova § 8 fjerde ledd. Dette fremgår også av skjema RF-1161B post 163 og 164. En økning av antall kraftanlegg som får fastsatt eiendomsskattegrunnlag etter hovedregelen i skatteloven § 18–5 vil således ikke øke antall feil i fastsettelsene i forhold til i dag. Imidlertid vil eventuelle feil kunne få større betydning ved at det vil gjelde flere eiendomsskattegrunnlag.

Departementet antar etter dette at reglene for verdsettelse og ligning av kraftanlegg ikke er så kompliserte at det i seg selv kan begrunne at den alminnelige ligningsordning fravikes ved at det innføres klagerett over eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingsnøkklene for eiendomsskattegrunnlaget.

10.9.4.6 Økonomiske og administrative konsekvenser av en eventuell klagerett

For ligningen i ligningsåret 2000 kjenner departementet til at 10 til 15 kommuner har hatt en nedgang i sine eiendomsskatteinntekter på mer enn 10 til 15 % i forhold til det tidligere systemet. Ingen av disse har varslet søksmål på grunnlag av ligningsloven § 11–2. Derimot er det tatt ut flere stevninger kommuner imellom fordi noen kommuner har innført det standpunkt at de gamle fordelingsavtaler ikke gjelder. Tallet for kommuner som vil komme til å benytte seg av en eventuell klageadgang vil med bakgrunn i denne erfaringen ikke bli veldig stort. En må likevel regne med at et noe større antall enn de kommunene som har meldt fra til departemen-

tet om nedgang i eiendomsskatteinntektene, vil benytte seg av en eventuell klagerett. Klage over ligningen er dessuten et mindre skritt enn søksmål. Av den grunn må en også regne med at flere vil ønske å benytte seg av denne muligheten. En innføring av klagerett for kommuner over fastsetting av eiendomsskattegrunnlag og fordeling av dette grunnlaget, vil derfor føre til en del merarbeid for ligningsmyndighetene.

10.9.4.7 Oppsummering

Innføring av klagerett for kommuner over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg og kommunefordelinger vil bryte med ligningslovens ordning om at skattekreditor ikke anses som part ved ligningen og dermed ikke er gitt partsrettigheter som klagerett og innsynsrett. Det må derfor sterke grunner til for at en skal bryte med den ordningen, og gå inn for å gi kommunene slike rettigheter i forhold til fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingen.

Departementets oppfatning er at den misnøye som har oppstått i forbindelse med fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og fordelingen av dette, har sin bakgrunn i forhold som var kjent på tidspunktet for vedtakelsen av ikrafttredelsen av eieendomsskatte-lova § 8 og som det allerede da var antatt kunne føre til endringer i eiendomsskattegrunnlaget. Disse forholdene er blant annet at verdsettelsen av kraftanlegg skulle bli lønnsomhetsbasert og at det ikke lenger var anledning til å avtale fordeling av eiendomsskattegrunnlaget på tvers av fordelingsreglene i eieendomsskatte-lova §§ 8-A flg.

Ved overgangen til et nytt skattesystem vil det som regel være noen av de berørte kommunene som ikke får opprettholdt sine skatteinntekter fullt ut. Etter departementets oppfatning var disse forhold tilstrekkelig varslet i det arbeid som førte frem til ikrafttredelsen av eieendomsskatte-lova § 8, og kommunene hadde oppfordring til å ta høyde for dette i arbeidet med sine budsjetter. De negative utslag de nye verdsettelsesreglene har ført til for enkelte kommuner for eiendomsskatteåret 2001, er tilstrekkelig kompensert gjennom det særskilte tilskuddet som ble gitt i forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett 2001. Departementet antar at tilliten til ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg er styrket i forhold til situasjonen ved innføringen av lønnsomhetsbasert verdsettelse. Departementet viser til den markante nedgangen i henvendelser fra kommunene om klage over og innsyn i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. Stortingets anmodning

om en vurdering av klagerett, hadde sin bakgrunn i den svekkede tillit overgangen til lønnsomhetsbasert verdsettelse medførte. Videre antar departementet at negative utslag vil jevne seg ut over tid. Det foreligger derfor ikke tilstrekkelige grunner til å etablere en særordning med klagerett for skattekreditor over fastsetting og kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget.

En annen mulighet er å videreføre ordningen for ligningsbehandlingen for eiendomsskatten i eiendomsskatteåret 2001. Ligningsmyndighetene anmodes om å ta opp til realitetsvurdering kommuners anmodning om endring av ligningen etter ligningsloven § 9–5, såfremt denne er faktisk eller rettslig begrunnet i konkrete omstendigheter. Kommunene vil da få innsynsrett i opplysninger som ligger til grunn for ligningen, jf. § 3–13 nr. 1 så langt denne rekker i forhold til å vurdere grunnlaget for søksmål, se nærmere om innsynsretten i kapittel 10. Denne ordningen synes å være den mest praktiske.

10.9.5 Departementets forslag

Kommunenes interesser ved fastsetting og kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget anses tilstrekkelig ivaretatt ved dagens ordning som følger av ligningsloven. Det foreligger ikke særskilte forhold som kan begrunne at det etableres en særlig klagerett for kommunene over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg og kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget. For å skape nødvendig tillit i en overgangsfase foreslås at den forutsetning om realitetsbehandling av kommunenes anmodning om endring som ble lagt til grunn i departementets brev til Skattedirektoratet 26. februar 2001, legges til grunn i ytterligere fem år fra og med eiendomsskatteåret 2003.

10.10 Vurdering av kommunenes innsynsrett i grunnlaget for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag og kommunefordeling – og forholdet til taushetsplikreglene i ligningsloven § 3–13

10.10.1 Innledning

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), jf. Innst.O. nr 40 (2000–2001), uttalte flertallet i finanskomiteen:

«Flertallet viser til at det i forbindelse med ar-

beidet med denne innstillingen er reist spørsmålsteget ved om de berørte kommuner har innsynsrett i takstgrunnlaget for eiendomsskatt på produksjonsanlegg i deres kommuner.»

Komiteen viste så til finansministerens brev til Høyres stortingsgruppe 6. desember 2000, hvor det ble foretatt en gjennomgang av gjeldende rett i forhold til kommunenes innsynsrett i takstgrunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg. Avslutningsvis i brevet uttalte finansministeren:

«Departementet vil med det første avgi en presiserende uttalelse om omfanget av opplysningsplikten og innsynsretten etter eiedomsskattelova § 18.»

Nedenfor gjennomgås rekkevidden av kommunenes innsynsrett etter eiedomsskattelova § 18. Kommunene er ikke part ved ligningen og en utvidelse av den innsynsretten i grunnlaget for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg og kommunefordelingen som følger av eiedomsskattelova § 18, må avveies mot skattyters behov for at de opplysninger han overlater til ligningsmyndighetene beskyttes mot innsyn. Departementet har vurdert spørsmålet, og kommet til at det ikke foreligger slike særlige forhold som kan begrunne en utvidelse av kommuners innsynsrett i grunnlaget for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingen, utover den innsynsrett som følger av gjeldende rett.

10.10.2 Gjeldende rett

Etter eiedomsskattelova § 18 skal ligningskontoret gi «*eiendomsskattekontoret alle opplysninger det ligg inne med og som trengst for utskrivning av eiedomsskatten*». Så langt den rekker, opphever bestemmelsen taushetspliktreglene i ligningsloven § 3–13 nr. 1, jf. nr. 2 bokstav a, slik at kommunene skal få innsyn i fastsatte og eventuelt kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg.

I den utstrekning kommunene vil vurdere å gå til søksmål eller fremsette anmodning til ligningsmyndighetene om endring av fastsatte eiendomsskattegrunnlag eller kommunefordelingsnøkler for kommunekryssende anlegg, har departementet videre antatt at kommunene ikke er å anse som «*uvedkommende*» etter taushetspliktbestemmelsen i ligningsloven § 3–13 nr. 1. Videre har departementet lagt til grunn at opplysninger om grunnlaget for ligningsmyndighetenes fastsettelser må anses «*nødvendige for utskrivning av eiedomsskatten*», jf. eiedomsskattelova § 18.

Denne tolkningen som innebærer et unntak fra de ellers strenge taushetspliktreglene, må imidlertid leses med den begrensning at det bare gjelder

de opplysninger som er nødvendige for å fastsette grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg og for fastsettelse av kommunefordelingsnøkler for eiendomsskattegrunnlaget for kommunekryssende anlegg. Kommunene vil fortsatt være å anse som «*uvedkommende*» i forhold til ligningsmyndighetenes opplysninger om grunnlaget for fastsettelse av andre skattarter. Opplysninger som ligningsmyndighetene har innhentet i medhold av andre bestemmelser og/eller for andre formål enn eiendomsskatt, vil i utgangspunktet være taushetsbelagt i forhold til kommunene.

Departementet antar således at kommunenes innsynsrett vil være begrenset av taushetspliktreglene, jf. ligningsloven § 3–13 nr. 1, slik at den bare vil gjelde de opplysninger som ligningsmyndighetene selv har lagt til grunn ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag og kommunefordeling som nevnt. Dersom ligningsmyndighetene har fraveket skattyters oppgaver som er av direkte betydning for fastsettelser for eiendomsskatteformål som nevnt, vil kommunene ha rett til innsyn i dette fra-rik og eventuelt grunnlaget for dette. Det materialet ligningsmyndighetene for øvrig sitter inne med, og som har blitt benyttet, eller som kan benyttes for ligningsmyndighetenes kontroll i forbindelse med fastsettelsesarbeidet, er i utgangspunktet ikke omfattet av kommunenes innsynsrett.

En rekke av de opplysninger som ligger til grunn for formuesfastsettelsen for kraftanlegg etter skatteloven § 18–5 inngår også i grunnlaget for øvrige skattearter knyttet til kraftproduksjon. Det kan være nyttig å kontrollere de opplysninger som ligger til grunn for formuesfastsettelsen/eiendomsskattegrunnlaget mot opplysninger gitt ved oppgavene for andre skattearter som bygger på samme opplysninger. Dette vil for formuesverdsettelsen for kraftanlegg etter skatteloven § 18–5 gjelde grunnlaget for naturressursskatt og grunnrenteskatt. Når en kommune begjærer overprøving av fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget vil en i utgangspunktet ikke få utvidet adgang til innsyn i grunnlagsmaterialet for andre skattarter enn eiendomsskattegrunnlaget.

Etter at det er tatt ut søksmål om fastsettelse av formuesverdien for kraftanlegg kan partene i medhold av ligningsloven § 3–13 nr. 3 bokstav b anmode om departementets samtykke til at det kan føres vitner eller legges frem dokumenter som i utgangspunktet omfattes av taushetsplikten i § 3–13 nr. 1. Ligningsloven inneholder ikke selv retningslinjer for hvilke kriterier som skal vektlegges i slike saker, men det følger av tvistemålsloven § 204 nr. 2 at samtykke kun kan nektes dersom samtykket vil kunne utsette staten eller allmenne interesser for skade eller virke urimelig overfor den enkelte. Selv

om bestemmelsen i tvistemålsloven etter sin ordlyd gjelder for vitnemål, må de samme kriterier legges til grunn ved vurderingen av å samtykke til å fremlegge dokumenter. Departementet har lagt disse retningslinjene til grunn for sine vurderinger når det er anmodet om samtykke etter ligningsloven § 3–13 nr. 2. Når departementet gir slikt samtykke stilles det krav om at fremleggelsen av taushetsbelagte opplysninger skjer for lukkede dører og under pålegg om taushetsplikt, jf. tvistemålsloven § 204 nr. 3. Departementet har så langt ikke mottatt anmodning om slikt samtykke fra kommuner som har tatt ut søksmål over fastsettelsen av formuesverdien for kraftanlegg.

10.10.3 Høring

Den norske advokatforening (DNA), Den norske revisorforening (DNR), E-CO Energi AS, EBL, Energiselskapet Buskerud, Fylkesskattesjefenes forening, KS-Bedrift og Skattedirektoratet støtter departementets vurdering om at den innsynsrett kommuner allerede har i kraft av eieendomsskattelova og ligningsloven er tilstrekkelig til at de kan ivareta sine interesser. EBL viser blant annet til at kraftforetakene ved ligningen inngir mye sensitiv informasjon hvor beskyttelsesbehovet er stort, både for selskapet selv og medkontrahenter.

LVK og Årdal kommune er uenige i departementets vurdering.

LVK viser til at før eieendomsskattelova § 8 trådte i kraft hadde kommunen selv hånd om takseringene og dermed innsyn i fastsettelsen, og at innsynsrett ikke vil innebære nye og utvidete rettigheter, men en videreføring av rettigheter kommunen har hatt i forhold til fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. *LVK* viser til at kommunen har innsyn i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer.

Årdal kommune mener at de samme hensyn som taler for å gi kommuner klagerett over fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget og kommunefordelingen taler for å gi kommunene innsynsrett.

10.10.4 Departementets vurderinger og forslag

Tilliten mellom ligningsmyndighetene og skattyter er sentral ved ligningsbehandlingen, og en utvidelse av gjeldende regler om innsyn for tredjepart i opplysninger skattyter har gitt ved ligningen må veies mot skattyters behov for at disse opplysningene skjermes.

Departementet antar at de signaler en har mot-

tatt tidligere om behovet for en slik utvidet rett til innsyn i fastsettelsen av grunnlaget for eiendomsskatt for kommunene dels var en følge av overgangen fra et system hvor kommunene selv hadde hånd om verdsettelsen av kraftanlegg til et nytt verdsettelsessystem hvor kommunen ikke lenger er part under ligningen/verdsettelsen, og dels en følge av at de nye verdsettelsesreglene etter sitt innhold medførte at verdsettelsen ble endret i forhold til de gamle takstene. De opplysninger tidligere taksering bygget på var av en annen og mer skjønsmessig karakter ved at en benyttet befaringer av kraftverket som grunnlag for verdsettelsen. De regnskapsmessige opplysninger som ligger til grunn for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget etter eieendomsskattelova § 8, jf. skatteloven § 18–5, er svært detaljerte. Skattyter og hans medkontrahenter har således et større behov enn tidligere for at disse opplysningene skjermes i forhold til tredjemann, også skattekreditor.

Som nevnt ovenfor i punkt 10.9.5.4 har antall henvendelser fra kommunene når det gjelder innsyn og klage sunket betraktelig etter eiendomsskatteåret 2001, som var det første året hvor verdsettelse etter skatteloven § 18–5 ble lagt til grunn for utskrivning av eiendomsskatt for kraftanlegg. Etter det departementet kjenner til har det vært fremsatt svært få klager, og ingen av disse har ført til søksmål fra kommuner angående verdsettelsen av kraftanlegg. Departementet antar at dette er en følge av at de nye verdsettelsesreglene nå har fått festnet seg, og at kommunene har hatt anledning til å innrette seg i forhold til det lønnsomhetsbaserte verdsettelsessystemet. Etter departementets syn tyder de avtakende henvendelsene om innsyn i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget på at kommunene ikke har et slikt behov for utvidet innsynsrett at det kan gå foran skattyters behov for at de opplysninger han gir om andre skattegrunnlag er taushetsbelagte. Departementets vurdering er at innsynsretten etter gjeldende regler vil avdekke i hvilken grad ligningsmyndighetene har fraveket skattyters egne opplysninger, og på hvilket grunnlag disse er fraveket. En slik innsynsrett vil etter departementets oppfatning være tilstrekkelig til at kommunene kan vurdere om en skal anmode om endring av ligningen eller gå til søksmål. I tilfeller hvor en kommune har gått til søksmål vil en i noen grad være hjulpet av å anmode departementet om samtykke til å føre vitner, eller å fremlegge dokumenter etter ligningsloven § 3–13 nr. 3. Departementets syn er at det ikke er grunnlag for ytterligere presiseringer eller endringer i kommuners adgang til innsyn i verdsettelsen av kraftanlegg i forhold hva som følger av gjeldende regler.

11 Fritak for eiendomsskatt for sykehus eid av helseforetak

11.1 Innledning og sammendrag

Ved lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven) ble det gjennomført en organisatorisk sykehusreform i Norge. Ansvaret for spesialisthelsetjenesten ble overført fra fylkeskommunene til statlig sektor. Virksomhetene er ikke lenger organisert som forvaltningsorganer, men som *helseforetak*. Helseforetakene er egne rettssubjekt eid av staten, og staten har det fulle økonomiske ansvar for virksomhetene. Som følge av reorganiseringen er eiendomsretten til sykehus og andre helseinstitusjoner overført fra staten og fylkeskommunene til helseforetakene.

Etter lov 6. juni 1975 nr. 29 om eignedomsskatt til kommunane (eignedomsskattelova) er sykehus eid direkte av staten fritatt fra eiendomsskatt, jf. eignedomsskattelova § 5 bokstav a sjettede strekpunkt, jf. forskrift 18. november 1992 nr. 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer § 2. Eignedomsskattelova har ikke noe tilsvarende uttrykkelig fritak for sykehus eid av et statseid helseforetak.

Finansdepartementet foreslår at sykehus tilhørende helseforetak fritas for eiendomsskatt på samme måte som lovens bestemmelse vedrørende de tidligere direkte eide sykehusene, jf. eignedomsskattelova § 5 bokstav a sjettede strekpunkt. Det vises til forslag til ny eignedomsskattelov § 5 første ledd bokstav g.

11.2 Gjeldende rett

Etter eignedomsskattelova kan kommunestyret i den enkelte kommune bestemme å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom som ligger innen et område som «heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang» og/eller på «verk og bruk» utenfor slike områder, jf. eignedomsskattelova § 3.

I henhold til eignedomsskattelova § 5 første ledd bokstav a er eiendom eid direkte av staten som benyttes til nærmere oppregnede formål fritatt fra eiendomsskatt. Blant annet er «vassfall, fabrikk, eller anna foretak som staten eig og som tener ålmennyt-

tige føremål» fritatt fra eiendomsskatt, jf. § 5 bokstav a sjettede strekpunkt. Bestemmelsen har vært hjemmel for fritak av sykehus i direkte statlig eie.

Etter forskrift 18. november 1992 nr. 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer § 1 første ledd kan kommunen skrive ut eiendomsskatt på statlig eiendom som kan bli benyttet til bolig, kontorvirksomhet eller annen forretningsvirksomhet, uten at det må foretas grunnleggende endringer av eiendommen.

Fritaket for eiendomsskatt omfatter blant annet statlig eiendom eller deler av en slik eiendom som blir benyttet til sykehus, jf. forskriften § 2 åttende strekpunkt. Unntaket gjelder ikke lokaler som benyttes til administrasjon eller boligformål for andre enn pasienter eller pårørende, forretningsvirksomhet eller som kan benyttes til ervervsmessig laboratorievirksomhet. Er vilkårene for utskriving av eiendomsskatt oppfylt for deler av en statlig eiendom, gjelder skatteplikten denne del, jf. forskriften § 1 annet ledd. Der eiendomsskatt kan utskrives på en del av en bygning, reduseres eiendomsskatten forholdsmessig, se forskriften § 1 tredje ledd.

Fylkeskommunale eiendommer er ikke fritatt fra eiendomsskatt etter eiendomsskatteloven § 5. Dette innebærer blant annet at fylkeskommunale sykehus kunne ha blitt ilagt eiendomsskatt. Kommunestyret har imidlertid hjemmel til å fritta eiendom fra eiendomsskatt når eiendommen tar sikte på å gagne en kommune, et fylke eller staten, jf. eignedomsskattelova § 7 bokstav a. I praksis synes det ikke å ha vært skrevet ut eiendomsskatt på fylkeskommunale sykehus.

Etter gjeldende rett er kun eiendom eid direkte av staten fritatt fra eiendomsskatt etter eignedomsskattelova § 5 første ledd bokstav a. Eiendom eid av et selvstendig rettssubjekt med staten som eneeier er ikke fritatt etter bestemmelsen, herunder eiendom eid av helseforetak. Departementet antar imidlertid at den enkelte kommune har hjemmel til å fritta sykehus eid av et helseforetak fra eiendomsskatt etter eignedomsskattelova § 7.

Når det gjelder inntekts- og formuesskatt, gjelder det et særskilt fritak for helseforetak etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g nr. 7.

11.3 Departementets vurderinger og forslag

11.3.1 Nærmere om bakgrunnen for forslaget om fritak

Sykehus har vært fritatt for kommunal eiendomsskatt fram til sykehusreformen, enten direkte i medhold av loven eller gjennom særskilt vedtak av kommunestyrene. Departementet legger til grunn at opprettelsen av helseforetakene ikke var ment å skulle endre på dette.

Før overføringen til helseforetakene var sykehusene underlagt staten eller fylkeskommunen, og fritatt for skatter i samme utstrekning som staten og fylkeskommunene selv. Som en konsekvens av at spesialisthelsetjenesten nå er organisert gjennom egne rettssubjekter, ble helseforetakene ved sykehusreformen fritatt fra alminnelig inntekts- og formuesskatt etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g nr. 7. Departementet kan ikke se at det ved vedtakelse av helseforetaksloven lå et ønske om å endre rettstilstanden når det gjelder eiendomsskatt på sykehus.

For de tidligere fylkeskommunale sykehusene innebærer omdanningen til helseforetak ingen endring i forhold til eiendomsskatteplikt etter gjeldende regler i eignedomsskattelova. Departementet antar at en kommune også etter dagens regler kan fritta et sykehus eid av et helseforetak fra eiendomsskatt med hjemmel i eignedomsskattelova § 7.

For sykehus og andre helseinstitusjoner som tidligere var eid direkte av staten medfører omdanningen til helseforetak imidlertid en reell endring ved at disse nå ikke lenger er fritatt fra eiendomsskatt etter eignedomsskattelova § 5. Departementets forslag om unntak fra eiendomsskatt på sykehus eid av et helseforetak vil i praksis ikke medføre endringer i forhold til rettstilstanden slik den var forut for opprettelsen av helseforetakene.

Departementet ser ikke grunn til at kommuner ved sitt skattevedtak skal kunne velge om de helseforetakseide sykehusene skal være fritatt for eiendomsskatt eller ikke. Fritaket bør være obligatorisk og følge direkte av loven. Derfor foreslås at sykehus som er eid av et helseforetak, uttrykkelig fritas for eiendomsskatt etter eignedomsskattelova § 5. Departementet viser til forslag om ny eignedomsskattelov § 5 første ledd bokstav g.

11.3.2 Nærmere om avgrensingen av fritaket

Omfanget av fritaket for eiendomsskatt på sykehus eid av helseforetak foreslås utformet på tilsvarende måte som dagens fritak for eiendomsskatt på syke-

hus eid direkte av staten, jf. eignedomsskattelova § 5 bokstav a sjette strekpunkt, jf. forskrift 18. november 1992 nr. 850. Ved å henvise til bokstav a sjette strekpunkt i lovteksten er omfanget av fritaket nærmere avgrenset i forskriften. Det følger av forskriften at fritaket omfatter den del av en statlig eiendom som « [...] er sykehus. Unntaket omfatter ikke lokaler som benyttes til administrasjon, boligformål for andre enn pasienter eller pårørende, forretningsvirksomhet eller som kan benyttes til ervervs-messig laboratorievirksomhet.»

Tilsvarende teknikk ble benyttet da Luftfartsverket ble omdannet til aksjeselskap, jf. eignedomsskattelova § 5 bokstav f, jf. lov 13. desember 2002 nr. 85. Avgrensningen vil kunne medføre at enkelte bygninger eller deler av bygninger på et sykehusområde ikke er fritatt fra eiendomsskatt. Videre vil kontorlokaler som benyttes i forbindelse med administrasjon av selve helseforetakene falle utenfor fritaket.

Forslaget innebærer ingen materiell utvidelse i forhold til gjeldende regler om fritak fra eiendomsskatt på sykehus som tidligere var eiet direkte av staten. For de tidligere fylkeskommunale sykehusene medfører lovforslaget en formell endring av eiendomsskatteplikten. I realiteten antas lovforslaget kun å innebære en lovfesting av gjeldende praksis om fritak fra eiendomsskatt på fylkeskommunale sykehus etter eignedomsskattelova § 7.

11.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslaget ikke vil gi økonomiske eller administrative virkninger.

11.5 Ikrafttredelse

Eignedomsskattelova § 14 annet ledd fastsetter at «Eignedomsskatten skal så langt råd er, vera utskreven før 1. mars i skatteåret.» Dette innebærer at lovendringen ikke vil kunne få virkning for innværende eiendomsskatteår 2003. På denne bakgrunn foreslår departementet at endringen av eignedomsskattelova § 5 trer i kraft med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2004.

Som det fremgår ovenfor legger departementet til grunn at ikrafttredelse som nevnt ikke vil få økonomiske eller administrative konsekvenser hverken for staten eller kommunene. Departementet viser her til at det i praksis ikke synes å ha blitt skrevet ut eiendomsskatt på sykehus hverken før eller etter reformen.

12 Innføring av skatteplikt for SND Invest AS

12.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å oppheve skatteloven § 2–30 første ledd bokstav e nr. 8, som fritar SND Invest AS for skatteplikt. Forslaget har sammenheng med at SND Invest AS er overført fra Statens nærings- og distriktsutviklingsfond (SND) til Nærings- og handelsdepartementets forvaltning, med sikte på et salg av de statseide aksjene i selskapet. Dette bør lede til alminnelig skatteplikt for selskapet, noe som oppnås ved å oppheve fritaksregelen.

12.2 Departementets vurderinger

Selve fondet (SND) har siden etableringen i 1993 vært fritatt for skatteplikt, jf. nå skatteloven § 2–30 første ledd bokstav e nr. 6. Egenkapitaldivisjonen i SND ble i 1998 skilt ut til et eget heleid aksjeselskap (datterselskap), SND Invest AS. Ved lov 19. mars 1999 nr. 9 ble det innført skattefrihet for SND Invest AS. Senere er det innført skattefritak også for SND Invest AS' heleide datterselskaper som har vedtekter med samme virkeområde og formål som gjelder for SND Invest AS, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstav e nr. 8. SND Invest AS har i dag ingen datterselskaper som nevnt, slik at skattefritaket bare omfatter dette ene selskapet.

SND Invest AS ble i 2002 etter Stortingets fullmakt overført fra SND til Nærings- og handelsdepartementets forvaltning, med sikte på et salg av selskapet. Samtidig ble det gjort visse endringer i vedtektene for selskapet, slik at den direkte henvisningen til SNDs formål og virksomhetsområde ble fjernet. Salget av selskapet til private eiere antas å kunne medføre ytterligere endringer i vedtektenes bestemmelser om virksomhet og formål.

Vedtektsendringene for SND Invest AS i forbindelse med overføringen av selskapet til Nærings- og handelsdepartementets forvaltning og salget av selskapet til private eiere gjør det nødvendig å innføre skatteplikt for selskapet, på linje med aksjeselskaper ellers. Finansdepartementet foreslår derfor å oppheve skatteloven § 2–30 første ledd bokstav e nr. 8. Også skattefritaket for SND Invest AS' heleide datterselskaper som har vedtekter med samme

virkeområde og formål som gjelder for SND Invest AS foreslås dermed fjernet.

12.3 Overgangsregler

Ettersom SND Invest AS har vært unntatt fra skatteplikt, foreligger det ikke skattemessige inngangsverdier for selskapets eiendeler. I brev av 13. mai 2003 til Nærings- og handelsdepartementet ga Finansdepartementet uttrykk for at en antok at skattemessige inngangsverdier ved en eventuell innføring av skatteplikt for SND Invest AS måtte fastsettes på grunnlag av markedsverdiene for selskapets eiendeler på tidspunktet for overgangen til skatteplikt.

Eiendelene i SND Invest AS består i hovedsak av aksjer i noe over 100 andre selskaper. Aksjene er for det meste unoterte aksjer med lav omsetning, slik at det er vanskelig å finne markedsverdien på tidspunktet for salget av SND Invest AS. I brev til Finansdepartementet av 2. juni 2003 ga Nærings- og handelsdepartementet uttrykk for at dette ville gjøre det vanskelig for potensielle kjøpere av SND Invest AS å beregne framtidige skattekostnader, noe som kunne innebære en lavere pris for aksjene i SND Invest AS, og også at salgsprosessen ville kunne stanse helt opp.

På bakgrunn av det ovennevnte ga Finansdepartementet i brev av 14. juli 2003 til Nærings- og handelsdepartementet uttrykk for at det ville være hensiktsmessig at spørsmålet om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier for aksjene eid av SND Invest AS ble regulert i lov, som en overgangsregel til en lov om opphevelse av skattefritaket for SND Invest AS. Det ble videre gitt uttrykk for at det ville være naturlig å foreslå at de skattemessige inngangsverdiene skal fastsettes ved at kjøpesummen for SND Invest AS fordeles på aksjene eid av selskapet etter samme forhold som i den verdivurdering av aksjene som er foretatt av SND Invest AS i forbindelse med selskapets siste kvartalsavslutning før overgangen til skatteplikt. Finansdepartementet foreslår en overgangsbestemmelse om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier for aksjene eid av SND Invest AS i samsvar med dette.

Skattemessig formuesverdi for ikke-børsnoter-

te aksjer fastsettes på grunnlag av selskapets skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4–12 tredje ledd. Etersom både SND og SND Invest AS har vært fritatt fra skatteplikt, er det ikke fastsatt noen formuesverdi for aksjene i SND Invest AS. Finansdepartementet foreslår derfor en overgangsbestemmelse slik at skattemessig formuesverdi for aksjene i SND Invest AS ved ligningen for det året salget av selskapet til private eiere er skjedd skal fastsettes på grunnlag av selskapets skattemessige formuesverdi 1. januar i ligningsåret.

12.4 Ikrafttredelse

Endringen foreslås å tre i kraft med virkning fra den tid Kongen bestemmer. Det forutsettes at tidspunktet for ikrafttredelse skal samordnes med tidspunktet for salget av SND Invest AS.

13 Fjerning av nedre grense for kommunale og fylkeskommunale skattesatser

I motsetning til statsskattesatser, som hjemles direkte i Grunnloven § 75 a gjennom Stortingets skattevedtak (plenarvedtak) hvert år, må kommunale og fylkeskommunale skattesatser ha hjemmel i lov. Dette er lovteknisk ordnet slik at skatteloven § 15–2 tillegger Stortinget å gjøre plenarvedtak om fastsetting av maksimums- og minimumssatser for kommunal inntekts- og formuesskatt og for fylkeskommunal inntektsskatt. Deretter treffer de enkelte kommunestyre og fylkesting satsvedtak innenfor denne ramme som ledd i sine budsjettopplegg for det kommende år. Etter uttrykkelig bestemmelse gjelder maksimumssatsene med mindre kommunestyret eller fylkestinget har truffet vedtak om lavere sats. Kommunestyre og fylkesting kan dermed la være å treffe formelt satsvedtak, idet maksimumssatsene da vil gjelde likevel. Videre slipper skatteetaten å måtte registrere hvert enkelt kommunale og fylkeskommunale skattevedtak som hjemmelsgrunnlag for etatens skatteutskrivning. Satsene gjelder personer og dødsboer, idet aksjeselskaper m.v. i stedet har statsskatt.

For inntektsåret 2003 har Stortinget fastsatt følgende maksimumssatser og minimumssatser på det kommunale og fylkeskommunale området:

- kommunal inntektsskattøre: 9,4 – 13 pst.
- fylkeskommunal inntektsskattøre: 0,0 – 3,24 pst.
- kommunal formuesskatt: 0,4 – 0,7 pst.

Maksimumssatsene på inntekt er fastsatt slik at de sammen med den samtidig fastsatte satsen for fellesskatt til staten (for 2003 11,76 pst.) gir en samlet skattesats på 28 pst. på alminnelig inntekt. Dette koordinerte systemet med samlet 28 pst. skattesats har vært gjeldende fra 1992. For Finnmark og Nord-Troms er fellesskatten, og dermed også samlet skattesats på alminnelig inntekt, 3,5 pst. lavere for 2003.

Systemet med Stortingets fastsetting av maksimumssatser må videreføres. Men den årlige fastsetting av minimumssatser fremtrer i dag som en historisk overlevning uten praktisk betydning. I de siste 25 år har ingen kommune eller fylkeskommune valgt lavere sats enn maksimumssatsene. Det

ligger ingen nærmere skattepolitisk vurdering bak fastsettingen av det intervall som minimumssatsene gir når de holdes opp mot maksimumssatsene. I stedet er det en lovteknisk komplikasjon å måtte justere minimumssatsene i takt med justeringer i maksimumssatsene, for å holde intervallet noenlunde intakt. Disse parallelle justeringene i minimumssatsene er praktisk sett verdiløse, og bør kunne bortfalle.

Videre kan hensynet til kommunenes og fylkeskommunenes formelle valgfrihet tilsi at Stortinget ikke fastsetter noen nedre grense for satsene. Dette gjelder selv om den reelle valgfriheten begrenses av de generelle økonomiske rammebetingelsene for kommunene og fylkeskommunene.

Departementet foreslår derfor at skatteloven § 15–2 endres til bare å gjelde Stortingets fastsetting av maksimumssatser. I St. prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak er dette fulgt opp med forslag om at også Stortingets plenarvedtak om de kommunale og fylkeskommunale skattesatser bare skal gjelde maksimumssatser.

Tradisjonelt har Stortingets plenarvedtak om inntektsskattørene vært utformet som et eget skattevedtak (se Stortingets vedtak 02.12.2002 om fastsettelse av den kommunale og fylkeskommunale inntektsskattøren for inntektsåret 2003). Plenarvedtaket om kommunal formuesskattesats har derimot vært en del av Stortingets alminnelige skattevedtak (se § 2–3 i Stortingets skattevedtak 02.12.2002 for inntektsåret 2003). Dette alminnelige skattevedtaket var opprinnelig et rent statsskattevedtak, men har utviklet seg til også å angå kommunale skatter mer og mer. Det vil være en lovteknisk forenkling å innarbeide Stortingets fastsetting av kommunale og fylkeskommunale inntektsskattører i det alminnelige skattevedtaket. Da kan det særskilte skattevedtaket om skattørene sløyfes.

I St. prp. nr. 1(2003–2004) er dette fulgt opp ved en ny § 3–9 i forslaget til Stortingets skattevedtak for 2004, istedenfor forslag til særskilt vedtak om inntektsskattørene. Det vises nærmere til stortingsproposisjonen om dette.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 15–2.

14 Regulering av inngangsverdien på grunnfondsbevis ved fondsemisjon

14.1 Innledning og sammendrag

I Ot.prp. nr. 1 for 2000–2001 foreslo departementet å begrense reguleringen av inngangsverdien på grunnfondsbevis slik at inngangsverdien bare skulle reguleres med endringer i sparebankers utjevningsfond. Forholdet til fondsemisjon i sparebanker ble ikke omtalt særskilt.

Fondsemisjoner i sparebanker kan gjennomføres ved at midler overføres til grunnfondsbeviskapitalen fra overkursfond eller utjevningsfond, eller midler kan overføres fra årets overskudd.

Når fondsemisjon i sparebank gjennomføres ved at midler overføres fra utjevningsfondet til grunnfondsbeviskapitalen, innebærer dette en reduksjon av utjevningsfondet og en tilsvarende økning av grunnfondsbeviskapitalen. Etter gjeldende rett vil en slik anvendelse av utjevningsfondet medføre en nedregulering av grunnfondsbeviserens inngangsverdier, slik at potensialet for skattemessig gevinst ved senere realisasjon øker. En slik fondsemisjon representerer imidlertid bare en omklassifisering av midler fra utjevningsfond til grunnfondsbeviskapital, og ved en slik omklassifisering vil kapitalens særlige tilknytning til grunnfondsbeviserens være i behold.

Gjennomføres fondsemisjon ved overføring fra årets overskudd innebærer det en økning i den kapitalen grunnfondsbeviserens anses å ha en særskilt rett til uten at dette reflekteres i grunnfondsbeviserens inngangsverdi.

Effekten av fondsemisjon ble ikke vurdert da reglene ble endret i 2000, og må anses utilsiktet. Det foreslås derfor å endre reglene, slik at fondsemisjon i sparebanker ikke vil innebære en nedregulering av grunnfondsbeviserens inngangsverdier.

14.2 Bakgrunn

Som et ledd i skattereformen i 1992 ble det etablert et system for at inngangsverdien på aksjer skulle reguleres med endringer i tilbakeholdt skattlagt kapital i selskapet, den såkalte RISK-metoden. Formålet med RISK-metoden var å forhindre dobbeltbeskatning av aksjeselskap og aksjonær ved beskatning av gevinst ved salg av aksjer. RISK-meto-

den ble gjort gjeldende fullt ut også for grunnfondsbevis.

I Ot.prp. nr. 1 for 2000–2001 foreslo departementet å begrense reguleringen av inngangsverdien på grunnfondsbevis til å gjelde grunnfondsbevis i sparebanker som hadde avsatt midler til utjevningsfond. Det ble videre foreslått at inngangsverdien for slike grunnfondsbevis bare skulle reguleres med grunnfondsbevisets andel av endringen i størrelsen på utjevningsfondet i løpet av eiertiden. Endringene ble vedtatt med virkning fra og med inntektsåret 2000.

Bakgrunnen for disse endringene var at de tidligere reglene med full RISK-regulering av grunnfondsbevis harmonerte dårlig med grunnfondsbeviserens rettslige stilling overfor innretningens formue. Ettersom de aktuelle innretningene ikke hadde aksjonærer, ble endringen i den tilbakeholdte skattlagte kapitalen bare fordelt på inngangsverdien til grunnfondsbevisene. Disse representerte imidlertid bare en svært begrenset del av den samlede kapitalen. Dermed var det ikke samsvar mellom den delen av tilbakeholdt skattlagt kapital som grunnfondsbeviserens alternativt kunne ha fått utdelt løpende, og den totale tilbakeholdte skattlagte kapitalen, som var den størrelsen som inngangsverdien på grunnfondsbevisene ble RISK-regulert i forhold til.

Det ble blant annet uttalt:

«For at skattlegging av gevinst ved realisasjon av egenkapitalinstrument skal kunne innebære et større eller mindre element av dobbeltbeskatning av selskapsformuen, er det en forutsetning at egenkapitalinstrumentet gir eiendomsrett til innretningens egenkapital. Grunnfondsbevis gir, i motsetning til aksjer, ikke eiendomsrett til innretningens samlede egenkapital.»

Det ble videre uttalt:

«Etter departementets vurdering bør grunnfondsbevis i sparebanker som har avsatt midler til utjevningsfond RISK-reguleres på grunnlag av endringer i dette fondets størrelse i løpet av eiertiden. Utjevningsfondet kan anses som grunnfondsbeviserens andel av tilbakeholdt overskudd i sparebanken. Prinsipielt sett innebærer dette at grunnfondsbeviserens i sparebanker anerkjennes å ha en særlig rett til utjev-

ningsfondet, selv om grunnfondsbeveiserne faktisk vil ha tilgang til dette fondet vil være sterkt begrenset.»

Etter lovendringen i 2000 er det påpekt at det ved fondsemisjon i sparebanker oppstår enkelte uheldige effekter i forhold til reguleringen av inngangsverdier for grunnfondsbevisene. Forholdet til fondsemisjon ble ikke vurdert i forbindelse med nevnte lovendring, og virkningene av fondsemisjon i sparebanker på grunnfondsbevisenes inngangsverdier er ikke tilsiktede.

14.3 Departementets vurderinger og forslag

Fondsemisjon i sparebanker kan gjennomføres ved at midler overføres fra overkursfond eller utjevningsfond til grunnfondsbeviskapitalen. En annen måte å gjennomføre fondsemisjon på er å overføre midler fra årets overskudd til grunnfondsbeviskapitalen.

Når fondsemisjon gjennomføres ved overføring fra utjevningsfond innebærer dette en reduksjon av vedkommende fond og en tilsvarende økning av grunnfondsbeviskapitalen. Etter gjeldende rett vil en slik anvendelse av utjevningsfondet medføre en nedregulering av grunnfondsbeveiserne inngangsverdier. Overføringen innebærer imidlertid bare en overføring av kapitalen til et annet fond som grunnfondsbeveiserne har en særlig rett til. Dette kan tilsi at grunnfondsbeveiserne inngangsverdi ikke bør nedreguleres i forbindelse med fondsemisjonen.

Gjennomføres fondsemisjon ved overføring fra årets overskudd vil dette ikke påvirke grunnfondsbeveiserne inngangsverdi. Fondsemisjonen innebærer imidlertid en økning av den kapitalen grunnfondsbeveiserne anses å ha en særskilt rett til. Dette kan tilsi at en slik fondsemisjon bør føre til en oppregulering av inngangsverdiene på samme måte som om midlene hadde blitt tillagt utjevningsfondet.

I forbindelse med endringen av reglene for regulering av inngangsverdi på grunnfondsbevis ble ikke forholdet til fondsemisjon berørt. De effektene som oppstår ved fondsemisjon i sparebanker er etter departementets oppfatning utilsiktede effekter av endringene som ble vedtatt i 2000. Etter departementets vurdering er derfor behov for enkelte endringer i skatteloven § 10–34 sjuende ledd for å avhjelpe disse effektene.

Slike endringer som omtalt ovenfor innebærer at grunnfondsbeviskapitalen etter en fondsemisjon kan bestå av både innbetalt kapital og kapital som

ikke er innbetalt av grunnfondsbeveiserne. Dette gjør det nødvendig å vurdere endringer for tilfeller der grunnfondsbeviskapital utdeles til grunnfondsbeveiserne. Grunnfondsbeviskapitalen kan nedskrives og nedskrivningsbeløpet benyttes til utdeling til grunnfondsbeveiserne. En slik nedskrivning av grunnfondsbeviskapitalen og utdeling til grunnfondsbeveiserne medfører en reduksjon i den kapitalen som grunnfondsbeveiserne har en særlig rett til.

Utdeling av grunnfondsbeviskapital kan enten skje ved innløsning av grunnfondsbevis eller ved nedskrivning av pålydende på grunnfondsbevisene.

Dersom utdelingen av grunnfondsbeviskapital skjer ved nedskrivning av grunnfondsbevisenes pålydende, reduseres den delen av egenkapitalen i sparebanken som grunnfondsbeveiserne anses å ha en særlig rett til. Dette tilsier at en slik utdeling av grunnfondsbeviskapital bør ha virkning på grunnfondsbevisenes inngangsverdier.

Hvis den utdelte grunnfondsbeviskapitalen stammer fra tidligere innbetalt kapital, angir skatteloven § 10–35 at grunnfondsbeveiserne inngangsverdi skal reduseres. Denne bestemmelsen gjelder etter sin ordlyd bare for «tilbakebetaling» til grunnfondsbeveiserne, og omfatter således bare grunnfondsbeviskapital som stammer fra innbetaling fra grunnfondsbeveiserne. Bestemmelsen omfatter ikke utdeling av grunnfondsbeviskapital som stammer fra fondsemisjon, med unntak for overføring fra overkursfondet som består av innbetalt kapital.

Utdeling fra grunnfondsbeviskapitalen av ikke innbetalt kapital behandles som utbytte hos mottakeren. Utdelingen vil som nevnt innebære en reduksjon i den kapitalen grunnfondsbeveiserne har en særskilt rett til. Etter departementets vurdering er det derfor behov for endringer i skatteloven § 10–34 sjuende ledd, slik at nedsettelse av grunnfondsbeviskapitalen med utdeling av ikke innbetalt kapital medfører nedregulering av grunnfondsbeveiserne inngangsverdier.

Skjer utdelingen ved innløsning av grunnfondsbevis innebærer dette en realisasjon av vedkommende grunnfondsbevis og reglene om gevinstbeskatning kommer til anvendelse. Det vil da ikke være behov for særskilte regler for regulering av inngangsverdier i slike tilfeller.

Departementet foreslår at det tas inn en regel i skatteloven § 10–34 sjuende ledd om at inngangsverdien for grunnfondsbevis ved fondsemisjon skal reguleres med endringen i summen av overkursfond, utjevningsfond og grunnfondsbeviskapitalen. En slik regel vil oppfylle det behovet for regulering av inngangsverdi for grunnfondsbevis som foreligger i forbindelse med fondsemisjonen.

Som følge av endringene som nevnt ovenfor vil det også være behov for en regel som kan fange opp de tilfelle hvor en slik fondsemissjon etterfølges av nedsettelse av grunnfondsbeviskapitalen med utdeling av ikke tidligere innbetalt kapital. Departementet foreslår derfor at det i skatteloven § 10–34 sjuende ledd tas inn en regel som går ut på at inngangsverdien for grunnfondsbevis skal reguleres med endringen i grunnfondsbeviskapitalen ved utbetaling av grunnfondsbeviskapital som ikke er innbetalt av grunnfondsbevisieren.

Det vises til utkast til nytt fjerde og femte punktum i skatteloven § 10–34 sjuende ledd.

Endringen foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003. Departementet er kjent med at slike disposisjoner som er omtalt her, er utsatt i påvente av de foreslåtte endringene. Endringene vil ha begrensede konsekvenser for provenyet og bør derfor tre i kraft så snart som mulig.

14.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene vil innebære at reglene for regulering av inngangsverdi for grunnfondsbevis kompliseres noe. Det antas likevel at endringene vil få begrensede administrative og økonomiske konsekvenser.

Departementet antar at det i liten grad vil bli foretatt fondsemissjoner i sparebanker dersom reglene for regulering av inngangsverdi ikke endres. Det antas derfor at endringene vil få begrensede provenyvirkninger.

15 Endringer i reglene om RISK-regulering

15.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til presiseringer og endringer i skattelovens bestemmelser om Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital (RISK-reglene).

RISK-metoden innebærer at inngangsverdien på aksjene i selskapet opp- eller nedreguleres med endring i selskapets skattlagte kapital i løpet av eiertiden.

Når en skattyters aksjepost undergår endringer ved fusjon, fisjon, fondsemisjon, oppdeling av en aksje i flere (splitt) eller sammenslåing av flere aksjer til en (spleis), skal opprinnelig inngangsverdi og akkumulert RISK-beløp på skattyters tidligere aksjer omfordeles på skattyters nye aksjer etter at endringene er gjennomført. Skattefrie fusjoner og fisjoner kan gjennomføres på ulike måter. For flere fusjons- og fisjonsformer har dagens regelverk om omfordeling av RISK-beløp ved endring av en aksjes forholdsmessige andel av selskapets kapital, vist seg å være mangelfullt. Regelverket fanger dermed ikke opp alle tilfellene der det er behov for en omfordeling av RISK-beløp. Dette er uheldig både for skattyter og for ligningsmyndighetene.

I «Høringsnotat i forbindelse med opprettelsen av et sentralt aksjonærregister» av april 2003 ble det foreslått materielle endringer i reglene om omfordeling av RISK-beløp. Forslagene antas å være en kodifisering av dagens praksis på området. Opprettelse av et sentralt aksjonærregister aktualiserer behovet for klare regler om omfordeling av RISK-beløp i tilfeller der skattyters aksjepost undergår endringer. Dette er nødvendig for at man skal kunne få til en maskinell fordeling og omfordeling av inngangsverdier.

Hjemmelen for omfordeling av inngangsverdier ved endring av en aksjes forholdsmessige andel av selskapets kapital er gitt i skatteloven § 10–34. Nærmere regler om omfordeling av RISK-beløp er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 (skattelovforskriften) § 10–34. Høringsnotatets forslag om omfordeling av inngangsverdier omfatter både utvidelse av hjemmelen i skatteloven § 10–34 og utvidelse av forskriftsbestemmelser til skatteloven § 10–34.

Høringsnotatet tar for seg omfordeling av RISK-

beløp ved flere former for fusjon og fisjon. Forslagene til endringer i reglene for fusjon gjelder bare endringer i skattelovforskriften.

Når det gjelder fisjoner, er de tilfeller som er omtalt i høringsnotatet ikke omfattet av ordlyden i skatteloven § 10–34. For slike fisjoner har man i høringsnotatet således både foreslått endring i hjemmelsgrunnlaget i skatteloven § 10–34, og en nærmere beskrivelse av hvordan justeringsfaktoren skal beregnes gjennom forslag til endringer i skattelovforskriften § 10–34.

I høringsnotatet ble det videre foreslått en lovendring i form av at RISK-beløp knyttet til egne aksjer som slettes, skal omfordeles til de resterende aksjene i selskapet. Høringsnotatet inneholder også forslag til endringer i skatteloven vedrørende differanse-RISK i selskap som er oppløst, og differanse-RISK i selskap som er oppløst i forbindelse med fusjon/fisjon.

Departementets forslag er med unntak av ett punkt sammenfallende med høringsnotatets forslag til lovendringer.

Departementet vil også endre sin forskrift til skatteloven 19. november 1999 (skattelovforskriften) på bakgrunn av forslagene i høringsnotatet. De planlagte endringer i skattelovforskriften omtales i proposisjonen der det er naturlig.

15.2 Høringsinstansenes merknader

Bare Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet har uttalt seg om høringsnotatets punkt 6 om «Endringer i reglene om RISK-regulering».

Uttalelsene dreier seg i det alt vesentlige om høringsnotatets foreslåtte endringer i skattelovforskriften. Uttalelser som angår skattelovforskriften vil ikke bli omtalt nærmere.

15.3 Differanse-RISK i selskap som er oppløst – Skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum

Ved oppløsning av aksjeselskap skal aksjonærene tilordnes RISK i oppløsningsåret frem til og med

eventuell forhåndsligning. Oppløsningen setter således en sluttstrek for RISK-reguleringen i selskapet. Skulle selskapets ligning bli tatt opp på nytt, og dette medfører endring av selskapets inntekt, skal det ikke gjennomføres ny RISK-beregning i selskapet, jf. skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum.

Bestemmelsen i skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum er begrunnet ut fra ligningstekniske hensyn. Bestemmelsen medfører imidlertid uønskede tilpasningsmuligheter.

Et selskap kan unnlate å anmode om forhåndsligning før selskapet oppløses. I stedet kan selskapet levere selvangivelse etter utgangen av avviklingsåret, og samtidig kreve at underskudd i avviklingsåret dekkes i tidligere års overskudd etter skatteloven § 14–7 annet ledd. Resultatet kan bli at selskapet får lav eller ingen skattepliktig inntekt i endringsåret. Selskapet vil da få tilbakebetalt for mye innbetalt skatt. Som følge av bestemmelsen i skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum, skal tidligere RISK-beregning ikke endres i slike tilfeller. Reduksjonen i selskapets skattlagte kapital vil med andre ord ikke reflekteres i selskapets RISK-beregning. Aksjonærene vil følgelig få høyere RISK-beløp enn det selskapets skattlagte kapital gir grunnlag for.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslo departementet i høringsnotatet at bestemmelsen i skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje punktum oppheves.

I sin høringsuttalelse tiltrer Skattedirektoratet forslaget, men antar at det kan være behov for nærmere regulering av hvordan aksjenes inngangsverdi skal endres i de aktuelle tilfellene. På bakgrunn av dette vil departementet på det nåværende tidspunkt ikke foreslå endringer vedrørende differanse-RISK i selskap som er oppløst, men tar sikte på å komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

15.4 Fisjon

Innledning

Ved fisjoner er det et overordnet vilkår for skattefrihet at fisjonen skjer med skattemessig kontinuitet, både for selskapet og for dets eiere, jf. skatteloven § 11–7. Dette innebærer at alle skatteposisjoner skal videreføres etter fisjonen.

Skatteloven § 10–34 tredje ledd bokstav e regulerer tilfeller der skattyters aksjepost undergår endringer ved fisjon. Opprinnelig inngangsverdi og akkumulert RISK-beløp på skattyters tidligere aksjer skal i slike tilfeller omfordeles på skattyters nye aksjer etter at endringene er gjennomført. Skattelov-

forskriften § 10–34-1 tredje ledd bokstav d gir nærmere regler om omfordeling av RISK-beløp i fisjonstilfeller.

15.4.1 Fisjon med utstedelse av vederlagsaksjer i det overtakende selskaps morselskap (konsernfisjon)

Med konsernfisjoner menes fisjoner der det ikke utstedes vederlagsaksjer i det overtakende selskap, men i et annet selskap innen samme konsern som det overtakende selskap. Konsernfisjoner kan gjennomføres uten beskatning såfremt vederlagsaksjene består av aksjer i morselskapet til det overtakende selskap, jf. skatteloven § 11–4 første ledd.

Konsernfisjoner er i dag ikke omfattet av ordlyden i skatteloven § 10–34 tredje ledd bokstav e. Hensynet til skattemessig kontinuitet tilsier imidlertid at akkumulert RISK-beløp på aksjene i det overdragende (fisjonerende) selskap skal omfordeles til vederlagsaksjene i det overtakende selskaps morselskap. Dagens lovt tekst bør således endres slik at den også omfatter slike konsernfisjoner. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–34 tredje ledd bokstav e.

Departementet tar sikte på å komme tilbake til endringer i skattelovforskriften som regulerer beregningen av justeringsfaktor i disse tilfellene.

15.4.2 Fisjon ved nedsettelse av pålydende på aksjene i det overdragende selskapet

Fisjoner kan også gjennomføres uten innløsning av enkeltaksjer, men med nedskrivning av pålydende på aksjene i det overdragende selskap.

Fisjoner som gjennomføres uten innløsning av enkeltaksjer, dekkes ikke direkte av bestemmelsen i skatteloven § 10–34 tredje ledd tredje punktum om omfordeling av RISK-beløp, eller av ordlyden i skattelovforskriften § 10–34-1 om beregning av justeringsfaktor. I samsvar med de kontinuitetsforutsetninger fisjonsreglene bygger på, må det likevel legges til grunn at det skal foretas en omfordeling av RISK-beløp også i slike fisjonstilfeller. Omfordelingen må skje ved at RISK-beløpene på aksjene i det overdragende selskap skal fordeles på aksjene i det overdragende og i det overtakende selskap ut fra aksjenes pålydende før og etter fisjonen. Omfordelingen innebærer således at RISK-beløpet på aksjene i det overdragende selskap må nedreguleres tilsvarende den andel av RISK-beløpet som overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskap.

Departementet foreslår at det inntas en ny bestemmelse i skatteloven § 10–34 tredje ledd som

omfatter omfordeling av RISK-beløp i ovennevnte fusjonstilfeller. Det vises til forslag til skatteloven § 10–34 tredje ledd ny bokstav f.

Departementet tar sikte på å komme tilbake til endringer i skattelovforskriften som regulerer beregningen av justeringsfaktor i disse tilfellene.

15.5 Omfordeling av RISK-beløp ved sletting av egne aksjer

15.5.1 Innledning

Et selskap kan erverve aksjer i seg selv (egne aksjer) på ulike måter. Vertikale og horisontale fusjoner kan medføre at overtakende selskap erverver egne aksjer hvor det overdragende selskap eier aksjer i det overtakende selskap på fusjonstidspunktet. Etter gjeldende rett skal RISK-beløp på disse aksjene videreføres på selskapets egne aksjer etter fusjonen. Videre kan selskapet erverve egne aksjer ved tilbakekjøp av aksjer fra sine aksjonærer. Senere års RISK-beløp skal fordeles også på selskapets egne aksjer.

Dersom de egne aksjene senere slettes, kan det oppstå spørsmål om RISK-beløp knyttet til disse bør overføres til de øvrige aksjene i selskapet på slettingstidspunktet. Etter gjeldende regelverk vil det ikke være adgang til en slik overføring. Ved sletting av egne aksjer faller RISK-beløpet på disse bort. En slik løsning er imidlertid ikke i tråd med de økonomiske realitetene.

Etter departementets vurdering bør det derfor foreslås en lovendring om at RISK-beløp opptjent på egne aksjer skal overføres til de øvrige aksjer i selskapet når de egne aksjer slettes.

15.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Erverv av egne aksjer tilsvarer reelt sett en innløsning av aksjene med tilsvarende nedsettelse av aksjekapitalen. Aksjene har i utgangspunktet ingen verdi når selskapet eier dem selv. Dette er hovedgrunnen til at det tidligere var sterke begrensninger i adgangen for et selskap til å erverve og eie egne aksjer.

Formelt sett er det likevel et kjøp av aksjer som finner sted når selskapet erverver egne aksjer. Fra en selskapsrettslig synsvinkel kan aksjene ikke anses bortfalt når selskapet erverver dem, og i flere sammenhenger er det velbegrunnet at et selskap sitter med aksjer i seg selv. Adgangen for et selskap til å eie egne aksjer ble derfor vesentlig utvidet ved innføringen av de nye aksjelovene, dvs. fra

og med 1999. De nye aksjelovene åpner for at et selskap kan erverve egne aksjer dersom den samlede pålydende verdi av selskapets egne aksjer etter ervervet ikke overstiger 10 prosent av selskapets aksjekapital.

Skattelovgivningen regulerer ikke direkte den skattemessige behandlingen av egne aksjer. Skattemessig behandling av egne aksjer må skje gjennom anvendelse av skattemessige hovedregler og hovedprinsipper, holdt opp mot de økonomiske realitetene og selskapsrettslige regler.

I et brev av 8. august 2001 til Skattedirektoratet, gikk departementet nærmere inn på ulike skatterettslige spørsmål som kan oppstå i tilknytning til egne aksjer. Løsningene som er angitt i brevet, er i stor grad utslag av at departementet har lagt vekt på de økonomiske realitetene ved egne aksjer. I en del sammenhenger er det imidlertid lagt avgjørende vekt på formelle selskapsrettslige forhold, først og fremst at aksjene selskapsrettslig sett ikke bortfaller når selskapet erverver dem.

I brevet går departementet også inn på RISK-regulering av aksjenes kostpris. I brevet vises det til Lignings-ABC 2000 s 27 hvor det heter:

«Eier selskapet aksjer i seg selv, skal disse aksjene være med ved fordelingen av RISK-beløp. Dette gjelder også aksjer som er eid i strid med aksjeloven.» I brevet uttaler departementet at denne løsningen «kan videreføres inntil videre». Videre uttales det i brevet at selskapets innløsning eller sletting av egne aksjer ikke er å anse som en skattemessig realisasjon etter skatteloven § 10–31, jf. § 10–37.

Departementet legger til grunn at det ovenstående må anses som gjeldende rett. Etter gjeldende rett skal således akkumulert RISK på egne aksjer som slettes, ikke overføres til aksjonærene i selskapet. Etter departementets vurdering tilsier imidlertid de økonomiske realiteter at man ved innløsning fordeler akkumulert RISK på de andre aksjene.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet en lovendring slik at RISK-beløp som er tilordnet egne aksjer, skal overføres til de resterende aksjene i selskapet når de egne aksjene slettes. Det vises til vedlagte forslag til endring i skatteloven § 10–34 tredje ledd ny bokstav g.

15.6 Differanse-RISK i selskap som er oppløst i forbindelse med fusjon/fisjon – skatteloven § 10–34 femte ledd

Skatteloven § 10–34 femte ledd gir regler om endring av RISK-beløp; såkalt differanse-RISK.

Etter gjeldende rett skal som nevnt endring av ligning etter at et selskap er oppløst ikke påvirke aksjonærenes inngangsverdi, jf. skatteloven § 10–37 tredje ledd tredje pkt. Det er ikke gjort unntak for de tilfeller der et selskap oppløses i forbindelse med en skattefri fusjon eller fisjon. Bestemmelsen innebærer således at differanse-RISK i et overdragende selskap ikke skal overføres til aksjene i det overtakende selskap i slike tilfeller.

Alminnelige kontinuitetsbetraktninger tilsier imidlertid at differanse-RISK i det overdragende selskap bør overføres til aksjene i det overtakende selskap dersom det overdragende selskap oppløses i forbindelse med en skattefri fusjon eller fisjon. En slik overføring av differanse-RISK er også i tråd med foreliggende praksis.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at det gjennomføres en lovendring slik at differanse-RISK i det overdragende selskap skal overføres til det overtakende selskap dersom det overdragende selskap oppløses i forbindelse med

en skattefri fusjon eller fisjon. Det vises til vedlagte forslag til endring av skatteloven § 10–34 femte ledd.

15.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at disse endringene trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2003.

15.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte lovendringer i punkt 15.4.1, 15.4.2 og 15.6 innebærer en kodifisering av gjeldende rett. Den foreslåtte endringen i punkt 15.5.2 er en mindre tilpasning i regelverket, og man antar at endringen vil ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser.

16 Endringer i ligningsloven og skatteloven som følge av opprettelse av et aksjonærregister

16.1 Innledning og bakgrunn

16.1.1 Innledning

Departementet legger frem forslag til endringer i ligningslovens bestemmelser om opplysningsplikt til ligningsmyndighetene. Forslaget har sin bakgrunn i opprettelsen av et aksjonærregister for ligningsformål.

Hovedformålet med å opprette et aksjonærregister er å gjøre det enklere for skattyterne å forholde seg til reglene om gevinstberegning ved realisasjon av aksjer. For at registeret skal legge til rette for dette, må det innhentes flere opplysninger fra selskapene og aksjonærene selv enn i dag. På denne bakgrunn foreslår departementet å:

- Utvide selskapenes opplysningsplikt etter ligningsloven § 6–11.
- Utvide Verdipapirsentralens opplysningsplikt etter ligningsloven § 6–5.
- Fremskynde fristen for å levere oppgaver etter ligningsloven §§ 6–5 og 6–11.

16.1.2 Bakgrunn

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble det innført et integrert bedrifts- og kapitalbeskatningssystem med sikte på blant annet å avverge økonomisk dobbeltbeskatning av aksjonærer og bedrifter. Som en del av reformen ble det blant annet innført generell skatteplikt for aksjegevinster og tilsvarende fradragrett for tap. RISK-reglene ble innført for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning av selskapet og aksjonæren ved at den del av overskuddet som er blitt beskattet og som blir beholdt i selskapet, ikke også skal inngå i aksjonærens skattepliktige gevinst.

I årene etter 1992 ble det vedtatt flere endringer i RISK-reglene, først og fremst for å forbedre metodens treffsikkerhet i forhold til formålet om å unngå økonomisk dobbeltbeskatning. Som en konsekvens av dette er reglene gradvis blitt mer kompliserte. Det er en ulempe ved metoden at forvaltningen er ressurskrevende for ligningsmyndighetene og at den er komplisert å anvende for mange skattytere.

Finansdepartementet besluttet på denne bak-

grunn å evaluere reglene. Som ledd i evalueringsarbeidet foretok Skattedirektoratet først en omfattende gjennomgang som avdekket flere svakheter ved ordningen, både av materiell og ligningsteknisk art. Departementet sendte deretter ut et høringsnotat om gevinstbeskatningen i september 1996.

I Ot.prp. nr. 1 (1997–1998) gikk departementet gjennom de innkomne høringsuttalelsene. Flertallet av de som tok standpunkt, gikk imot en avvikling av RISK-metoden. Av de instanser som frarådet videreføring av ordningen, hadde et flertall tilknytning til ligningsmyndighetene. Både høringsinstanser som primært mente at RISK-metoden burde videreføres og instanser som primært gikk inn for alternative metoder, viste til og la vekt på de forenklingsgevinster som ligger eller bør ligge i utvikling av et sentralt register for kostpris og RISK-beløp på aksjonærnivå, eventuelt med mulighet for maskinell aksjegevinstberegning. Departementet opprettet derfor en arbeidsgruppe som skulle vurdere mulighetene for å etablere et aksjonærregister.

Arbeidsgruppen avga sin «Rapport om et mulig aksjonærregister» i juli 1998. Arbeidsgruppen antok at det var mulig å etablere et aksjonærregister som hovedsakelig kan baseres på dagens regler om aksjegevinstbeskatning og som kan avhjelpe flere av de problemer aksjonærene, selskapene og ligningsmyndighetene har ved praktiseringen av RISK-reglene. Gruppen gikk på denne bakgrunn inn for etablering av et aksjonærregister som under løpende drift danner grunnlag for maskinell beregning av fullstendig skattemessig inngangsverdi for aksjer i alle selskaper som er undergitt reglene om RISK. Det ble foreslått et opplegg der skattemyndighetene først innhenter opplysninger om aksjene, selskapene og aksjonærene fra selskapene eller Verdipapirsentralen, før opplysningene kontrolleres og suppleres av aksjonærene selv.

Arbeidsgruppens rapport ble omtalt i Ot.prp. nr. 1 (1998–1999).

Etter dette ble det organisert et prosjektarbeid i departementet og Skattedirektoratet for å forberede og vurdere ulike alternativer for et mulig aksjonærregister.

Stortinget har ved flere anledninger blitt orientert om arbeidet med aksjonærregisteret. Siste omtale var i St.prp. nr. 1 (2002–2003).

Arbeidet med aksjonærregisteret er noe forsinket i forhold til det en opprinnelig la opp til. Dette skyldes blant annet at opprettelsen av registeret reiser flere problemstillinger som det har vært nødvendig å se nærmere på.

16.2 Høringen

16.2.1 Høringsinstansene

Ved høringsbrev av 30. april 2003 ble 76 instanser anmodet om å avgi uttalelse om departementets utkast til lovendringer i forbindelse med opprettelsen av et aksjonærregister. Høringsfristen var 4. august 2003. Disse har uttalt seg:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Barne- og familiedepartementet
- Bedriftsforbundet
- Datatilsynet
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Fiskeridepartementet
- Forbrukerrådet
- Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring
- Fylkesskattesjefenes Forening
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Justisdepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Konkurransetilsynet
- Kredittilsynet
- Kultur- og kirkedepartementet
- Landslaget for regnskapskonsulenter
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bank
- Norsk Tjenestemannslag
- Norsk Øko-Forum
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Regjeringsadvokaten
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Skattedirektoratet
- Sosialdepartementet
- Statens Innkrevingsentral
- Statistisk sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Utdannings- og forskningsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Verdipapirsentralen

Av de som har uttalt seg har *Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Fiskeridepartementet, Forbrukerrådet, Justisdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Konkurransetilsynet, Kredittilsynet, Kultur- og kirkedepartementet, Ligningsutvalget, Regjeringsadvokaten, Sosialdepartementet, Toll- og avgiftsdirektoratet, Landsorganisasjonen i Norge, Utdannings- og forskningsdepartementet* og *Utenriksdepartementet* ikke merknader til forslagene i høringsnotatet. Merknadene fra de øvrige instanser er omtalt i tilknytning til de enkelte forslagene nedenfor.

16.3 Aksjonærregisteret

16.3.1 Omtalen av formålet med og hovedtrekkene i den foreslåtte registerløsningen i høringsnotatet

I høringsnotatet uttalte departementet blant annet følgende om *formålet* med opprettelsen av et aksjonærregister:

«Hovedformålet med å opprette et sentralt aksjonærregister er å legge til rette for at det blir enklere for skattyterne å forholde seg til RISK-reglene, slik at dagens regler om gevinstberegning ved realisasjon av aksjer kan videreføres.

Registeret vil inneholde opplysninger om sentrale elementer i aksjers inngangsverdi. En fremtredende nytteeffekt for aksjonærene vil være at skatteetaten på bakgrunn av opplysningene i registeret vil kunne produsere utkast til realisasjonsoppgaver som kan være til hjelp ved utfylling av selvangivelsen. Det må antas at denne beregningshjelpen representerer et viktig forenklingstiltak for skattytere som i dag finner det arbeidskrevende og komplisert å foreta gevinst-/tapberegninger manuelt.

Aksjonærregisteret vil bli et viktig element i ligningsmyndighetenes kontroll med at aksjer blir oppgitt til beskatning. Departementet legger til grunn at registeret vil kunne legge til rette for mer korrekt skattlegging, slik at hensynet til rettssikkerhet, likebehandling og statens skatteinntekter ivaretas.

Aksjonærregisteret vil også gi andre fordeler i form av:

- bedre informasjonsgrunnlag om skattemessige konsekvenser for potensielle selgere av aksjer og dermed et mer velfungerende aksjemarked
- vesentlig bedre grunnlag for statistikkproduksjon»

I høringsnotatet uttalte departementet blant annet følgende om *hovedtrekkene i den registerløsningen departementet legger opp til*:

«Rapporteringen til ligningsmyndighetene skjer i dag – og vil også i fremtiden skje – fra alle aksje- og allmennaksjeselskaper – enten selv eller via VPS – og fra aksjonærene. Det vil si at aksjonærregisteret vil bestå av opplysninger fra aksjonærene selv og fra tredjemenn.

Alle aksjonærer vil hvert år vil få tilsendt en beholdningsoppgave fra registeret. Beholdningsoppgaven vil inneholde opplysninger som er registrert om inngangsverdien på aksjonærens aksjer. Aksjonæren vil bli anmodet om å korrigere/supplere oppgaven dersom han kommer til at den er mangelfull, eller beheftet med feil. I tillegg vil aksjonæren bli anmodet om å oppgi kostpris på aksjene i det året aksjen erverves. Dette gjelder ikke i de tilfeller VPS rapporterer dette.

Aksjonærer som har realisert aksjer i ligningsåret, vil få tilsendt et foreløpig utkast til realisasjonsoppgave fra aksjonærregisteret. I utkastet vil det være inntatt opplysninger fra registeret om skattemessig inngangsverdi og akkumulerte RISK-beløp. Etter at aksjonæren eventuelt har supplert/korrigert opplysningene, må realisasjonsoppgaven på vanlig måte leveres som vedlegg til selvangivelsen.

En fremtidig løsning for presentasjon av beholdningsoppgave og realisasjonsoppgave til aksjonærene kan være å gi aksjonærer som ønsker det mulighet til å hente fram aksjonærregisterets beholdnings- og realisasjonsoppgaver over Internett. I en eventuell fremtidig løsning vil det være mulig for aksjonærene å utføre eventuelle korreksjoner eller legge inn tilleggsopplysninger i oppgavene direkte i webløsningen fremfor å returnere papiroppgavene til ligningskontoret.»

Om *opplysningene i registeret* uttalte departementet følgende:

«For registerets positive og negative troverdighet er det av stor betydning hvilken kvalitet det er på opplysningene som legges inn i registeret, og hvilken kontroll ligningsmyndighetene foretar i forbindelse med registrering av data.

Departementet legger ikke opp til spesifikke kontroller av opplysninger som inntas i registeret. Dette representerer en viktig begrensning i den løsningen departementet går inn for. Selv om det vil bli lagt inn en del automatiske kontrollrutiner som tar sikte på at opplysninger fra aksjonærene samsvarer med opplysningene fra selskapene, vil aksjonærregisteret kunne inneholde grunnlagsdata med feilkilder. I enkelte tilfeller risikerer man at feil ikke blir påvist før aksjene realiseres. Slike feilkilder kan skyldes flere forhold.

Ligningsmyndighetenes erfaringer viser at det er vanskelig å rapportere riktig både for sel-

skaper og aksjonærer. I en del tilfeller dreier det seg nok om bevisst feilrapportering, men det er også grunn til å anta at mange forsøker å rapportere riktig uten å lykkes. Regelverket på dette området gir derfor utfordringer både for selskaper og aksjonærer i forbindelse med rapportering til myndighetene.

Departementet nevner også at opplysninger som er lagt inn i aksjonærregisteret kan endres etter at de er registrert. Dette gjelder eksempelvis aksjonærens kostpris – som er en del av gevinstberegningen – og som skal fastsettes i forbindelse med realisasjon av aksjene. De RISK-beløp som legges inn i aksjonærregisteret vil heller ikke nødvendigvis være endelig fastsatte beløp, men vil kunne endres med virkning for gevinstberegningen for en selgende aksjonær.

Departementet vil i denne sammenhengen peke på at aksjonærer kan endre de opplysningene som er lagt inn i registeret frem til levering av selvangivelsen for det året aksjene realiseres. Aksjonæren er dermed ikke «bundet» av de opplysningene som legges inn i registeret, dersom han mener det hefter feil ved disse opplysningene. Aksjonæren vil ikke bli ilagt sanksjoner i slike tilfeller, dersom han sørger for at opplysningene er korrekte i selvangivelsen for det året aksjene er realisert.

Den foreslåtte registerløsningen innebærer ikke at aksjonærens plikt til å oppbevare dokumentasjon om ervervet av aksjen, opphører. På samme måte som i dag vil dokumentasjonsplikten bestå i hele aksjonærens eiertid, uansett hvor lang eiertiden er. Selv om dataene blir lagt inn i et register i offentlig regi, vil aksjonæren fortsatt ha plikt til å dokumentere forhold omkring ervervet ved en eventuell realisasjon. Bakgrunnen for dette er at det som nevnt ikke legges opp til ligningsmessig kontroll før data legges inn i registeret.

Det kunne tenkes en ordning der ligningsmyndighetene kontrollerte og fastsatte dataene før de ble registrert. Etter departementets syn er en slik «foreløpig» ligningsbehandling ressurskrevende og lite hensiktsmessig. Det er først ved realisasjon av aksjene det er grunnlag for å ta stilling til hvilke forhold som eventuelt bør undersøkes nærmere. En løsning med ligningskontroll av opplysningene vil også bryte med dagens system for beskatning av aksjegevinster og tap, gitt at en stor del av de aktuelle opplysningene knytter seg til fastsettelse av poster som ikke har noen skattemessig effekt i de år de fastsettes.»

16.3.2 Høringsinstansenes merknader

Landslaget for Regnskapskonsulenter, Norsk Tjenestemannslag (NTL), NTL-Skatt og Norsk Øko-Forum

stiller seg positive til opprettelsen av et aksjonærregister. Det vises blant annet til at aksjonærregisteret representerer et viktig forenklingstiltak, og at registeret vil bidra til mer korrekt skattlegging på et område med kompliserte regler.

Statistisk sentralbyrå og *Norges Bank* mener at aksjonærregisteret vil bli et viktig grunnlag for produksjon av statistisk materiale til bruk i deres arbeid. Det pekes blant annet på at informasjon fra registeret vil kunne bidra til et mer helhetlig bilde av norsk økonomi og dens virkemåte. *Norges Bank* går inn for at også grunnfondsbevis omfattes av aksjonærregisteret.

Næringslivets Hovedorganisasjon, Bedriftsforbundet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* og *Den norske Revisorforening* er i utgangspunktet positive til opprettelsen av et aksjonærregister, men mener at eventuell oppstart bør utsettes til etter Stortingets behandling av NOU 2003:9 «Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet», og det er tatt stilling til om RISK-reglene skal videreføres. Det anføres at det er uheldig å opprette et aksjonærregister nå, dersom dette må omlegges etter kort tid. Når RISK-reglene har eksistert i 10 år uten et aksjonærregister, må man kunne klare seg uten et par år til. Noen høringsuttalelser viser i denne forbindelse til at opprettelsen av registeret vil påføre selskapene økte rapporteringsbyrder.

Næringslivets Hovedorganisasjon mener at registerets betydning for aksjonærene vil svekkes i og med at det ikke legges opp til ligningskontroll av opplysningene når de registreres. *Fylkesskattesjefenes Forening* uttrykker også bekymring på dette punkt.

Datatilsynet uttrykker bekymring over enkelte personvernmessige forhold knyttet til departementets forslag.

16.3.3 Departementets vurderinger og forslag

16.3.3.1 Bør det opprettes et aksjonærregister?

Finansdepartementet går inn for at det etableres et aksjonærregister for ligningsformål i skatteetatens regi.

Aksjonærregisteret vil være en sentral database under skatteetatens kontroll som inneholder informasjon om sentrale elementer i aksjers inngangsverdi. Andre enn skattyteren vil ikke få innsyn i opplysningene i databasen i større utstrekning enn det som følger av ligningslovens regler om taushetsplikt.

Etter departementets oppfatning vil opprettel-

sen av et aksjonærregister medføre fordeler både for skattyterne og ligningsmyndighetene.

Aksjonærregisteret vil først og fremst yte viktig service for aksjonærene ved realisasjon. Gevinst- og tapsberegninger er nødvendigvis kompliserte og arbeidskrevende. Selv om registeret vil påføre selskaper, VPS og aksjonærene enkelte nye byrder i form av økt opplysningsplikt til myndighetene, representerer den beregningshjelpen registeret legger til rette for, totalt sett et viktig forenklingstiltak.

Opplysninger fra registeret vil også gi et bedre informasjonsgrunnlag om skattemessige forhold for skattyteren når han vurderer å selge aksjer, noe som igjen kan bidra til et mer velfungerende aksjemarked.

Når aksjegevinstbeskatningsreglene nødvendigvis er relativt kompliserte, er det påregnelig at det oppstår feil og mangler i en del av realisasjonsoppgavene. Departementet antar at et aksjonærregister vil bidra til mer korrekt skattlegging og til at aksjonærenes rettssikkerhet og likebehandling ivaretas på en bedre måte enn i dag.

Aksjonærregisteret vil også lette ligningsmyndighetenes arbeid. Ligningsmyndighetene bruker i dag betydelige ressurser på å gjennomgå og rette opp realisasjonsoppgaver. Som en følge av den beregningshjelpen som aksjonærene tilbys gjennom aksjonærregisteret, må det antas at kvaliteten på realisasjonsoppgavene som ligningsmyndighetene mottar, forbedres. Dette vil legge til rette for en mer effektiv utnyttelse av ligningsmyndighetenes ressurser.

En samlet database med grunnlagsopplysninger knyttet til aksjeerverv vil videre kunne bli en viktig informasjonskilde i ligningsmyndighetenes kontrollarbeid. Det må antas at bedre kontrollmuligheter vil føre til større likebehandling av aksjonærer ved at det blir vanskeligere å unndra aksjegevinster fra beskatning. Det må også antas at feil både i skattyternes favør og ufavør lettere kan oppdages og bli rettet opp som følge av de kontrollmuligheter aksjonærregisteret legger til rette for.

Aksjonærregisteret vil endelig være et viktig skritt mot automatisering av ligningen, også i forhold til aksjegevinstbeskatningen. På lengre sikt er det naturlig å se for seg at opplysninger fra registeret vil kunne tas direkte inn i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Dette vil i så fall innebære en ytterligere forenkling for aksjonærene.

Gode grunner kan tale for å la grunnfondsbevis omfattes av aksjonærregisteret. Selv om grunnfondsbevis ikke vil kunne omfattes fra og med oppstart, tar departementet sikte på å arbeide videre med problemstillingen.

16.3.3.2 Driftsstart

Som det fremgår ovenfor ble det i høringsnotatet lagt til grunn at aksjonærregisteret skulle settes i drift fra 1. januar 2004. Departementet slutter seg ikke til forslaget fra flere høringsinstanser om å utsette etableringen av aksjonærregisteret til etter at Stortinget har behandlet forslagene fra Skauge-utvalget. Uavhengig av hvilken beskatningsmodell som velges for fremtiden, vil det være behov for å etablere ordninger som i ulik grad holder rede på sentrale elementer i aksjers inngangsverdi. De forslagene som Skauge-utvalget tar opp baserer seg på kostpris som grunnlag for aksjegevinstbeskatningen. Dette forsterker – ikke svekker – behovet for et aksjonærregister. Men behovet er også klart tilstede i dagens skattesystem. Departementet foreslår derfor at aksjonærregisteret settes i drift fra 1. januar 2004.

16.3.3.3 Personvernmessige spørsmål

Ytterligere innhenting av ligningsopplysninger i forbindelse med opprettelsen av aksjonærregisteret vil medføre at ligningsmyndighetene vil behandle flere personopplysninger enn tidligere. Opprettelsen av aksjonærregisteret vil også medføre at opplysninger om aksjonærer vil systematiseres på en annen måte enn tidligere, ved at opplysningene samles og behandles i den registerløsningen som er valgt. Opplysningene i aksjonærregisteret vil, som andre ligningsopplysninger, være taushetsbelagt etter ligningsloven § 3–13.

Behandlingen av opplysningene omfattes av personopplysningslovens virkeområde, jf. personopplysningsloven § 3 bokstav a, jf. § 2 nr. 1–3.

Forholdet til personopplysningsloven ble ikke tatt opp særskilt i høringsnotatet. Datatilsynet hadde enkelte merknader knyttet til de personvernrettslige spørsmålene som opprettelsen av aksjonærregisteret reiser.

Etter departementets oppfatning vil behandlingen av opplysningene som inngår i aksjonærregisteret være ordinær ligningsbehandling. Ved å legge opplysningene inn i et register vil opplysningene kunne behandles maskinelt. Plikten til å gi opplysningene hjemles i ligningsloven.

Det følger av personopplysningsloven § 8 at personopplysninger bare kan behandles dersom ett av de nærmere angitte behandlingsgrunnlag foreligger. Et av behandlingsgrunnlagene er at det er fastsatt i lov at det er adgang til den aktuelle behandlingen av opplysningene. Innsamlingen av opplysningene til aksjonærregisteret har hjemmel i ligningsloven og således behandlingsgrunnlag i personopplysningsloven § 8.

Behandlingen av opplysningene anses å være en del av skatteetatens behandlinger som allerede er innmeldt til Datatilsynet.

Departementet har vært i kontakt med Datatilsynet etter at de sendte sin høringsuttalelse. Etter enkelte avklaringer har Datatilsynet ikke merknader til at innsamlingen av opplysningene til aksjonærregisteret har sitt behandlingsgrunnlag i ligningsloven.

16.3.3.4 Opplysningene i registeret

Departementet finner ikke å kunne legge opp til spesifikke kontroller av de opplysningene som inntas i aksjonærregisteret. Selv om det blir etablert en del automatiske kontrollrutiner, vil registeret kunne inneholde data med feilkilder. Dette er en viktig begrensning i løsningen, i det et register i skatteetaten helst bør være pålitelig fra starten av, uten behov for senere kvalitetssikring. Teoretisk sett kunne man tenke seg ordninger der ligningsmyndighetene foretok en foreløpig ligningsbehandling av dataene før de ble registrert. Departementet vil ikke foreslå en slik løsning. En ordning med foreløpig kontroll av data når de registreres vil nødvendigvis være ressurskrevende og vil bryte med dagens system for beskatning av aksjegevinster og tap. Det er først ved realisasjon av aksjene det er grunnlag for å ta stilling til hvilke forhold som eventuelt bør undersøkes nærmere. På denne bakgrunn bør også aksjonærens plikt til å oppbevare dokumentasjon om aksjeerverv videreføres selv om det opprettes et aksjonærregister.

16.4 Endringer i reglene om opplysningsplikt

16.4.1 Aksje- og allmennaksjeselskapers opplysningsplikt om aksjonærer mv.

16.4.1.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 6–11 regulerer aksje- og allmennaksjeselskapers rapporteringsplikt om aksjonærer mv. Bestemmelsen nr. 1–3 lyder slik:

1. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal ukrevet levere oppgave over forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, bl.a. over*
 - a. *aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse,*
 - b. *eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, antall aksjer, utdelt utbytte siste kalenderår, skattekommune for hver enkelt aksjonær og*

- c. aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.
- d. beregnet personinntekt for aksjonærene, jf. skatteloven § 12–10 første ledd bokstav c.
2. Oppgave som nevnt i nr. 1 leveres innen utgangen av februar i ligningsåret til ligningskontoret for den kommune hvor selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt til Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignes der.
3. Ligningsmyndighetene for kontorkommunen, eventuelt Sentralskattekontoret for storbedrifter, kan pålegge selskapet å levere ny oppgave over aksjonærene og deres skattekommuner når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

16.4.1.2 Høringsnotatet

I høringsnotatet orienterte departementet om at det – når aksjonærregisteret settes i drift – må innhentes flere opplysninger fra selskapene enn det som følger av ligningsloven § 6–11. Departementet foreslo på denne bakgrunn å utvide rapporteringsplikten.

Forslaget i høringsnotatet innebærer at selskaper som *ikke* er registrert i VPS må rapportere de nye opplysningene som trengs i aksjonærregisteret på egen hånd.

For VPS-registrerte selskaper innebærer forslaget i høringsnotatet at VPS – på vegne av selskapet – vil rapportere de fleste av de nye opplysningene til skattemyndighetene med hjemmel i ligningsloven § 6–5. Forslaget innebærer også at selskapet pålegges å rapportere enkelte opplysninger selv med hjemmel i bestemmelsen i ligningsloven § 6–11.

16.4.1.3 Høringsinstansenes merknader

VPS mener at verdipapirregistre ikke bør pålegges å videreformidle opplysninger som mottas der, men som selskapene ikke har plikt til å rapportere til verdipapirregisteret. Rapporteringsplikten i forhold til aksjonærregisteret bør i stedet pålegges alle selskapene direkte, men slik at VPS kan rapportere på vegne av de VPS-registrerte selskapene.

Norsk Øko-Forum og *Fylkesskattesjefenes Forening* mener at ordlyden i forslaget til ny § 6–11 nr. 1 bokstav e er for vid, og at det i større grad bør presiseres hvilke opplysninger som skal rapporteres.

16.4.1.4 Departementets vurderinger og forslag

På bakgrunn av innspillene fra høringsinstansene er departementet kommet til at det bør foretas vis-

se justeringer i forslagene i høringsnotatet. Justeringene har blant annet sin bakgrunn i innspillene fra VPS i deres høringsuttalelse.

Departementet er kommet til at opplegget i høringsnotatet – hvor VPS skulle pålegges å rapportere opplysninger om selskaper og aksjonærer som selskapene i dag ikke har plikt til å rapportere til VPS – ikke er hensiktsmessig. Departementet går i stedet inn for at plikten til å rapportere slike opplysninger til bruk i aksjonærregisteret pålegges selskapene direkte. VPS vil likevel få plikt til å rapportere til aksjonærregisteret de opplysningene som selskapene er pålagt å rapportere til VPS.

Nye opplysninger som selskapene skal rapportere til aksjonærregisteret kan være aktuelle på følgende områder:

- Stiftelse, fusjoner og fisjoner, nyemisjoner og spleis og splitt av aksjer. Her må selskapene i noe større grad enn i dag gi opplysninger om hvilken type transaksjon eller hendelse som har foregått.
- Årets endringer i aksjekapital og overkurs, rapportert med tidspunkt og endringer. Hittil har selskapene rapportert om kapitalforholdene ved årsskiftet. Aktuelle hendelser er økning av pålydende (ved fondsemisjon og nyemisjon), nedsettelse av pålydende (ved dekning av tap, utbetaling til aksjonærene eller ved fisjon) samt utbetaling fra overkursfond (ved tilbakebetaling til aksjonærene).
- Endringer i aksjonærsammensetningen og den enkelte aksjonærs beholdning i løpet av året, herunder opplysninger knyttet til den enkelte aksjonær i forbindelse med hendelser som nevnt ovenfor. Hittil har selskapene rapportert om forholdene ved årsskiftet.

Departementet har fått opplyst at VPS vil kunne tilby en ordning der de nye opplysningene de VPS-registrerte selskapene skal rapportere, kan formidles fra VPS til aksjonærregisteret på vegne av selskapene. For selskaper som velger å benytte seg av et slikt tilbud, vil merbelastningen knyttet til rapporteringen bli begrenset, og ikke større enn det som ble antydnet i høringsnotatet.

Departementet legger til grunn at de nye opplysningene som vil kreves i forbindelse med opprettelsen av aksjonærregisteret er opplysninger som gjelder forhold som bare oppstår høyst noen få ganger i løpet av «levetiden» til et selskap som ikke er registrert i VPS. Den utvidede opplysningsplikten som foreslås vil derfor – *i praksis* – få relativt liten betydning for slike selskaper.

Departementet er kommet til at det i ligningsloven § 6–11 bør presiseres hvilke nye opplysninger

som skal rapporteres fra selskapene for bruk i aksjonærregisteret. Det vises til departementets lovutkast.

Særlig om forholdet til skatteloven § 10–34

Etter skatteloven § 10–34 tredje ledd skal et selskap sende melding om omfordeling til ligningsmyndighetene. Etter skatteloven § 10–34 fjerde ledd skal selskapet sende melding til aksjonærene om de årlige endringene av aksjens inngangsverdi samt om omfordeling og retting av tidligere års reguleringsbeløp. Er selskapet registrert i VPS, kan melding sendes av VPS.

På bakgrunn av de opplysninger som selskapene (eventuelt via VPS) etter forslaget skal rapportere til ligningsmyndighetene som følge av opprettelsen av aksjonærregisteret, vil det ikke lenger være behov for særskilt melding om de forhold som omfattes av skatteloven § 10–34 tredje og fjerde ledd til ligningsmyndighetene eller aksjonærene. Dette vil bli ivare tatt gjennom rapporteringen til aksjonærregisteret, og gjennom de oppgaver ligningsmyndighetene sender ut til aksjonærene.

Departementet foreslår derfor at det gjøres unntak fra rapporteringsplikten etter skatteloven § 10–34 tredje og fjerde ledd for selskaper som omfattes av forslaget til ligningsloven § 6–11 nr. 1–3. Det vises til departementets lovutkast.

16.4.2 Verdipapirregistres rapporteringsplikt om investorer mv.

16.4.2.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 6–5 regulerer VPS sin rapporteringsplikt om investorer mv. Bestemmelsen nr. 1 og 2 lyder slik:

1. *Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave som viser den enkelte investors samlede beholdning av finansielle instrumenter pr. 1. januar og 31. desember siste år, eller ved opprettelsen eller oppgjør av kontoen i løpet av året. Oppgaven skal også vise årlig avkastning på finansielle instrumenter.*
2. *Departementet kan ved forskrift bestemme at verdipapirregistre ukrevet eller etter ligningsmyndighetenes anmodning skal gi oppgave som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors verdipapirkonti i en bestemt periode.*

Det er gitt nærmere bestemmelser om VPS sin oppgaveplikt i forskrift 13. desember 1995 nr. 1090 om levering av kontrollopgaver fra forvaltningsselska-

per og verdipapirsentralen til ligningsmyndighetene.

16.4.2.2 Høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet som nevnt å utvide rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–5 til å omfatte visse opplysninger som selskapene ikke har plikt til å rapportere til VPS.

Når det gjelder rapportering av opplysninger om kostpris for aksjer i VPS-registrerte selskaper, orienterte departementet i høringsnotatet om at en har fått opplyst at meglerforetakene – med unntak av en megler – følger den praksis at opplysninger om kostpris rapporteres til VPS. Det ble uttalt at: «[d]epartementet legger til grunn at meglerforetakene også i fremtiden vil rapportere opplysninger om kostpris frivillig til VPS. Departementet går derfor inn for at det ikke gis noen særskilt pliktregel om dette nå.»

16.4.2.3 Høringsinstansenes merknader

Hovedpunktene i høringsuttalelsen fra VPS er referert ovenfor under punkt 16.4.1.3.

Skattedirektoratet mener at forslaget om ikke å pålegge meglerforetakene plikt til å innberette kostpris for aksjer til VPS bør revurderes. Også VPS, NTL og NTL-Skatt mener at meglerforetakene bør pålegges å rapportere kostpris.

Norsk Øko-Forum og Fylkesskattesjefenes Forening mener at ordlyden i utkastet til ny § 6–5 nr. 3 er for vid, og at det i større grad bør presiseres hvilke opplysninger som skal rapporteres.

16.4.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet går inn for at verdipapirregistres rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6–5 utvides noe. Utvidelsen er begrenset til å omfatte selskapers kapitalforhold og endringer i dette, herunder årsak til endringen. De nye opplysningene som skal rapporteres er opplysninger som selskapene allerede er pålagt å gi til VPS.

Departementet er kommet til at det i ligningsloven § 6–5 bør presiseres hvilke opplysninger som skal rapporteres. Det vises til departementets lovutkast.

Departementet legger til grunn at meglerforetakene også i fremtiden vil rapportere opplysninger om kostpris frivillig til VPS. Departementet foreslår derfor at det ikke gis noen særskilt pliktregel om dette nå. Spørsmålet om å pålegge meglerforetakene slik plikt kan eventuelt vurderes når man har vunnet erfaring med aksjonærregisteret.

16.4.3 Skattyters opplysningsplikt om egne forhold

16.4.3.1 Gjeldende rett

Skattyters opplysningsplikt om egne forhold følger av ligningsloven kapittel 4. Ligningsloven § 4–1 lyder slik:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.

Med hjemmel i denne bestemmelsen har aksjonærer blant annet plikt til å opplyse om aksjenes formuesverdi pr. 1. januar i ligningsåret, samt til å gi alle nødvendige opplysninger i forbindelse med beregning av gevinst eller tap ved realisasjon.

16.4.3.2 Høringsnotatet

I høringsnotatet ble det orientert om at aksjonæren hvert år vil få seg forelagt en beholdningsoppgave med opplysninger om egne aksjer som er registrert pr. 1. januar i ligningsåret. Aksjonærene vil bli oppfordret til å gå gjennom opplysningene og eventuelt korrigere eller supplere med egne opplysninger/påstander. Dersom aksjonæren ikke har merknader til innholdet i aksjonæroppgaven, behøver han ikke å foreta seg noe ytterligere. I det året han erverver aksjer, må han imidlertid oppgi kostpris på aksjene for at disse skal bli registrert i aksjonærregisteret.

Departementet foreslo på denne bakgrunn å etablere en egen hjemmel i ligningsloven kapittel 4 – ny § 4–4A – slik at ligningsmyndighetene kan oppfordre skattytere som eier aksjer til å kontrollere den beholdningsoppgaven som hvert år skal sendes fra aksjonærregisteret til skattyteren.

16.4.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger ikke opp til at aksjonæren skal ha noen plikt til å gi opplysninger til aksjonærregisteret før han realiserer aksjer. Aksjeeiere vil likevel ha en klar egeninteresse i at opplysningene i aksjonærregisteret er oppdaterte, slik at gevinstberegningen blir enklere når aksjer realiseres.

Aksjonærens plikt til å gi alle nødvendige opplysninger i forbindelse med beregning av gevinst eller tap ved realisasjon vil fortsatt bestå.

Som følge av at skattyter ikke får noen plikt til å gi opplysninger til aksjonærregisteret før aksjene realiseres, ser departementet etter en fornyet vur-

dering ikke behov for en særskilt regel om oppfordring til å gi opplysninger til aksjonærregisteret. Ligningsmyndighetene kan uansett oppfordre aksjonæren til å komme med opplysninger. Dersom aksjonæren ikke gir opplysninger til ligningsmyndighetene før realisasjon, vil det ikke være grunnlag for sanksjoner.

16.4.4 Innhenting av historiske opplysninger til aksjonærregisteret

16.4.4.1 Høringsnotatet

I høringsnotatet orienterte departementet om at det vil være nødvendig å innhente visse historiske opplysninger fra selskapene i forbindelse med oppstart av registeret. Det ble også orientert om at selskapene ville bli bedt om å verifisere opplysninger fra RISK-registeret om selskaphistorikk.

16.4.4.2 Høringsinstansenes merknader

Norske Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) frykter at forslaget om at selskapene – i forbindelse med oppstart av registeret – skal verifisere opplysninger i RISK-registeret, vil medføre merarbeid for selskapene. Også *Handels- og Service næringens Hovedorganisasjon* påpeker at det vil kreve merarbeid å fremskaffe nødvendig dokumentasjon, og ber departementet vurdere om dette kan skje på måter som begrenser byrdene for foretakene.

16.4.4.3 Departementets vurderinger og forslag

For aksjer som erverves i løpet av 2003, vil registeret inneholde opplysninger om aksjenes skattemessige inngangsverdi. Innhenting av opplysningene vil skje gjennom den ordinære rapporteringen av opplysningene fra selskapene, VPS og aksjonærene for inntektsåret 2003.

Selskapene vil bli bedt om å gi opplysninger om ervervstidspunkt for de aksjonærene som eide aksjer pr. 1. januar 2003. Hvis den enkelte aksjonær har ervervet aksjer i selskapet i flere omganger, vil selskapet bli bedt om å opplyse ervervstidspunkt og antall aksjer for hvert erverv. For innhenting av ervervstidspunkt gjelder en viktig begrensning. Hvor det har funnet sted en selskapsomdannelse, for eksempel fusjon eller fisjon, vil det ikke innhentes opplysninger lenger tilbake enn den siste selskapsomdannelsen.

Desto lenger tilbake i tid selskapet gir opplysninger, desto bedre informasjon vil aksjonærregisteret kunne gi den enkelte aksjonær. Dersom det

gis opplysninger tilbake til 1. januar 1989 vil det være mulig å foreta en maskinell behandling av oppregulerte inngangsverdier fra skattereformen i 1992. Dersom selskapene ikke gir opplysninger om ervervsdato, vil det ikke kunne foretas en korrekt RISK-beregning på den enkelte aksjonærs hånd.

For VPS-registrerte selskaper har VPS lagt til rette for at rapporteringen kan skje gjennom VPS. Selskaper som ikke er registrert i VPS må rapportere opplysningene på egen hånd. Departementet ser at dette kan fremstå som en utfordring for mange selskaper. Dette gjelder særlig de som ikke er registrert i VPS. Det foreslås derfor at den sistnevnte gruppen gis en noe utvidet rapporteringsfrist. Departementet kommer nærmere tilbake til dette i kapitlet om tidspunkt for innlevering av oppgaver.

Ved Skattedirektoratets årlige utsendelse av RISK-opplysninger til selskapene i januar 2003 ble selskapene anmodet om å kontrollere opplysningene i RISK-registeret. Selskapene ble særlig anmodet om å kontrollere opplysningene om justeringsfaktor. Noen ytterligere oppfølging fra selskapene, for så vidt gjelder RISK-opplysninger, vil det ikke bli anmodet om.

Departementets opplegg innebærer at aksjonæren selv som utgangspunkt skal rapportere kostpris til aksjonærregisteret, selv om VPS for selskaper som er registrert der har disse opplysningene. Rapportering av kostpris er frivillig. Aksjonæren vil likevel ha en egeninteresse i å rapportere slike opplysninger, slik at aksjonærregisteret kan yte best mulig beregningshjelp.

16.4.5 Tidspunkt for innlevering av oppgaver

16.4.5.1 Gjeldende rett

Verdipapirsentralen oppfylder sin rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6–5 ved å inngi beholdningsoppgaver og transaksjonsoppgaver til Skattedirektoratet. For 2003 var fristene hhv. 1. og 20. februar.

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper oppfylder sin rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6–11 ved å levere aksjonæroppgaver til ligningskontoret, eventuelt til Sentralskattkontoret for storbedrifter. Oppgavene skal som hovedregel leveres innen utgangen av februar, jf. ligningsloven § 6–11 nr. 2.

16.4.5.2 Høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet å fremskyn- de fristen for innlevering av oppgaver til aksjonær-

registeret til 20. januar. Dette ble blant annet be- grunnnet med at det er nødvendig for ligningsmyn- dighetene å få nødvendig tid til å bearbeide opplys- ninger for videreformidling til aksjonærene, slik at opplysningene eventuelt kan benyttes ved innleve- ring av selvangivelsen.

16.4.5.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Landslaget for regn- skapskonsulenter, NARF og Norsk Øko-Forum mener at den foreslåtte rapporteringsfristen er for knapp. Den norske Revisorforening mener at fristen fremstår som spesielt knapp når det gjelder rap- portering av historiske opplysninger. Det foreslås at det gis en lengre frist i etableringsåret, og at til- budet med ferdig utfylte realisasjonsoppgaver ut- settes ett år.

16.4.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Ved fastsettelse av fristen for innlevering av oppga- ver til aksjonærregisteret må det blant annet tas hensyn til at opplysningene – etter at de er rappor- tert til registeret – skal registreres og bearbeides før de forelegges skattyteren i en beholdningsopp- gave som skal vedlegges selvangivelsen. Den tidlig- ste frist for innlevering av selvangivelse er som kjent 28. februar. Dersom forslaget om ny årssy- klus for næringsdrivende vedtas, vil denne fristen kunne forskyves.

I og med at aksjonæren må gi sin eventuelle til- bakemelding på de tilsendte opplysningene sam- men med selvangivelsen, må aksjonærregisteropp- gaven sendes til aksjonæren i god tid før selvangi- velsesfristen. Etter en fornyet vurdering er departe- mentet kommet til at det er praktisk mulig å forsky- ve oppgavefristen til 31. januar dersom forslaget til ny årssyklus for næringsdrivende vedtas. Dersom forslaget til ny årssyklus ikke vedtas vil fristen bli 20. januar. Disse fristene samsvarer for øvrig med fristen for en rekke andre ligningsoppgaver som skal inn i skatteetatens databaser.

Når det gjelder rapportering av historiske opp- lysninger, legges det opp til at VPS-registrerte sel- skaper skal gi de aktuelle opplysningene innen de samme frister som gjelder for innlevering av øvrige oppgaver til aksjonærregisteret. For selskaper som ikke er registrert i VPS, foreslår departementet at rapporteringsfristen settes til 31. mai 2004. Dette innebærer at registeret i første driftsår ikke vil in- neholde fullstendige opplysninger om aksjer i sel- skaper som ikke er registrert i VPS.

Tidspunktet for innlevering av oppgaver vil bli nærmere regulert i forskrift.

16.4.6 For sent eller ikke leverte ligningsoppgaver fra veripapirregistre og selskaper

16.4.6.1 Gjeldende rett

Det følger av ligningsloven § 10–8 jf. § 6–16 bokstav c at for sen innlevering av kontrolloppgaver etter ligningsloven §§ 6–5 og 6–11 kan sanksjoneres med gebyr. Utfyllende regler er gitt i forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver.

16.4.6.2 Høringsnotatet

Det ble ikke foreslått endringer i reglene om for sent eller ikke leverte oppgaver fra VPS eller selskapene.

16.4.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at de regler som allerede finnes på området er tilstrekkelige, og foreslår derfor ingen endringer i sanksjonsreglene.

16.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Den noe utvidede opplysningsplikten omfatter blant annet innberetning av opplysninger om endringer i aksjonærstrukturen, kapitalutvidelser og -nedsettelse, innløsning av enkeltaksjer, fusjon og fisjon og opplysninger om skattemessig og regnskapsmessig innbetalt aksjekapital og overkurs.

For *VPS-registrerte selskaper* vil merbelastningen ikke bli særlig stor, i og med at opplysningene kan rapporteres via VPS.

For *selskaper som ikke er registrert i VPS* vil utvidelsen også få mindre praktisk betydning. De nye opplysningene som skal rapporteres gjelder i det vesentligste forhold som relativt sjelden oppstår i slike selskaper.

I dag gir aksjeselskaper opplysninger om alle aksjonærer ved siste årsskifte, herunder om samlet utbytte utdelt i løpet av året. På selskapsnivå gis det opplysninger om samlet aksjekapital, antall aksjer, pålydende og samlet utdelt utbytte.

Den belastningen som *aksjonærene* får ved å gjennomgå beholdningsoppgaven fra aksjonærregisteret det enkelte år, vil erstatte den belastningen aksjonærene uansett ville hatt ved realisasjon av aksjene.

Departementet er kjent med at en viktig årsak til skattyternes kontakt med ligningskontoret før innlevering av selvangivelse, er utfordringer knyttet til utfylling av realisasjonsoppgave for aksjer. Under ligningsbehandlingen oppdages det ofte feil ved aksjonærenes angivelse av RISK-beløp. Aksjonærenes innberetning av gevinst eller tap ved realisasjon vil bli forenklet ved at aksjonærene får hjelp til beregning av inngangsverdiene på aksjer i form av et utkast til realisasjonsoppgave. Dersom aksjonæren kontrollerer de tallene som legges inn i registeret underveis, vil det være mulig å legge det tilsendte utkastet til realisasjonsoppgave med tilleggsopplysninger om salgsvederlag ved selvangivelsen.

For at aksjonærregisteret skal kunne gi bistand ved beregning av inngangsverdi for aksjer som er ervervet før oppstart av registeret er det nødvendig med en del historiske data. Dette vil medføre noe ekstrabelastning for selskapene og aksjonærene i forbindelse med oppstart av registeret.

Etter departementets oppfatning er det vanskelig å komme med noen tallmessig analyse av selskapenes og aksjonærenes kostnader og besparelser som følge av opprettelsen av aksjonærregisteret.

Det er anslått at kostnader til drift av et aksjonærregister vil bli om lag 13,5 mill. kroner årlig. Kostnadene vil i hovedsak påløpe til drift av løsningsen i en sentral enhet og porto til utsending av materiale til selskap, VPS og aksjonærer. Det er antatt at nytteverdien for ligningsmyndighetene vil utligne belastning ved innlegging av tilleggsopplysninger, og endringer fra aksjonærene. Det er forutsatt at skatteetaten må dekke kostnadene til drift av løsningen innenfor egen ramme.

Arbeidet med utvikling av aksjonærregisteret startet opp i november 2001. Frem til oppstart i 2004 vil skatteetaten arbeide med å klargjøre til drift ved å registrere data, opplæring og å utarbeide rutinebeskrivelser. Per 15. november 2002 har det påløpt om lag 29 mill. kroner til prosjektet, og totale prosjektkostnader er anslått til om lag 50 mill. kroner.

17 Forslag til endringer i nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen

17.1 Innledning

Finansdepartementet legger her frem forslag om endringer i ligningsloven slik at nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen tilpasses organiseringen av ligningskontorene. Departementet foreslår at antallet nemnder reduseres slik at det blir en ligningsnemnd og en overligningsnemnd for hvert ligningskontor (99 mot hittil 435). Etter forslaget skal fylkestinget tillegges kompetansen til å oppnevne medlemmer til de lokale nemnder, men slik at tinget må velge blant de kandidater som foreslås av de berørte kommunestyre. Der nemndene kun omfatter en kommune, foreslår departementet at kompetansen tillegges vedkommende kommunestyre.

Departementet foreslår også å avvikle ordningen med takstutvalg, både takstutvalg i kommunen og takstutvalg i fylket, da disse benyttes svært sjelden.

17.2 Historikk og gjeldende rett

Ordningen med ligningsnemnder har lang tradisjon i Norge. Etter de kommunale skattelover for landet og for byene av 15. april 1882 skulle den del av de kommunale utgifter som ikke ble dekket ved eiendomsskatt, fordeles på de skattepliktige som kommuneskatt på formue og inntekt av en valgt *ligningskommisjon*. Den enkelte skattyter kunne klage til ligningskommisjonen over at han eller noen annen var satt for høyt eller for lavt i formue, inntekt eller skatteklasse. De klager som ikke ble imøtekommet, ble sendt *overligningskommisjonen* til endelig avgjørelse. Ordningen var historisk og demokratisk forankret i den tanke at det ikke var Kongen, men folket selv, som skulle ilegge skatten.

En rekke reformer opp gjennom årene har lagt grunnlaget for dagens ligningsforvaltning. Ved ligningsloven av 13. juni 1980 ble nemndenes vedtakskompetanse i større grad begrenset til enkeltsaker, mens vedtak av mer generell art ble lagt til fagadministrasjonen. Bakgrunnen var blant annet å sikre større grad av likebehandling av skattyterne uavhengig av hvilken kommune de var skattepliktige til.

Inntil 2001 var ligningsnemnda, etter ligningslo-

ven, både førsteinstans og første klageinstans mens overligningsnemnda var annen klageinstans. En slik ordning var imidlertid vanskelig å opprettholde rent praktisk, og i medhold av en delegasjonsbestemmelse i loven fattet ligningskontorene i praksis nesten alle vedtak under ordinær ligningsbehandling. For at lovverket skulle bli i overensstemmelse med den reelle rollefordeling ble ligningsnemndene, ved lovendring av 15. desember 2000, omgjort til rene klage- og overprøvingsorganer. Behovet for nemndsbehandling er bare til stede når det er uenighet mellom ligningskontoret og skattyteren, slik at klage eller overprøving er aktuelt.

Departementet foreslo i St.prp. nr. 1 (2000–2001), jf. Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), at ligningsforvaltningen skulle omorganiseres etter den såkalte distriktsmodellen, og ligningsloven ble endret i tråd med forslaget ved lov 15. desember 2000 nr. 92. Etter endringen er antallet ligningskontorer redusert fra 435 til 99, og de fleste ligningskontorene ligner derfor skattyterne i flere kommuner. Omorganiseringen berørte ikke de folkevalgte nemndene, og det er fortsatt en ligningsnemnd og en overligningsnemnd i hver kommune. Det betyr at de fleste ligningskontorene må betjene og forholde seg til flere sett med ligningsnemnd/overligningsnemnd. Noen kontorer har opptil åtte slike sett med nemnder.

De lokale ligningsmyndigheter består, i tillegg til ligningskontor, ligningsnemnd og overligningsnemnd, også av takstutvalg, jf. ligningsloven § 2–1 nr. 1. Etter § 2–1 nr. 5 skal takstutvalget bestå av en leder og to andre medlemmer som alle velges av kommunestyret. Kommunestyret kan velge flere medlemmer ved behov. I tillegg til et takstutvalg i hver kommune, er det også et takstutvalg i hvert fylke, jf. ligningsloven § 2–2 nr. 1. Takstutvalget i fylket skal bestå av en leder og ett medlem som begge velges av fylkestinget og lederen i takstutvalget i hver enkelt kommune hvor utvalget arbeider, jf. § 2–2 nr. 3.

17.3 Høringen

Skattedirektoratet har på oppdrag fra Finansdepartementet, vurdert nemndsstrukturen i ligningsfor-

valtningen og utarbeidet et forslag til ny struktur for ligningsnemndene og overligningsnemndene. Direktoratet foreslår at antallet ligningsnemnder og overligningsnemnder reduseres slik at det blir en ligningsnemnd og en overligningsnemnd per ligningskontor. En slik reduksjon i antall nemnder vil etter direktoratets oppfatning medføre hyppigere nemndsmøter og flere saker per møte, bedre opplæring og oppfølging av nemndsmedlemmene og en mer ensartet ligningspraksis. Direktoratet foreslår at medlemmer til nemndene oppnevnes av fylkestinget, som må velge mellom de kandidater som foreslås av de berørte kommunestyre. Der nemndene kun omfatter en kommune, anbefaler direktoratet at nemndsmedlemmene oppnevnes av kommunestyret.

Opplysninger som Skattedirektoratet har innhentet viser at de lokale takstutvalgene for ligningsverdsettelse benyttes svært sjelden. På denne bakgrunn foreslår direktoratet at ordningen med lokale takstutvalg avvikles.

Skattedirektoratets rapport «En gjennomgang av regelverket som gjelder for nemndsstrukturen – del 1» ble sendt på høring ved departementets brev av 29. april 2003. Som vedlegg til rapporten fulgte departementets mandat til Skattedirektoratet av 27. januar 2003.

Høringen omfattet 38 instanser, med høringsfrist 1. august 2003. Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Arbeidsgiverforeningen NAVO, Datailsynet, Den norske Revisorforening, Domstoladministrasjonen, Forbrukerombudet, Forbrukerrådet, Kommunal- og regionaldepartementet, Kommunenes Sentralforbund og Statistisk sentralbyrå har ikke hatt merknader til høringen. Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnføring, Kredittilsynet og Landsorganisasjonen i Norge har uttalt at de ikke ønsker å avgi uttalelse.

Følgende instanser har uttalt seg om forslaget:

- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Konkurransetilsynet
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Næringslivets hovedorganisasjon
- NTL-Skatt
- Norsk Øko-Forum
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skattefogdenes Landsforening

Alle høringsinstansene som har avgitt uttalelse, med unntak av Ligningsutvalget, er positive til forslaget om reduksjon i antallet nemnder. Høringsinstansene støtter også, med enkelte unntak, forsla-

get om at nemnder som omfatter flere kommuner, skal velges av fylkestinget. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til forslaget om å avvike ordningen med lokale takstutvalg.

Nedenfor i punkt 17.4 er høringsinstansenes generelle merknader til forslaget om reduksjon av antallet lignings- og overligningsnemnder gjengitt. Merknader og innsigelser til forslagene om valg av nemndsmedlemmer og avvikling av takstutvalgene, er gjengitt i punkt 17.5, departementets vurderinger og forslag.

17.4 Høringsinstansenes merknader til forslaget om å redusere antallet lignings- og overligningsnemnder

Konkurransetilsynet antar at reduksjonen i antall nemnder vil medføre større saksfrekvens per nemnd, noe som vil gi bedre muligheter for mer hensiktsmessig organisering av møtene og dermed en mer kostnadseffektiv oppfyllelse av skatteetatens serviceerklæring. Tilsynet konkluderer med at

«Forslagene synes å medføre en mer effektiv bruk av samfunnets ressurser, i tråd med konkurranselovens formål.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter støtter Skattedirektoratets forslag til omorganisering av nemndene, og mener at hensynet til likebehandling av skattyterne fullt ut vil bli ivaretatt med de foreslåtte endringene.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler blant annet:

«Begrunnelsen for vår støtte er primært at færre nemnder sikrer større grad av likebehandling. Dersom Skattedirektoratets forslag blir fulgt vil både lignings- og overligningsnemndene bli klageinstans for et større geografisk område med skattytere. Dette vil etter vår vurdering medføre en større grad av likebehandling av skattyterne, fordi den samme nemnden må fatte et større antall vedtak som berører de samme skatterettslige problemstillinger.

Kompetanseoppbygging i form av kurs og veiledning vil også være enklere med den nye nemndsstrukturen. Omleggingen vil trolig føre til at nemndene, i takt med at de faglig sett vil bli sterkere, i større grad vil vurdere sakene med «egne øyne». Dette vil fortrinnsvis føre til at nemndene i mindre grad enn tidligere gir etter for ligningskontorenes faglige vurderinger i innstillingen til vedtak.

Etter NARFs vurdering er Skattedirektoratets forslag til ny nemndsstruktur et forslag

som i tråd med ovennevnte også vil øke skattyternes rettssikkerhet. Dette må etter vår vurdering være et viktig argument for gjennomføringen av ordningen.»

NTL-Skatt støtter forslaget om en ligningsnemnd per ligningskontor. Når det gjelder organiseringen av overligningsnemndene mener foreningen det bør vurderes om flere ligningskontorer kan ha en felles overligningsnemnd:

«Når man skal sammenkalle en nemnd for å behandle saker er det ønskelig å ha en tilpasset saksmengde til hvert møte. Samtidig er det slik at en nemnd bør behandle en viss mengde saker i året for å opparbeide den nødvendige forståelse for nemndenes rolle og oppgave, samt kunnskap innen skatte- og ligningsforvaltningsmessige spørsmål. Som det fremgår av statistikk i notatet er gjennomsnittlig antall saker behandlet i overligningsnemnd i tidsrommet 01.03.02 – 31.12.02 i kommuner med inntil 40.000 innbyggere under 20. NTL-Skatt har grunn til å anta at saksmengden til overligningsnemnd ved noen likningskontor (distriktskontor) vil bli så liten at man bør vurdere å oppnevne en felles overligningsnemnd for flere kontorer.»

Norsk Øko-Forum uttaler at foreningen «ser de betydelige administrative forenklinger forslaget vil innebære, og støtter derfor forslaget.»

Også *Skattebetalerforeningen* «er positiv til at det nå foreslås endringer i nemndssystemet, og kan i det alt vesentlige slutte seg til de forslagene utvalget kommer med.»

Skattedirektoratet har innhentet merknader til høringsbrevet og arbeidsgruppens rapport fra alle fylkesskattekontorene, som igjen er bedt om å forelegge rapporten for de ligningskontorene de finner nødvendig. Skattedirektoratet uttaler i sin høringsuttalelse blant annet:

«Alle fylkesskattekontorene slutter seg til vurderingene i rapporten og forslaget til ny nemndsstruktur. Skatteetaten ser et klart behov for endring i forhold til dagens ordning med en ligningsnemnd og en overligningsnemnd for hver kommune.

Skattedirektoratet viser til anbefalingene som fremgår i rapporten. Direktoratet finner likevel grunn til å på nytt fremheve de fordelene som kan oppnås ved gjennomgang av de foreslåtte endringene. Færre nemnder med større saksmengde og hyppigere møter, vil kunne gi nemndsmedlemmene større erfaringsgrunnlag og derigjennom økt faglig kompetanse. Økt møtehyppighet vil samtidig medføre raskere nemndsbehandling av klagesaker. Dette anses blant annet som en viktig forutsetning i forhold

til skatteetatens serviceerklæring der det fremgår at behandlingstiden for klagesaker er tre måneder. Færre nemndsmedlemmer gjør det også mulig med mer målrettet opplæring. Forslaget vil gi effektiviseringsgevinster ved de likningskontorene som får færre nemnder å forholde seg til.»

Skattefogdenes Landsforening støtter anbefalingene i Skattedirektoratets rapport og peker på at også hensynet til en effektiv innfordring av skattekrav bør tillegges vekt ved vurderingen av nemndsstrukturen. Foreningen uttaler blant annet:

«I tilfeller der den skattepliktige har en anstrengt økonomisk situasjon eller mangler tilstrekkelig vilje til å oppfylle sine forpliktelser, svekkes skattemyndighetenes muligheter for å ivareta sine kreditorinteresser dersom det går for lang tid fra et skattekrav avdekkes/fastsettes til effektiv tvangsinnfordring kan iverksettes.

Ved vurderinger av endringer i nemndsstrukturen er det etter vårt syn således viktig at hensynet til innkrevingsarbeidet ivaretas i den forstand at man søker å finne fram til en nemndsstruktur som i størst mulig grad legger til rette for rask saksbehandling i endrings- og klagesaker.»

Ligningsutvalget, som representerer både ligningssjefer og ligningsnemndene, er delt i synet på forslaget til endringer i nemndsstrukturen. Ligningssjefene i utvalget støtter i utgangspunktet forslaget. De viser blant annet til at det betyr mye ekstraarbeid for ligningskontoret å måtte betjene flere ligningsnemnder i stedet for en. Dessuten vil færre ligningsnemnder medføre en mer ensartet ligningspraksis. Videre uttales blant annet:

«Ligningssjefene synes også det er viktig at forslaget gjør at ligningsnemndene vil få større saksmengde og flere møter enn de enkelte kommunale nemndene tidligere hadde. Spesielt for småkommunene vil det bety at man får mye bredere innsikt og erfaringsgrunnlag å bygge på enn det begrensede antall saker de hittil har hatt.»

Ligningsnemndsiden i Ligningsutvalget har et annet syn enn ligningssjefene, og støtter ikke forslaget til endringer. Innvendingene knytter seg først og fremst til fraværet av folkevalgt representasjon i enkelte kommuner, og utvalget uttaler blant annet følgende om hovedhensynene bak dagens system med kommunale nemnder:

«Når ligningsnemndene velges av kommunesstyret får de en direkte valgmessig forankring i det området (kommunen) som de skal repre-

sentere. De velges *nedenfra* og oppfattes på den måten som en folkevalgt representasjon. Man blir sett på som representanter for lokalbefolkningen i vedkommende kommune.»

«Men det vesentlige er imidlertid at denne valg måten sikrer at et bredt spektrum av holdninger og meninger i lokalbefolkningen er representert. I formen gjelder det politiske oppfatninger men i praksis betyr det også synspunkter på en rekke andre livsområder. Det er til en viss grad også slik at de ulike partiene har sine tyngdepunkter i ulike befolkningsgrupper – som dermed kan bli indirekte representert. Ligningsnemnda representerer på den måten hele kommunens befolkning og ikke bare et enkelt parti eller et flertall av partier. Disse forholdene er vesentlige for den legitimiteten ligningsnemndene har i dag.

Et annet moment er at jo flere medlemmer nemnda har, desto sterkere blir innslaget av lokalkunnskap samt at normalt vil flere yrkesgrupper bli representert.»

Ligningsutvalget har, til tross for de ulike oppfatninger i utvalget, fremmet et felles forslag til endringer for så vidt gjelder ligningsnemndene. Forslaget innebærer blant annet inntil to ligningsnemnder i hvert distrikt og felles leder for ligningsnemndene i distrikter med to nemnder, minst tre medlemmer i nemnda for kommuner med over 40 000 innbyggere og at alle kommuner i distriktet er representert i nemnda. I tillegg foreslås det at leder av ligningsnemnda skal ha relevant erfaring fra lignings- og skattespørsmål eller lang erfaring fra nemndsarbeid, samt at nemndsmedlemmene skal velges slik at deres valgperioder overlapper hverandre.

17.5 Departementets vurderinger og forslag

17.5.1 Innledning

Omorganiseringen av ligningsforvaltningen etter den såkalte distriktsmodellen har ført til behov for å gjennomgå nemndsstrukturen på nytt. Både hensynet til en ensartet behandling av de skattytere som sogner til et ligningskontor, og hensynet til en effektiv utnyttelse av skatteetatens ressurser tilsier en slik gjennomgang. Finansdepartementet fremmer derfor forslag til endringer i ligningsloven med sikte på å tilpasse organiseringen av de lokale nemndene – ligningsnemnd og overligningsnemnd – til organiseringen av ligningskontorene.

Etter departementets syn er det i tillegg til forslaget her, behov for en mer omfattende vurdering

av ligningsnemndenes rolle og organisering. Ligningsloven har i dag et system med klagenemnder på fire nivåer; ligningsnemnd, overligningsnemnd, fylkesskattenemnd og Riksskattenemnd. I tillegg kommer de særskilte lignings- og overligningsnemnder for hvert sentralskattekontor. Etter departementets oppfatning bør det som en oppfølging vurderes om en slik omfattende vertikal struktur fremdeles er hensiktsmessig. Skattedirektoratet er på denne bakgrunn bedt om å prioritere arbeidet med en slik bredere gjennomgang av nemndsstrukturen. Departementet vil senere komme tilbake til Stortinget med en slik bredere gjennomgang. Dette gir imidlertid ikke grunn til å utsette de forslagene som fremmes i denne proposisjonen.

17.5.2 Nemndsstrukturen

Etter omorganisering av ligningsforvaltningen er antallet ligningskontorer og – distrikter redusert fra 435 til 99. Ni av disse ligningsdistriktene dekker kun en kommune, mens de øvrige dekker fra to til åtte kommuner. De fleste ligningskontorene vil derfor ligne skattytere i flere kommuner. Det er fremdeles en ligningsnemnd og en overligningsnemnd i hver kommune, og dette innebærer at de fleste ligningskontorene har flere sett med ligningsnemnder og overligningsnemnder å forholde seg til, i noen tilfeller opptil åtte sett, altså opptil 16 nemnder for det enkelte ligningskontor.

Etter omorganiseringen av ligningsforvaltningen medfører dagens nemndsstruktur store administrative utfordringer for ligningskontorene. De fleste ligningsdistriktene omfatter flere kommuner og det enkelte ligningskontor må derfor planlegge og avvikle nemndsmøter for flere nemnder enn tidligere. Dette innebærer økt tidsforbruk i forbindelse med beramning av møter, innkalling av nødvendige varamenn, fordeling og utsending av saker til medlemmene i de respektive nemnder og administrering av møte- og reisegodtgjørelser. I tillegg medgår mye tid til reise og deltakelse i nemndsmøtene.

En annen konsekvens av dagens nemndsstruktur er at mange nemnder har et fåtall saker til behandling og dermed sjelden nemndsmøter. Dette forholdet skyldes ikke omorganiseringen av ligningskontorene, men det forhold at mange kommuner har et lavt innbyggertall og få ligningsklager. Basert på erfaringer og tallmateriale innhentet fra et representativt utvalg ligningskontorer, har Skattedirektoratet i sin rapport konkludert med at det er et markert skille med hensyn til antall nemndsmøter og antall saker for nemndene i kommuner med henholdsvis flere eller færre enn 10 000 inn-

byggere. Direktoratet viser også til at det tar lengre tid å få behandlet en klage i en liten kommune enn i en stor kommune. Direktoratet påpeker dessuten at det kan være vanskelig for nemndsmedlemmer i små kommuner å opparbeide den nødvendige kunnskap og erfaring, og at det er store ulikheter i nemndenes behandling av likeartede saker.

For å avhjelpe de uheldige konsekvenser av dagens nemndsstruktur har Skattedirektoratet foreslått å redusere antallet nemnder slik at det blir en ligningsnemnd og en overligningsnemnd i hvert distrikt. Direktoratet peker på at en slik endring vil innebære at ligningskontorene vil bruke mindre tid og ressurser til å administrere nemndene, og at de fleste nemnder vil få et større antall saker til behandling. Som påpekt foran i punkt 17.3 er de fleste høringsinstansene positive til direktoratets endringsforslag.

Departementet ser det som viktig at ligningsnemndene organiseres slik at hensynet til korrekte ligningsavgjørelser og ensartet ligningspraksis ivaretas. Departementet mener derfor at Skattedirektoratets forslag til endringer i nemndsstrukturen har gode grunner for seg. Ved å få flere saker til behandling, vil nemndsmedlemmene få et bredere erfaringsgrunnlag og dermed økt kompetanse. Kombinert med muligheten for et bedre og mer målrettet opplæringsstilbud til nemndsmedlemmene vil dette sikre god kvalitet på nemndenes arbeid. Færre nemnder vil dessuten bedre ivareta hensynet til en ensartet behandling av skattytere som sogner til samme ligningskontor.

En endring i nemndsstrukturen i tråd med direktoratets forslag vil også ivareta hensynet til en god utnyttelse av ligningsforvaltningens ressurser. Ligningskontorene vil få langt færre nemnder å administrere, og planlegging og gjennomføring av nemndsmøter vil derfor kreve mindre ressurser. Med flere saker per nemnd vil nemndene kunne sammenkalles oftere, og det vil bli enklere å oppfylle kravene til saksbehandlingstid i Skatteetatens Serviceerklæring. Departementet har ikke funnet det hensiktsmessig å gå videre med Ligningsutvalgets forslag til endringer i organiseringen av ligningsnemndene.

En reduksjon i antall ligningsnemnder vil innebære en betydelig større saksmengde for enkelte nemnder. Nemndene skal i utgangspunktet treffe avgjørelser i møte hvor minst halvparten av medlemmene er til stede, men da nemndene i store kommuner vanskelig kan overkomme å behandle alle saker i samlet nemnd, åpner loven for at lignings- og overligningsnemnda, med fylkesmannens godkjenning, kan dele seg i avdelinger ved behandling av enkeltsaker, jf. ligningsloven § 3–10 nr. 2 og

3. Departementet antar at behovet for avdelingsvis behandling vil øke dersom nemndene skal behandle saker for et større distrikt, og foreslår derfor at denne muligheten videreføres.

Departementet fremmer forslag til endring i ligningsloven § 2–1 nr. 1 slik at det fremgår at det skal være en ligningsnemnd og overligningsnemnd for hvert ligningskontor.

17.5.3 Valg av nemndsmedlemmer

Etter ligningsloven § 2–1 nr. 2 skal ligningsnemnda bestå av en leder og fire andre medlemmer som alle velges av kommunestyret. Også overligningsnemndas fire medlemmer velges av kommunestyret, mens overligningsnemndas leder velges av fylkestinget, jf. § 2–1 nr. 3.

Skattedirektoratet har i sin rapport skissert tre mulige modeller for oppnevning av medlemmer til lignings- og overligningsnemnder som dekker flere kommuner. En mulig modell er at fylkestinget oppnevner medlemmene blant de kandidater som foreslås av de aktuelle kommunestyrer. En slik løsning er valgt for oppnevning av skjønnsmenn, jf. lov 1. juni 1917 nr. 1 om skjønn og ekspropriasjonssaker (skjønnsprosessloven) § 14 første ledd. En annen mulighet er at kommunene i ligningsdistriktet i fellesskap blir enige om hvem som skal oppnevnes. En tredje mulighet er at oppnevning av nemndsmedlemmene legges til et forvaltningsorgan som departementet eller fylkesmannen, slik som ved oppnevning av fylkesnemnda for sosiale saker, jf. lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester § 9–2.

Skattedirektoratet anbefaler at medlemmer til lokale nemnder som omfatter flere enn en kommune, velges av fylkestinget, men slik at tinget må velge blant de kandidater som foreslås av de berørte kommunestyrer. Nemnder som omfatter kun en kommune foreslås oppnevnt av kommunestyret. I sin vurdering har Skattedirektoratet blant annet lagt vekt på at valg av de lokale nemndene bør gjennomføres på en effektiv måte, etter klare retningslinjer og som et ledd i de folkevalgte organers myndighetsutøvelse.

Enkelte av høringsinstansene påpeker at arbeidet i nemndene ikke er politisk, og tar til orde for at nemndsmedlemmene bør oppnevnes etter rent faglige kvalifikasjoner. *NTL-Skatt* peker på at nemndenes oppgave er å føre kontroll med at de gjeldende saksbehandlingsregler er fulgt, og å fatte vedtak i klage- eller endringssaker etter gjeldende rettsregler. Foreningen uttaler videre:

«Det er ikke politiske beslutninger som foretas av nemndene. NTL-Skatt ser derfor ikke nød-

vendigheten av å videreføre ordningen med at folkevalgte organer skal oppnevne nemndene. Kompetanse til å oppnevne leder og medlemmer til ligningsnemnder og overligningsnemnder bør etter vår mening legges til fylkesmannen i fylket hvor likningskontoret (distriktskontoret) er plassert. Fylkesmannen bør stå fritt i sin oppnevning av nemndsmedlemmer til både ligningsnemnd og overligningsnemnd. Det må imidlertid være et krav at nemndene sammensettes slik at kravene til kjønnsfordeling, fagkunnskap og lokalkunnskap som nevnt i rapportens punkt 5.2.1.3, 5.2.2.2 og 5.2.2.3 oppfylles.»

Skattebetalerforeningen uttaler i denne sammenheng:

«Skattebetalerforeningen er enig at nemndene bør oppnevnes av fylkestinget, med unntak av nemnder som dekker kun en kommune. Skattebetalerforeningen hadde imidlertid gjerne sett at oppnevning av nemndsmedlemmer skjedde ut fra en faglig vurdering og ikke på grunnlag av en politisk tilhørighet. Dette kan etter vår oppfatning best løses ved at nemndene opprettes uten noen politisk binding. Det er klart at en slik oppnevning vil bryte med prinsippet om en direkte folkevalgt kontroll. Hensynet til en reell prøving av innstillingen til vedtak, noe som forutsetter faglige kvalifikasjoner hos nemndsmedlemmene, er etter vår oppfatning viktigere enn hensynet til folkevalgt kontroll.»

Som det fremgår i punkt 17.5.1 er departementet av den oppfatning at nemndenes rolle og organisering, herunder hensiktsmessigheten ved dagens system med klagenemnder på fire nivåer, bør undergis en omfattende vurdering. Etter departementets syn er det naturligst å vurdere innslaget av folkevalgt representasjon i nemndene som ledd i denne mer omfattende gjennomgang. Departementet vil derfor ikke vurdere spørsmålet om nemndsmedlemmenes politiske tilknytning nå, men legger til grunn at medlemmer til ligningsnemndene fremdeles skal oppnevnes av folkevalgte organer. Disse organene har allerede i dag adgang til å legge vekt på faglige kvalifikasjoner ved valg av nemndsmedlemmer.

Etter departementets forslag til endringer i nemndsstrukturen vil de fleste ligningsnemnder og overligningsnemnder behandle klager og endringsaker vedrørende skattytere i flere kommuner. Det vil da ikke være naturlig at nemndsmedlemmene velges av kommunestyrene. Departementet støtter direktoratets forslag, og foreslår at kompetansen til å velge medlemmer til ligningsnemndene og overligningsnemndene for ligningsdistriktene i fylket tillegges fylkestinget. Der ligningsdistriktet kun

omfatter en kommune, finner departementet det hensiktsmessig at nemndsmedlemmene velges av kommunestyret, slik som etter gjeldende rett.

Departementet deler Skattedirektoratets syn om at fylkestinget ikke bør stå fritt ved valg av nemndsmedlemmer, men må velge mellom kandidater foreslått av kommunestyrene i det enkelte ligningsdistrikt. Kommunestyret antas å ha bedre forutsetninger enn fylkestinget til å plukke ut kvalifiserte personer, og kommunene vil på den måten få en viss innflytelse med hensyn til nemndenes sammensetning. Av hensyn til kravet om representasjon av begge kjønn i offentlige utvalg mv. foreslår departementet at hvert kommunestyre skal foreslå minst to medlemmer til hver nemnd, ett av hvert kjønn. Der ligningsdistriktene kun omfatter to kommuner, må hvert kommunestyre foreslå minst tre medlemmer slik at det totale antall på fem medlemmer i hver nemnd kan oppnås. Departementet viser til forslag til lovtekst i § 2–1 nr. 2 og nr. 3.

Bortsett fra bestemmelsene i ligningsloven § 2–5 om utelukkingsgrunner og § 2–6 om tjenesteplikt og fritaksgrunner, oppstiller loven ingen formelle kvalifikasjonskrav til medlemmer i ligningsnemnder og overligningsnemnder. Det følger imidlertid av forarbeidene til loven at nemndene bør settes sammen av kvalifiserte personer med innsikt i de fremtredende næringer i kommunen.

Flere av høringsinstanser viser til det kompliserte regelverket på skatteområdet og påpeker viktigheten av at nemndsmedlemmene besitter tilstrekkelig juridisk og økonomisk kompetanse. Både Skattedirektoratet og Norsk Øko-Forum mener at medlemmene bør velges utelukkende ut fra faglige kriterier, og sistnevnte forening uttaler i denne sammenheng:

«Det blir i rapporten pkt 5.2.2 påpekt at det vil styrke en nemnd at den besitter en viss juridisk og økonomisk kompetanse. De skatte-, selskaps- og regnskapsrettslige problemstillinger er de senere årene blitt mer omfattende og komplekse. NØF støtter derfor synet om juridisk og økonomisk kompetanse, men vil foreslå at medlemmer til nemndene oppnevnes etter faglige kvalifikasjoner, slik som for eksempel Riksskattenemnda, nemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift. Dette vil både gi bedre rettssikkerhet for skattyterne og samtidig bedre kvaliteten på ligningen. Erfaringene fra disse nemndene med faglig oppnevnte medlemmer er svært gode.»

Etter departementets mening er det viktig at nemndsstrukturen sikrer tilfredsstillende rettssikkerhet for skattyterne, og at den gir et best mulig grunnlag for ensartede og riktige ligningsavgjørel-

ser. Regelverket på skatteområdet er til dels svært komplisert, og departementet ser det derfor som viktig at noen av medlemmene i hver nemnd innehar juridisk og økonomisk kompetanse. Faglige kvalifikasjoner kombinert med et større antall saker til behandling vil gi nemndene et bedre grunnlag for å vurdere ligningskontorenes innstillinger til vedtak og ta selvstendig stilling til sakene. Etter departementets syn vil dette i seg selv medføre at den folkevalgte kontroll med forvaltningen blir mer reell.

I tillegg til juridisk og økonomisk kompetanse er det etter departementets syn også behov for nemndsmedlemmer med lokalkunnskap. Med lokalkunnskap menes først og fremst generell innsikt og kunnskap om arbeids- og næringsliv, befolkning og boligmasse, geografi og kommunikasjonsnett i distriktet. Lokalkunnskap i form av detaljkunnskap om enkeltskattytere vil kunne føre til forskjellsbehandling og vil derfor ha mindre betydning.

Departementet finner ikke grunn til å stille formelle krav til nemndsmedlemmenes kvalifikasjoner, men peker på viktigheten av at fylkestinget sørger for en balansert representasjon i nemndene slik at hensynene til faglige kvalifikasjoner og lokalkunnskap ivaretas, og kravene til kjønnsfordeling oppfylles.

Opplysninger fra Skattedirektoratet viser at 31 av totalt 99 ligningsdistrikter omfatter flere enn fem kommuner. Etter gjeldende rett består både ligningsnemnda og overligningsnemnda av fem medlemmer, hvorav en leder. Ved en reduksjon i antallet nemnder slik at hver nemnd omfatter et ligningsdistrikt, vil det, der ligningsdistriktet dekker flere kommuner enn fem, ikke være mulig at alle kommunene er representert i nemnda. Etter departementets syn er det ikke nødvendig at antall nemndsmedlemmer er like stort som antallet kommuner som nemnda skal betjene. Departementet antar at fem medlemmer i hver nemnd normalt vil sikre den nødvendige kunnskap og kompetanse i nemndene. Dessuten vil departementet peke på at ligningsloven § 2–1 nr. 4 åpner for at kommunestyret, med fylkesmannens godkjenning, kan bestemme at ligningsnemnda skal ha et annet ulike antall medlemmer, og at overligningsnemnda skal ha et annet like antall medlemmer enn etter hovedregelen. Begrunnelsen for denne bestemmelsen er at et høyere antall nemndsmedlemmer vil kunne være nødvendig for å gjennomføre avdelingsvis behandling i de største kommunene, jf. § 3–10 nr. 2 og 3. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at fylkestinget, etter fylkesmannens godkjenning, kan bestemme at enkelte nemnder skal ha et annet ulike antall nemndsmedlemmer enn fem der-

som særlige behov gjør det nødvendig. I tillegg foreslås at § 2–1 nr. 4 første punktum oppheves da ingen av de nye ligningsdistriktene, bortsett fra Svalbard, vil ha færre enn tre tusen innbyggere.

Etter ligningsloven § 2–1 nr. 3 kan lederen for overligningsnemnda samtidig være medlem av et ligningsorgan i en annen kommune. Bestemmelsen åpner for felles leder i flere overligningsnemnder, og begrunnelsen er at man da kan få en erfaren og kyndig nemndsleder også i små kommuner med et lite antall saker til behandling. Etter forslaget til ny nemndsstruktur vil de fleste overligningsnemnder få et større antall saker til behandling, og de fleste lederne vil oppnå den nødvendige erfaring og kompetanse. Behovet for felles leder i flere overligningsnemnder synes derfor å bli mindre. Departementet foreslår likevel å videreføre bestemmelsen slik at det kan velges felles leder dersom dette anses mest hensiktsmessig.

17.5.4 Takstutvalgene

Det er i dag et takstutvalg i hver kommune. Hvert takstutvalg består av en leder og to medlemmer som alle velges av kommunestyret. Takstutvalgets oppgave er å gi forslag om verdsetting etter anmodning fra ligningskontoret, ligningsnemnda eller overligningsnemnda, jf. ligningsloven § 7–3. Det er i forarbeidene forutsatt at anmodningene først og fremst vil gjelde fast eiendom, men departementet åpner også for at ligningsmyndighetene kan be takstutvalget verdsette andre betydelige formuesobjekter som ikke er fast eiendom, for eksempel varebeholdninger og større lystbåtfartøyer, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 96.

Opplysninger som Skattedirektoratet har innhentet, viser at de lokale takstutvalgene benyttes svært sjelden. Direktoratet antar at behovet for bistand i verdsettelsesspørsmål avhjelpest på andre måter, for eksempel ved engasjement av eksterne sakkyndige bistand, eller ved at nemndene avgjør verdsettelsesspørsmål på egen hånd. Dette fører til at utvalgene får et lite erfaringsgrunnlag, og direktoratet viser til at det dermed vil være tryggere og mer rettferdig overfor skattyter å engasjere eksterne sakkyndige i kompliserte saker. På denne bakgrunn foreslår Skattedirektoratet at ordningen med lokale takstutvalg avvikles.

Ingen av høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, har hatt innvendinger til at ordningen med takstutvalg i kommunen avvikles.

Departementet er enig i Skattedirektoratets vurderinger og støtter forslaget om å avvikle takstutvalgene i hver kommune. Etter departementets syn er det lite hensiktsmessig å belaste kommunes-

tyrene med å velge medlemmer til et utvalg som ikke er i bruk. Departementet vil dessuten peke på at ligningsmyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand til saksforberedelsen på alle trinn, jf. ligningsloven § 2–9 nr. 2. Det antas derfor at hensynet til korrekt verdsetting ivaretas på en tilfredsstillende måte.

I tillegg til et takstutvalg i hver kommune, er det også et takstutvalg i hvert fylke, jf. ligningsloven § 2–2 nr. 1. Formålet med fylkestakstutvalgene er å samordne takstprinsipper og takstnivå for hele fylket. Fylkestakstutvalgets takster skal derfor være veiledende for takstutvalgene i kommunen, ligningsnemndene og fylkesskattekontoret. Utvalgene skal gi forslag til verdsetting etter anmodning fra fylkesskattekontoret eller fylkesskattenemnda, jf. § 7–4. Det antas i forarbeidene til bestemmelsen at slike takstanmodninger som regel vil være et resultat av og et ledd i fylkesskattekontorets alminnelige tilsyns- og veiledningsvirksomhet, eventuelt i forbindelse med en foreliggende endringssak for fylkesskattenemnda, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 97.

Spørsmålet om å avvikle ordningen med takstutvalg i fylkene ble ikke vurdert av Skattedirektoratet og derfor ikke omtalt verken i departementets høringsbrev eller i direktoratets rapport. I sin høringsuttalelse foreslår imidlertid Skattedirektoratet at også denne ordningen avvikles, da slike takstutvalg, ifølge opplysninger fra fylkesskattekontorene, har vært brukt svært sjelden de siste 15 årene.

Ettersom ordningen ifølge det opplyste ikke har

vært i bruk på lang tid, har departementet ikke funnet det nødvendig å sende dette spørsmålet på en egen høring. Departementet støtter direktoratets vurderinger og foreslår ordningen med fylkestakstutvalg avviklet.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om endringer i ligningsloven § 2–1 nr. 1, § 2–2 nr. 1, § 2–6 nr. 1 og § 2–9 nr. 2 slik at henvisningene til takstutvalg tas ut av disse bestemmelsene. Videre foreslås at § 2–1 nr. 5 og § 2–2 nr. 3 og nr. 4 om oppnevning av takstutvalgene i henholdsvis kommunen og fylket oppheves. I tillegg foreslås §§ 7–3 og 7–4 om takstutvalgenes oppgaver opphevet. Gjeldende § 7–5 blir dermed ny § 7–3.

17.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementets forslag til endringer i nemndsstrukturen innebærer at antallet nemnder reduseres slik at hvert ligningskontor får en ligningsnemnd og en overligningsnemnd å forholde seg til. For de ligningskontorene som i dag har flere nemnder å administrere, vil forslaget medføre besparelser i forbindelse med planlegging og avvikling av nemndsmøter. I tillegg vil forslaget føre til reduksjon i kostnadene til utsending av dokumenter og til utbetaling av møtegodtgjørelser, dekning av tapt arbeidsfortjeneste og reise- og diettgodtgjørelser. Departementet ser behov for at innsparinger som følge av forslaget kan bli brukt til å bedre opplæringstilbudet og oppfølgingen av medlemmene.

18 Endring i årssyklus for ligning av næringsdrivende

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette frem forslag til ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. Forslaget innebærer at selvangivelsesfristen for næringsdrivende endres fra 28. februar til 31. mai. Ligningsperioden foreslås delt i to faser, hvor den første fasen vil være perioden fra innlevering av selvangivelsen og frem til utleggelse av skatteoppgjøret. Det tas sikte på at utleggelse av skatteoppgjøret kan skje allerede 1. oktober. Den andre fasen vil strekke seg fra utleggstidspunktet og frem til selvangivelsesfristen året etter. Ligningsperioden foreslås utvidet til 12 måneder, og vil dermed strekke seg fra 1. juni i ligningsåret til 31. mai året etter.

Reglene om ligningskompetanse foreslås endret slik at ligningskontoret kan foreta ligningsbehandling og eventuelt endringer innenfor en 12 måneders periode, regnet fra selvangivelsesfristen. I tråd med dette legges det opp til at endringer som foretas under ligningsbehandling, men *etter* skatteoppgjøret, skal underkastes noe strengere saksbehandlingsregler enn det som gjelder under den ordinære ligningsbehandling *før* skatteoppgjøret. Etter ligningsbehandling vil det derfor bli en ubetinget plikt til å varsle skattyter om at ligningskontoret vil foreta endringer, med rett for skattyter til å gi tilsvarende utfyllende opplysninger mv.

18.2 Gjeldende ordning

18.2.1 Innleveringsfrister, utsettelse mv.

Gjeldende årssyklus for næringsdrivende tar utgangspunkt i ligningsloven § 4–7 nr. 1. Verken ligningsloven eller skatteloven angir noen positiv definisjon av hva som omfattes av begrepet næringsdrivende. Næringsdrivende skal ikke levere forhåndstutfylt selvangivelse, og omfattes derfor av ligningsloven § 4–7 nr. 1. Hva som nærmere omfattes av begrepet næringsdrivende er fastlagt gjennom rettspraksis og ligningspraksis. Næringsdrivende kan være både forskudds- og etterskuddspliktige, alt etter hvilken oppgjørsordning for skatt de kommer inn under. Begrepet vil typisk omfatte personlig næringsdrivende (enmannsforetak), aksjesel-

skap, andelseiere i ansvarlig selskap (ANS) og kommandittselskap (KS), verdipapirfond, banker mv.

Den formelle hovedregel er at næringsdrivende skal levere selvangivelsen med vedlegg innen utgangen av februar. Næringsdrivende som godtgjør at de av særlige grunner vil få betydelige vanskeligheter med å levere oppgavene innen fristen, skal innvilges utsettelse, jf ligningsloven § 4–7 nr. 4. Ordningen med individuelle utsettelse medfører at den enkelte skattyter må utarbeide en begrunnet søknad om utsettelse, men fungerer for øvrig i og for seg tilfredsstillende for den enkelte skattyter. Ordningen medfører imidlertid en del administrasjon, særlig på de større ligningskontorene. Etter ligningsloven § 4–7 nr. 5 kan Skattedirektoratet innvilge utsettelse av selvangivelsesfristen for grupper av skattytere til utgangen av mars. Slik utsettelse har vært gitt blant annet til forfattere.

Mer omfattende unntak fra innleveringsfristen har vært gjort gjennom rammeavtaler om puljevis innlevering, inngått mellom Skattedirektoratet og organisasjonene for revisorer og regnskapsførere. Bakgrunnen for avtalene om puljevis innlevering er at det er regnskapsførerne og revisorene som står for innsendelse av det største antallet selvangivelser for næringsdrivende. Regnskapsførere og revisorer har normalt ikke hatt tilstrekkelig tid til å få gjort ferdig oppgavene for alle klienter innenfor gjeldende selvangivelsesfrist. I noen grad blir de utsatte fristene for puljevis innlevering oversett uten at ligningskontoret reagerer. I sum er det derfor en meget stor del av selvangivelsene fra næringsdrivende som i henhold til slike utsatte frister blir levert i perioden mars – juni.

18.2.2 Ligningsarbeidet

Etter datainnføringen i 1992 har det vært et uttalt mål å dreie mer av ressursbruken på ligningskontorene over til ligning av næringsdrivende.

Ligningsperioden har de senere år vært lagt opp slik at alle skattytere først basislignes. Dette innebærer at oppgavene gjennomgås og kontrolleres i henhold til visse minimumskrav. En del skattytere plukkes så ut til såkalt verdiorientert (VO) ligning.

Ligningsperiode for næringsdrivende går for-

melt fra utgangen av februar og frem til tidspunkt for såkalt «klarsignal» om høsten. De siste årene har det vært gitt klarsignal 19. september for forskuddspliktige skattytere og 16. oktober for etterskuddspliktige skattytere. I denne perioden skal alle næringsdrivende være basislignet, og for mange skattytere skal det også være gjennomført verdiorientert ligning. Etter utlegg av disse ligningsresultatene arbeides det så med klagesaker og andre endringssaker. De seneste årene har det også foregått ligningsarbeid etter utlegg, dvs. at en del saker tas opp til grundigere vurdering etter utlegg. På dette stadiet gjennomføres også blant annet bokettersyn fra ligningskontorenes side. Dersom det avdekkes forhold som tilsier at den opprinnelige (foreløpige) ligningen ikke er korrekt, vil eventuelle feil bli tatt opp ved en formell endring av ligningen etter særskilte regler i ligningsloven.

18.2.3 System for ligning av næringsdrivende (SLN)

SLN har vært til utprøving i noen kommuner de siste par årene og vil bli landsdekkende fra ligningsåret 2004. Gjennom SLN vil standardiserte maskinelle kontroller i stor utstrekning erstatte det arbeidet som i dag utføres i basisligningen. En del av de maskinelle kontrollene vil være obligatoriske og landsdekkende, og skal bidra til en felles kvalitetsstandard ved ligningen av næringsdrivende. Saksbehandler vil behandle de saker hvor systemet har gitt kontrollutslag, dvs. hvor de maskinelle kontrollene har funnet feil eller indikasjoner på feil. Basert på lokale og sentrale prioriteringer, vil systemet i tillegg foreta utplukk av ligningsoppgaver som skal gjennom en grundigere manuell behandling. Etter innføringen av SLN vil basisligningen skje elektronisk og på vesentlige kortere tid.

Det er av stor betydning for kvaliteten på basisligningen at systemene i SLN har tilstrekkelig kvalitet og brukervennlighet. Innenfor gjeldende selvangivelsesfrist er det ikke tilstrekkelig tid til kvalitetssikring og utbedring.

18.2.4 Utlegg av ligningen

Når ligningen er ferdig skal ligningskontoret legge ut liste over alle det foreligger ligningsfastsettelse for. Det kan legges ut en liste for forskuddspliktige og en liste for etterskuddspliktige, men disse gruppene kan ikke deles opp ytterligere ved utlegget. Da forenklet selvangivelse ble innført i inntektsåret 1992, ble det likevel gitt adgang til å ha egen liste for forskuddspliktige som leverte forenklet selvangivelse. Ordningen er videreført etter at forhånd-

utfylt selvangivelse ble innført i inntektsåret 1998. I praksis har en derfor hatt tre utlegg. Ett utlegg i juni for 80 – 90 % av dem som har levert forenklet/ forhåndsutfylt selvangivelse, ett utlegg om høsten for resten av de forskuddspliktige, og ett utlegg litt senere på høsten for etterskuddspliktige. Utlegget av skattelisten kunngjøres, og listen skal ligge ute i tre uker etter kunngjøringen, jf ligningsloven § 8–8 nr. 3.

I Norge markerer utlegget av skattelistene at ordinær ligning er avsluttet. Utlegget medfører også at offentligheten får innsyn i resultatet av ligningen. Denne offentliggjøringen av ligningsresultatene har tradisjonelt vært begrunnet i et ønske om at publikum skal kunne føre kontroll med ligningsarbeidet, og også at offentligheten får muligheter til kontroll med at innbyggerne faktisk betaler skatt ut fra antatt skatteevne.

Departementet har i høringsnotat av 24. juni 2003 foreslått endringer i reglene for offentliggjøring av skattelister.

18.2.5 Endringer under ordinær ligning

Etter ligningsloven § 8–4 nr. 1 er det ligningskontoret som treffer alle avgjørelser under ordinær ligning, herunder avgjørelser som går ut på at inntekt eller formue skal fastsettes med andre beløp enn det skattyter har oppgitt i sin selvangivelse. Fremgangsmåten ved endringer under ordinær ligning er enklere enn ved endringer som foretas etter utlegg. Ligningsnemndene er klage- og overprøvningsorganer.

Er det spørsmål om fravik fra ligningen, skal det av påtegning på selvangivelsen eller på andre måter fremgå hva fraviket består i eller avgjørelsen går ut på. Også grunnlaget for fraviket skal angis, hvis det ikke går klart frem av sammenhengen. Før skattyters oppgaver fravikes, skal skattyter normalt varsles og gis en passende frist til å uttale seg om spørsmålet.

Det er lagt til grunn at ligningskontoret selv kan rette skrive- og beregningsfeil i avgjørelser under ordinær ligning.

18.2.6 Endringer etter utlegg av ligningen

Hvis det ikke dreier seg om en klagesak er det i utgangspunktet ligningskontoret som bestemmer om en sak skal tas opp til endring etter utlegg. Før en sak tas opp til endring skal skattyter varsles om det. Selve endringen må gjennomføres som et formelt skriftlig vedtak, med angivelse av endringene og en kort begrunnelse. Dette er det regler om i ligningsloven § 3–11 nr. 1. Ligningskontoret skal sende

gjenpart av vedtaket til skattyter, med opplysning om klageadgangen.

For øvrig er det i utgangspunktet ligningsnemnda som fatter vedtak i sak om *endring* av ordinær ligning, se ligningsloven § 9–8 nr. 1, jf § 9–5 nr. 1 bokstav a. Saker om endring av ordinær ligning kan delegeres til ligningskontoret. Et viktig unntak er at ligningsnemnda ikke kan delegere kompetanse til å ilegge tilleggsskatt i endringssak. Nemnda kan heller ikke delegere til ligningskontoret å endre ordinær ligning hvis endringen vil være til skade for skattyteren og gjelder ligningsmyndighetenes skjønsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen.

Ligningsmyndighetene har imidlertid i stor utstrekning delegert til ligningskontorene å fatte vedtak i endringssak, innenfor de rammer loven setter. Der det ikke foreligger delegasjonsadgang, eller det faktisk ikke er delegert, er det vedkommende nemnd som fatter vedtaket om endring av ligningen etter utlegg. Saksbehandlingsreglene for nemndsbehandling er mer ressurskrevende enn om saken avgjøres av ligningskontoret. Det er derfor ønskelig at bare saker av en viss størrelse og viktighet fremmes for nemnda.

18.3 Årssyklus i andre land

18.3.1 Innledning

I rapporten er det foretatt en sammenligning av årssyklusen i Norge med årssyklusen i Danmark, Sverige og Finland. Sammenligningen er basert på opplysninger fra skattemyndighetene i de aktuelle landene. Sammenligningen viser at disse landene har en senere innleveringsfrist for næringsdrivende enn utgangen av februar, som er den formelle innleveringsfristen i Norge. Innleveringsfristene i sammenligningslandene varierer fra 2. mai til 1. juli.

18.3.2 Danmark

Som hovedregel er alle fysiske og juridiske personer pliktig til å levere selvangivelse. Personlig næringsdrivende leverer såkalt utvidet selvangivelse. Sammen med selvangivelsesblanketten mottar denne skattytergruppen et «servicebrev», som viser innberettede opplysninger som skattemyndighetene har mottatt om vedkommende skattyter fra tredjemann.

Inntektsåret følger som hovedregel kalenderåret. Utvidet selvangivelse for personlig næringsdrivende skal leveres innen 1. juli i året etter inn-

tektsåret. Juridiske personer skal levere selvangivelse innen 6 måneder etter inntektsårets eller det avvikende regnskapsårets utgang.

Den ordinære ligningsperioden regnes fra 1. juli til 30. juni året etter. Dersom det i denne perioden avdekkes forhold som gjør at ligningen endres, anses det som del av årets ordinære ligning såfremt endringen foretas innen ligningsperioden.

Alle næringsdrivende, herunder juridiske personer, mottar skatteoppgjøret i perioden juli – september i året etter inntektsåret.

Den danske modellen har mye til felles med den årssyklusen som er omtalt som modell 2 i høringen.

18.3.3 Sverige

Selvangivelsesfristen for alle skattytere er som hovedregel 2. mai i året etter inntektsåret. For fysiske personer følger inntektsåret kalenderåret. For juridiske personer er inntektsåret lik kalenderåret eller det kan benyttes avvikende regnskapsår. Utsettelse med leveringen av selvangivelsen gis normalt ikke utover 31. mai. Det er etablert en ordning med puljevis innlevering av selvangivelser for regnskapsførere/revisorer med frist til 15. juni.

Personlig næringsdrivende og lønnstakere mottar forhåndsutfylt selvangivelse. Aksjeselskap, økonomiske foreninger mv. mottar egen selvangivelsesblankett som selskapet selv må fylle ut. Det er bare selvangivelsesens første side som må leveres på papir. Resten er såkalte SRU-opplysninger (standardiserte regnskaps- og deklarasjonsopplysninger), som kan overleveres maskinelt.

Det er lovfestet at alle skattytere skal ha beskjed om resultatet av ligningen innen 15. desember i året etter inntektsåret samt «kontoutdrag» som viser skatteberegningen og skattekontoen. Alle kontroller skal prinsipielt være ferdig og ligningen endelig når skattyter mottar «sluttskattbeskjed» og kontoutdrag. På samme måte som i Norge foregår det likevel løpende kontroller etter at skattyteren har fått beskjed om resultatet av ligningen. Dersom det avdekkes forhold som det ikke er tatt hensyn til tidligere, kan ligningen bli endret.

18.3.4 Finland

Som utgangspunkt plikter alle fysiske og juridiske personer som har hatt skattepliktige inntekter i Finland å levere selvangivelse til ligningskontoret i bostedskommunen. Inntektsåret følger som hovedregel kalenderåret. For fysiske personer som driver jordbruk eller skogbruk, er fristen utgangen av februar det påfølgende år. For andre næringsdriven-

de er innleveringsfristen avhengig av skattyters regnskapsperiode. Når regnskapsperioden utløper 31. desember, er fristen for å levere selvangivelse normalt i april. Denne fristen gjelder for fysiske personer og nærings sammenslutninger som f.eks. «åpne bolag» og «kommanditbolag». For aksjeselskap er imidlertid innleveringsfristen alltid 4 måneder etter utgangen av regnskapsperioden.

Det er Skattestyrelsen som bestemmer når beskatningen skal være slutført, men det er forutsatt at dette skal skje innen utgangen av oktober i året etter inntektsåret. Det kan fastsettes ulike tidspunkt for forskjellige typer skattytere. Etter at beskatningen er fullført kan skattemyndighetene etter visse vilkår endre ligningen uten klage.

18.4 Behovet for endring av årssyklusen for ligning av næringsdrivende

Gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende ble utformet i en tid hvor papirbaserte løsninger var enerådende. Skattyterne fikk tilsendt selvangivelsesskjema med rettleiding og aktuelle tilleggs skjemaer, for utfylling og innlevering innen utgangen av februar året etter inntektsåret. Ligningsarbeidet bestod i en ren manuell gjennomgang av innkomne selvangivelser med vedlegg. Ordningen med puljevis innlevering medførte imidlertid at selvangivelsene ble levert i løpet av våren og sommeren.

Den vesentligste andelen selvangivelser fra næringsdrivende sendes også i dag inn via regnskapsfører eller revisor. Rammeavtalene for puljevis innlevering av selvangivelser forutsetter at ligningskontorene i sine lokale avtaler gir utsettelse med minst 80–85 % av selvangivelsene som leveres via regnskapsfører/revisor. De siste års rammeavtaler forutsetter også at minst 45 % endog skal kunne leveres etter 31. mars. De utsettelsene som gis viser at det ikke er mulig å praktisere dagens selvangivelsesfrist. Dagens system med avtalt puljevis innlevering av selvangivelse fra regnskapsførere/revisorer fungerer ikke etter intensjonene og er krevede å administrere både for etaten, regnskapsførere og revisorer. Puljefristene overholdes i stor grad ikke og det er vanskelig å sanksjonere overtredelse av avtalene. Regnskapsførere og revisorer er også av den oppfatning at puljeordningen bør avvikles, og erstattes med en vesentlig senere selvangivelsesfrist enn i dag.

Dagens selvangivelsesfrist for næringsdrivende, utgangen av februar, er ikke anvendelig når

skatteetatens system for ligning av næringsdrivende (SLN) tas i bruk. Dette gjelder også for systemleverandører som lager årsoppgjørprogram og tilpasninger for elektronisk innrapportering for næringsdrivende. Det har derfor vært behov for en nærmere vurdering av gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende, utredning av alternative løsninger og å fremme konkrete forslag til ny årssyklus. Saken har derfor vært på høring.

18.5 Høringen

18.5.1 Utarbeidelse av høringsforslaget

Med bakgrunn i skatteetatens satsing overfor næringslivet, utvikling av nye IT-løsninger, og på bakgrunn av henvendelser fra regnskaps- og revisororganisasjoner besluttet Skattedirektoratet å nedsette en arbeidsgruppe for å vurdere mulige endringer i gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende. Arbeidsgruppens rapport av 16. september 2002 ble oversendt Finansdepartementet den 9. januar 2003 med Skattedirektoratets tilslutning.

Arbeidsgruppen har vært sammensatt av representanter fra ligningskontorene, fylkesskattekontorene og Skattedirektoratet. I tilknytning til arbeidet ble det også opprettet en intern kontaktgruppe innad i Skattedirektoratet hvor også Kemner- og kommunekassererforbundet var representert. I tillegg ble det etablert kontakt med eksterne kontaktpersoner som representerte Bedriftsforbundet, NHO, HSH, Skattebetalerforeningen samt regnskaps- og revisorforeningene.

Finansdepartementet sendte ved brev av 26. februar og 10. mars 2003 ut et høringsbrev vedlagt arbeidsgrupperapporten (høringen) med forslag til ny årssyklus for ligning av næringsdrivende, med høringsfrist 1. juni 2003.

18.5.2 Høringsinstansene

Høringsforslaget ble sendt ut til i alt 34 høringsinstanser. Følgende høringsinstanser har avgitt hørings svar:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Fiskeridepartementet
- Landbruksdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Akademikerne
- Bedriftsforbundet
- Den Norske Forleggerforening
- Den Norske Revisorforening
- Finansnærings Hovedorganisasjon
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving

- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Kommunenes Sentralforbund
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Landsorganisasjonen i Norge
- Skatteetatens Landsforening
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Skattedirektoratet
- Skattebetalerforeningen
- Statistisk Sentralbyrå

Av de høringsinstansene som har avgitt høringsvar har Bedriftsforbundet, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Den Norske Forleggerforening, Landbruksdepartementet, Akademikerne, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Landsorganisasjonen i Norge og Fiskeridepartementet ikke kommet med merknader til forslagene i rapporten. Høringsinstansene er med få unntak positive til forslaget til ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. En av høringsinstansene, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), støtter ikke rapportens forslag til valg av årssyklusmodell for ligning av næringsdrivende. Merknadene fra NHO og de øvrige høringsinstanser er omtalt i tilknytning til de enkelte forslagene i dette kapitlet.

Enkelte av høringsinstansene har tatt opp spørsmål som ikke er behandlet i høringen. Blant annet gir noen av høringsinstansene uttrykk for at fristen for å klage over ligningen bør utvides. Finansdepartementet viser til at spørsmålet om eventuell forlengelse av klagefristen ikke har vært vurdert i høringen, og vil derfor ikke omtale dette spørsmålet nærmere.

Statistisk Sentralbyrå (SSB) benytter informasjon både fra ligningen og årsregnskap som kilder for offisiell økonomisk statistikk og mener at utleggstidspunktet for skattepliktige etter petroleumsloven bør være samtidig med utleggstidspunktet for andre skattepliktige næringsdrivende. *SSB* peker på at utsatt selvangivelsesfrist vil innebære at enkelte opplysninger blir tilgjengelig for *SSB* på et senere tidspunkt. Departementet viser til omtalen i punkt 18.6.

Forslaget om å innføre ny årssyklus for ligning av næringsdrivende forutsetter at tredjemannsopplysninger, skattyters opplysninger i selvangivelsen, samt visse maskinelle kontroller, i større grad vil bli lagt til grunn for skatteoppgjøret. *Skattebetalerforeningen* peker på enkelte områder hvor det er behov for forbedringer i grunnlagsdata. Med SLN åpnes det mulighet for maskinell kontroll av tredjemannsopplysninger og andre grunnlagsdata. I hø-

ringen er det pekt på at senere selvangivelsesfrist vil innebære mer tid til kvalitetssikring av tredjemannsopplysninger mv. noe som antas å ville bidra til å heve kvaliteten på skatteoppgjøret.

18.5.3 Generelt om forslagene som har vært ute på høring

Ved utformingen av forslaget til ny årssyklus for ligning av næringsdrivende er det lagt stor vekt på å oppnå bedre ressursutnyttelse og bedre rammebetingelser for ligningsarbeidet og for næringsdrivende. Det er ønskelig å få innleveringstidspunktet for ligningsoppgavene bedre tilpasset tidspunktet for næringslivets regnskaps avleggelse. Forslagene i høringen må også ses på bakgrunn av at etaten gjennom SLN prosjektet nå utvikler elektroniske løsninger for innlevering av selvangivelser fra næringsdrivende og for ligning og kontroll av disse. De elektroniske løsningene gir muligheter for bedre service overfor skattyterne, for eksempel i form av tidligere skatteoppgjør, og de gir muligheter for effektivisering, kvalitetsheving og grundigere kontroller under ligningsarbeidet. Det er viktig at ny årssyklus for ligning legges opp slik at en får utnyttet de mulighetene som de nye elektroniske systemene gir.

I høringen er det beskrevet to alternative modeller til gjeldende årssyklus, modell 1 og modell 2. Modell 1 ligner den nåværende årssyklus, men er noe forskjøvet i tid. I modell 1 er selvangivelsesfristen for næringsdrivende 30. april, og det er forutsatt at ligningsbehandlingen skal være avsluttet i løpet av samme år. I praksis må den for personlig næringsdrivende avsluttes allerede ca 19. september, som i dag, hvis en ikke foretar mer grunnleggende endringer i systemene for utskrivning av skattekort, betalingstidspunkter for restskatter, mv. For etter-skuddspliktige vil ligningsarbeidet avsluttes ca 16. november. Det er en måned senere enn i dag. I rapporten er det lagt til grunn at modell 1 samlet sett gir en noe forbedret årssyklus i forhold til i dag men ikke i den grad som er ønskelig i forhold til ambisjonene om økt innsats og kvalitet i ligningen av næringsdrivende. Selvangivelsesfristene etter modell 1 vil heller ikke tilfredsstillende regnskapsførernes og revisorenes ønsker.

I modell 2 er selvangivelsesfristen satt til 31. mai. Den etterfølgende selvangivelsesbehandlingen er delt i to faser. I første fase gjennomgår oppgavene en grunnkontroll, med sikte på raskt skatteoppgjør, innen ca 1. oktober. For personlig næringsdrivende kan mange av de samme poster som for lønnstakere kontrolleres, ved at en foretar bestemte maskinelle avvikskontroller mv. For etter-

skuddspliktige og næringsvirksomheten for personlig næringsdrivende, vil dette skatteoppgjøret i stor grad være basert på skattyters påstand. Det vil imidlertid bli foretatt kontroller for å hindre misbrukstilfeller, og mer åpenbare feil. Ligningsbehandlingen i denne fasen skjer i stor grad ved hjelp av de maskinelle systemene, og en manuell oppfølging av disse.

Ligningsbehandlingen i fase 2 skjer etter skatteoppgjøret og i en sammenhengende periode frem til selvangivelsesfristen året etter. I denne fasen vil utvalgte oppgaver bli gjennomgått mer grundig, med bilagskontroll og bokettersyn. Det er samtidig viktig at det alt vesentlige av arbeidet med kontroller, saksbehandling og eventuelle endringsvedtak er ferdig før nye oppgaver kommer inn. For de fleste saker bør også første klagerunde være avsluttet innen 31. mai.

I rapporten som har vært til høring er det lagt vekt på hvilken modell som er best egnet for å oppnå bedre kvalitet ved ligningen av næringsdrivende. Både modell 1 og 2 antas å ville gi tilstrekkelig tid til kvalitetssikring av skjemaer, dataløsninger og registre før de elektroniske systemene tas i bruk ved ligningen. Begge modeller vil gi ligningskontorene bedre tid til informasjon overfor skattyterne og regnskapsførere og revisorer. Modell 2 vil innebære en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode enn både modell 1 og gjeldende ordning. Dette gir større muligheter for bilagskontroll og bokettersyn knyttet opp mot ligningsarbeidet. I rapporten er disse forholdene trukket frem ved valget av modell for ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. Departementets forslag nedenfor er i tråd med arbeidsgruppens anbefaling til syklusmodell (modell 2).

18.6 Departementets vurderinger og forslag

18.6.1 Forslag til ny selvangivelsesfrist for næringsdrivende

18.6.1.1 Hovedregel om selvangivelsesfrist

Gjeldende selvangivelsesfrist for næringsdrivende er innen utgangen av februar i året etter inntektsåret. I praksis gis det utsettelse, både i enkelttilfeller og ved rammeavtale med regnskaps- og revisororganisasjonene. Rammeavtalen har som formål å forplikte de næringsdrivendes hjelpere til å levere inn oppgaver i tilstrekkelig omfang til at ligningsarbeidet går rasjonelt, samtidig som de selv oppnår nødvendig utsettelse. Avtalene forutsetter at reviso-

rene/regnskapsførerne inngår egne avtaler med det enkelte ligningskontor om puljevis innlevering for de næringsdrivende som inngår i deres portefølje. Erfaringen viser at ordningen med puljevis innlevering ikke etterleves. De reelle innleveringstidspunktene er enda senere enn det som følger av puljeavtalene. Dette er noe av bakgrunnen for at gjeldende fristbestemmelser i ligningsloven § 4–7 har vært til vurdering.

I rapporten er det foreslått at selvangivelsesfristen for næringsdrivende skal være 31. mai i året etter inntektsåret. Forslaget tar utgangspunkt i at de aller fleste næringsdrivende om få år vil benytte de elektroniske systemene for utfylling og innsendelse av oppgavene, og ligningsetaten vil i stor grad bruke elektroniske systemer for ligning og kontroll av disse oppgavene. I forslaget er det likevel tatt høyde for at en del skattytere fortsatt i noen år fremover vil levere ligningsoppgavene i papirformat. Dette vil kreve en noe tidligere innleveringsfrist enn det som foreslås som ny hovedregel. I høringsnotatet legges det således opp til at Skattedirektoratet skal ha adgang til å fastsette en tidligere innleveringsfrist for innsendelse av papiroppgaver.

Ved innføring av nye elektroniske løsninger i SLN vil selvangivelsesfrist ved utgangen av februar være uegnet for ligningsmyndighetene. Det vil være av stor betydning for kvaliteten i ligningen og for brukernes opplevelse av de databaserte løsningene, at skatteetaten og andre systemleverandører hvert år har tilstrekkelig tid til revisjon og kvalitetssikring av systemene før de tas i bruk av skattyterne og skatteetaten. Bruken av elektroniske årsoppgjørsprogrammer og elektronisk innrapportering antas å ville ha et økende omfang fremover. Det vil ikke være tid til kvalitetssikring innenfor gjeldende selvangivelsesfrist. Det bør også tas høyde for at det kan være ekstraordinære forhold, særlig i en oppstartsperiode, som vil kunne fordre romligere frister. Den nye organiseringen av ligningskontorene legger til rette for at ligningen av næringsdrivende kan foregå gjennom store deler av året, fordi deler av personalet har fått ligning og kontroll av næringsdrivende som sin hovedoppgave. Enkelte ligningskontor, særlig mindre kontorer, vil likevel oppleve arbeidspresset med lønnstakerligningen som så stort i mai måned at de bare i mindre utstrekning vil kunne starte ligning av næringsdrivende i denne måneden.

I høringen er det drøftet forskjellige innleveringsfrister, 30. april, 31. mai og 30. juni. Arbeidsgrupperapporten går inn for 31. mai som ny hovedregel for næringsdrivende. Denne fristen vil gjøre det mulig å produsere et tidligere skatteoppgjør enn om selvangivelsesfristen settes til 30. juni. Et

tidligere skatteoppgjør er også en fordel for skattekreditorene, ved at innkreving av skyldig restskatt kan starte tidligere. Med den foreslåtte fristen vil skatteetaten også kunne yte bedre service overfor skattytere i forbindelse med utfylling av selvangivelsen mv.

Settes den alminnelige fristen til 30. april vil det fortsatt være nødvendig med en puljeordning for et flertall av de skattyterne som er omfattet av dagens puljeordning. Settes fristen til 31. mai vil langt færre ha behov for utsettelse, samtidig som det vil være mulig å produsere et tidlig skatteoppgjør. Settes fristen til den 30. juni vil utsettelsesspørsmålet bare unntaksvis komme opp. En så sen frist vil imidlertid kunne skape problemer for produksjon av et tidlig skatteoppgjør.

Av de høringsinstansene som har hatt merknader til innleveringsfristen, er samtlige positive til at selvangivelsesfristen for næringsdrivende settes senere enn det som er den formelle hovedregel for næringsdrivende i dag. *NHO* mener at modell 1 er å foretrekke og peker på at denne modellen også innebærer senere innleveringsfrist og at en forlenget ligningsperiode som foreslått i modell 2 ikke er ønskelig. *NHO* viser til at den ligningsperioden som følger av modell 2 vil innebære at årets ligning ikke vil være avklart før neste års selvangivelse skal leveres.

Etter departementets syn bør selvangivelsesfristen for næringsdrivende være bedre tilpasset næringslivets syklus for utarbeidelse av regnskaper. Fristen bør også være bedre tilpasset skatteetatens system for elektronisk innrapportering og behandling av selvangivelser og andre ligningsoppgaver fra næringsdrivende som er under utvikling (SLN-systemet), samt bidra til å realisere skatteetatens målsetning om økt innsats overfor næringsdrivende skattytere. Sistnevnte synes å forutsette en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode. Gjeldende selvangivelsesfrist, og årssyklusen for behandling av selvangivelsene som følger av denne fristen, sikrer heller ikke optimal ressursbruk hos ligningsetaten ved behandlingen av de næringsdrivendes selvangivelser. Hensynet til fremdriften av ligningsarbeidet og produksjon av et tidligere skatteoppgjør og hensynet til næringsdrivendes behov for romslige frister til å forberede innsendelse av ligningsoppgaver, trekker i forskjellig retning. Selvangivelsesfristen vil derfor være et kompromiss mellom de ulike hensynene. Etter departementets syn bør selvangivelsesfristen for næringsdrivende settes til et tidspunkt som i betydelig grad reduserer behovet for å gi fristutsettelse, og som samtidig både muliggjør et tidligere skatteoppgjør og sikrer ressursbruken i etaten.

Departementet støtter den vurdering og det valg som er foretatt i rapporten. Departementet foreslår derfor at ny hovedregel for selvangivelsesfristen for næringsdrivende settes til 31. mai i året etter inntektsåret.

Det vises til utkast til endring i ligningsloven § 4–7 nr. 1.

18.6.1.2 Utsatt selvangivelsesfrist for næringsdrivende som bistås av regnskapsfører eller revisor

På bakgrunn av erfaringene med dagens puljeordning antas det, også etter forslaget om ny selvangivelsesfrist 31. mai, å være et visst behov for å kunne gi utsettelse. Behovet for utsettelse vil imidlertid være betydelig redusert i forhold til gjeldende selvangivelsesfrist. I høringsnotatet er det foreslått at det kan åpnes for at regnskapsfører eller revisor kan søke ligningskontoret om utsettelse av leveringsfristen for sine klienter.

Med forholdsvis kort tid mellom innleveringsfristen 31. mai, eventuelt en utsatt frist, og produksjon av skatteoppgjør (ca 1. oktober), vil systemet bli sårbart dersom det i for stor utstrekning blir gitt fristutsettelse. Det er derfor foreslått at regnskapsførere og revisorer bare kan få innvilget søknad om utsettelse for en mindre andel av sine klienter. Av hensyn til produksjon av skatteoppgjøret er det foreslått at fristutsettelse ikke kan gis med mer enn inntil en måned, dvs. til 30. juni i året etter inntektsåret. *Den norske Revisorforening (DnR)*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* og *Landslaget for Regnskapskonsulenter (LRk)* mener forslaget om fristutsettelse til 30. juni er tilfredsstillende. Til statistikkformål benytter *SSB* en rekke opplysninger fra ligningsetaten. Utsatt selvangivelsesfrist innebærer da at *SSB* også mottar informasjonen på et senere tidspunkt. *SSB* mener derfor at mulighetene for ytterligere utsettelse må begrenses vesentlig.

Etter departementets oppfatning tillater den nye årssyklusen bare at det i begrenset grad gis fristutsettelse og at det enkelte ligningskontor er nærmest til å vurdere den konkrete fristutsettelsen og i hvilket omfang dette kan innvilges. Søknaden fra den enkelte regnskapsfører eller revisor må begrunnes og må gjelde navngitte klienter. Departementet antar at utsettelse av fristen først og fremst vil være aktuelt for klienter som ikke har levert regnskapsbilag eller har levert ufullstendige bilag til sin regnskapsfører/revisor. Utsettelsesadgangen må ikke praktiseres slik at den skal komme gjengangere til unnsetning år etter år. I slike tilfeller må regnskapsfører eller revisor vurdere å si fra

seg oppdraget for vedkommende klient. Utsettelsesadgangen her vil også omfatte skattytere som leverer selvangivelse på papir. Departementet er enig i at det åpnes for en begrenset adgang til å gi utsettelse med innleveringen av selvangivelsen for klienter av regnskapsfører og revisor. Etter departementets syn er det viktig at fristutsettelse ikke skaper problemer for produksjonen av skatteoppgjøret. Dette innebærer at fristutsettelsen ikke bare må begrenses i omfang men også i tid. Departementet slutter seg til høringsnotatets anbefaling om at fristutsettelse etter søknad fra regnskapsfører og revisor kan gis med inntil en måned.

Det vises til utkast til ligningsloven § 4–7 nytt nr. 6.

18.6.1.3 Særskilt frist for innlevering av selvangivelse på papir

Gjeldende regler angir kun én innleveringsfrist for selvangivelse for næringsdrivende, som praktiseres liberalt. Forslaget om ny hovedregel for selvangivelsesfrist for næringsdrivende er en tilpasning til flere viktige hensyn. Dels er det en tilpasning til innføringen av elektroniske systemer for levering og behandling av selvangivelser med vedlegg i skatteetaten (SLN), dels imøtekommes ønsker og behov hos skattyterne og deres rådgivere og hjelpere som med forslaget vil få bedre tid til å forberede selvangivelse og andre ligningsoppgaver.

I tråd med Skattedirektoratets høringsmerknader legger departementet til grunn at en del næringsdrivende fortsatt i noen tid fremover vil levere selvangivelse med vedlegg i papirformat. For ligningsåret 2004 vil disse selvangivelsene bli behandlet manuelt og vil ikke bli lagt inn i samme system som skal behandle de elektroniske oppgavene (SLN). Det vil ta lengre tid å behandle papiroppgavene og det vil være nødvendig med en tidligere innleveringsfrist. Som nevnt er det lagt til grunn at andelen papiroppgaver vil være synkende i årene som kommer. *Skattedirektoratet* mener i sin høringsuttalelse at fristen for papiroppgaver bør settes så tidlig som 31. mars. Bakgrunnen for dette er at papiroppgavene bør være ferdig basislignet (dvs. undergitt grunnkontroll etter den nye årssyklusen) før 1. juni, da arbeidet med de elektronisk leverte selvangivelsene starter.

Skatteetatens Landsforening (SkL) ser det som svært uheldig å benytte to forskjellige selvangivelsesfrister for næringsdrivende, en for elektronisk innlevering og en annen for innlevering i papirformat. *SkL* mener dette kan skape misforståelser hos skattyterne og at en felles frist for begge typer selvangivelser vil være det ideelle. *SkL* mener videre at

en felles frist for begge leveringsformer kan settes til 31. mai. *SkL* anser ikke dette som noe problem, da hovedtyngden av registreringsarbeidet i forbindelse med næringssevangivelser uansett må skje i juni.

Departementet viser til høringsmerknaden fra Skattedirektoratet om at oppstartsfasen for SLN kan være sårbar. Et risikodempende tiltak i en overgangsfase vil derfor være om selvangivelser på papir blir innlevert så tidlig at de fleste papiroppgavene er ferdig basislignet innen 1. juni. Departementet vil bemerke at det også i dag opereres med forskjellige frister for innlevering av selvangivelse. *Skattedirektoratet* mener videre at andelen som vil levere papiroppgave i 2004 vil være større enn tidligere antatt. Departementet legger til grunn at denne situasjonen vil være av forbigående art. Andelen papiroppgaver vil reduseres gradvis og vil trolig være nede i ca 10 prosent i løpet av en 5 – 6 års periode.

Departementet viser til at behovet for en tidligere innleveringsfrist for papiroppgaver vil være tidsbegrenset og ha karakter av en overgangsordning. På denne bakgrunn foreslår departementet at det i ligningsloven § 4–7 i nytt nr. 8 åpnes for at Skattedirektoratet kan bestemme at skattytere som leverer selvangivelse i papirformat skal ha tidligere selvangivelsesfrist enn det som er foreslått som hovedregel i ligningsloven § 4–7 nr. 1. Tidligere frist enn utgangen av mars måned anses i denne forbindelse uaktuelt.

Det vises til utkast til ligningsloven § 4–7 nytt nr. 8.

18.6.1.4 Oljeskattekontoret og sentralskattekontorene

Oljeskattekontoret er ligningskontor for skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, jf petroleumsskatteloven § 2–4 nr. 1 bokstav c. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er ligningskontor for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket, sjømenn bosatt i utlandet og utenlandske virksomheter og arbeidstakere som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Sentralskattekontoret for storbedrifter er ligningskontor for skattytere som Skattedirektoratet har vedtatt å overføre til sentral ligning ved kontoret, samt visse skattytergrupper som er nærmere angitt i ligningsloven § 8–6 nr. 6 og 7. Ligningsloven § 4–7 nr. 1 angir den formelle selvangivelsesfristen både for oljeskattekontoret og sentralskattekontorene. Dette innebærer at næringsdrivende skattytere som lignes ved disse kontorene har selvangivelsesfrist i slutten av

februar i året etter inntektsåret. Etter langvarig praksis ved Oljeskattekontoret har leveringsfristen vært 1. april året etter inntektsåret.

Ligningen ved sentralskattekontorene følger reglene i ligningsloven. Ligningen ved Oljeskattekontoret følger særskilte saksbehandlingsregler i petroleumsskatteloven, i tillegg til ligningsloven som gjelder der annet ikke følger av særlov. I rapporten er det pekt på at den gjeldende kompetansefordelingen mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattemndda vil være vanskelig å forene med rapportens anbefaling til ny årssyklus for næringsdrivende. På denne bakgrunn er det derfor gått inn for at forslaget til ny årssyklus skal gjelde for sentralskattekontorene, men ikke Oljeskattekontoret.

Hensynet til mer effektiv utnyttelse av elektroniske løsninger og bedre rammebetingelser for ligningsarbeidet og for næringslivet gjør seg også gjeldende for skattytere som lignes ved sentralskattekontorene og ved Oljeskattekontoret. I rapporten er det derfor gått inn for at skattyterne som lignes ved disse kontorene også skal kunne levere selvangivelse med vedlegg elektronisk. Dette tilsier at innleveringsfristen settes senere enn den som følger av dagens praksis.

Etter departementets syn bør hensynet til enhetlige regler tillegges vekt der det ikke er tungtveiende hensyn som krever andre løsninger. Sentralskattekontorene har i hovedsak sammenfallende ligningsperiode som de ordinære ligningskontorene og har tilsvarende kompetansefordeling mellom kontor og nemnder. Departementet kan ikke se at det er forhold ved sentralskattekontorene som tilsier andre løsninger enn det som er foreslått i rapporten. Departementet er enig i rapportens anbefalinger om at ny årssyklus gis anvendelse for sentralskattekontorene med selvangivelsesfrist 31. mai året etter inntektsåret. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget.

Ligningsarbeidet ved Oljeskattekontoret avviker i stor grad fra det som gjelder for andre ligningskontor. Oljeskattekontoret forbereder ligningen, men den formelle ligningsfastsettelsen foretas av ligningsnemnda. Dette skyldes at Oljeskattekontoret ikke er tildelt ligningskompetanse og nemnda har ikke adgang til å delegerer sin myndighet. Behandlingen i ligningsnemnda skjer på høsten og avsluttes i oktober. Etter departementets vurdering tilsier disse forhold at gjeldende ligningssyklus og kompetansefordeling ved Oljeskattekontoret videreføres, men med senere selvangivelsesfrist for skattyterne som lignes ved kontoret.

I rapporten er det foreslått at selvangivelsesfristen for skattyterne ved Oljeskattekontoret settes til 30. april. Dette har sin bakgrunn i at skattytere ved

Oljeskattekontoret også skal kunne levere selvangivelse elektronisk, og systemet trenger noe tid til å klargjøre mottaket av disse selvangivelsene før selvangivelsesfristen for de øvrige næringsdrivende. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Departementet legger rapportens anbefaling til grunn. På denne bakgrunn foreslår departementet at ligningsloven § 4–7 gis et nytt nr. 3 i tråd med forslaget i rapporten.

Det vises til utkast til ligningsloven § 4–7 nytt nr. 3.

18.6.1.5 Skattedirektoratets hjemmel for å gi fristutsettelse

Etter ligningsloven § 4–7 nr. 5 har Skattedirektoratet hjemmel til å gi utsettelse med selvangivelsesfristen med inntil en måned for grupper av skattytere og for enkelte skattytere som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner. Denne utsettelsesadgangen gjelder i forhold til selvangivelsesfristen for næringsdrivende som i dag er utgangen av februar, og i forhold til de som leverer forhåndsutfylt selvangivelse. I høringen er det antatt at Skattedirektoratet bør ha hjemmel til å kunne forlenge fristen for grupper av skattytere. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Departementet foreslår at denne ordningen videreføres samt at den utvides til også å gjelde for skattytere som leverer selvangivelse på papir.

Det vises til utkast til ligningsloven § 4–7 nytt nr. 7.

18.6.2 Ligningsmyndighet under ordinær ligning av næringsdrivende

Ligningslovens system er at endringer som gjøres før skatteoppgjør/utlegg anses som en del av *ordinær ligning*, og følger reglene i ligningsloven kapittel 8. Under ordinær ligning er det ligningskontoret som treffer alle avgjørelser med mindre kompetansen i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet, jf. ligningsloven § 8–4 nr. 1. Bestemmelsen ble endret med virkning fra 2001. Tidligere lå avgjørelsesmyndigheten til ligningsnemnda, som i stor utstrekning delegerte sin myndighet til ligningskontoret. Ordinær ligning er etter gjeldende årssyklus perioden fra innlevering av selvangivelsen frem til skatteoppgjør/utlegg. Endringssaker etter dette tidspunktet anses som formelle endringssaker, og følger reglene i ligningsloven kapittel 9. Ligningskompetansen er da lagt til ligningsnemnda.

Forslaget til ny årssyklus for ligning av næringsdrivende baserer seg på en tilsvarende kompetansefordeling mellom ligningskontor og lig-

ningsnemnd som etter dagens system. Men med en senere innleveringsfrist for selvangivelsen og et tidligere skatteoppgjør, vil en del av ligningsarbeidet måtte foretas etter utleggstidspunktet. For å sikre en effektiv utnyttelse av ressursene i ligningsperioden, foreslås at reglene om ligningskompetanse endres slik at ligningskontoret kan foreta første gangs endring av ligning innenfor en 12 måneders periode, regnet fra selvangivelsesfristen.

Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget. *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* støtter imidlertid ikke en modell der ligningsperioden går frem til neste års levering av selvangivelsen fordi det innebærer at forrige års ligning ikke er avklart før neste års selvangivelse leveres.

Kommunenes Sentralforbund (KS) mener at tallet på endringssaker antas å øke i forhold til dagens ordning. *KS* mener dette kan få konsekvenser for forskuddsutskrivningen av skatt, skattefordelingen, skatteoppkreverens ressursbruk og skatteinnkrevningen. På den bakgrunn anbefaler *KS* at det foretas en vurdering av hvor mange endringssaker vi må anta kommer og deres virkning på disse forholdene.

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) mener kontrollen i ligningens første fase fram til utlegg må vektlegges i større grad enn i dag, særlig i forhold til kontroll av store tilbakebetalinger og avdekking av åpenbare feil og mangler. Endring av ligningen etter skatteoppgjør vil normalt føre til økte skatte- og avgiftskrav. *NKK* mener derfor det er viktig å etablere kontakt med ligningskontoret, slik at mulig økede krav kan sikres raskest mulig.

En konsekvens av forslaget er at en del av det arbeidet som i dag inngår i den ordinære ligningsbehandlingen for næringsdrivende *før* utlegg, vil bli flyttet til *etter* utleggstidspunktet. Forslaget vil derfor bryte med det gjeldende systemet i ligningsloven, ved at det foretas ligning etter skatteoppgjøret. Forslaget bygger på behovet for å ha en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode for ligning av næringsdrivende. I rapporten er det lagt opp til at ligningsperioden skal strekke seg over en 12-måneders periode, som løper fra selvangivelsesfristen i innleveringsåret og til selvangivelsesfristen året etter. Eventuelle endringer etter denne 12-måneders perioden vil følge samme regler som gjelder for endring av ligning i dag. Den tyngste delen av ligningsbehandlingen vil etter forslaget i rapporten skje *etter* skatteoppgjør og vare frem til selvangivelsesfristen året etter. Det er derfor viktig at saksbehandlingsreglene i denne perioden bidrar til å sikre en effektiv utnyttelse av ressursene på ligningskontorene.

Etter departementets syn vil en lengre og sammenhengende ligningsperiode bidra til å sikre en kvalitativ heving av ligningen av næringsdrivende. Endringer etter denne 12-måneders perioden skal derimot følge gjeldende regler i ligningsloven kapittel 9, hvor ligningsnemnda er tillagt endringskompetansen.

Det er usikkerhet rundt hvor stor andel av selvangivelsene som vil bli fraveket *etter* utlegg. Siden ligningsarbeidet vil foregå over en lengre periode enn i dag, har ligningsmyndighetene bedre tid og kan foreta mer inngående analyser mv. Med slike rammebetingelser er det ikke usannsynlig at det kan bli funnet flere feil. På den annen side må det antas at senere leveringsfrist gir bedre oppgavekvalitet. Vissheten om at ligningsmyndighetene har øket innsatsen overfor næringsdrivende kan også anspore skattyterne og deres hjelpere til å levere korrekte oppgaver. Departementet legger likevel til grunn at det blir en viss økning i antallet endringssaker, men at det ikke vil gi seg slike utslag at det nødvendiggjør endringer i forskuddsutskrivningen. Departementet viser til at Danmark har hatt tilsvarende modell i mange år. Forskuddsutskrivningen foregår på tilsvarende måte der som i Norge. Departementet presiserer at resultatet av ligningen vil foreligge omtrent på samme tid som i dag, eller noe før, og vil utgjøre grunnlaget for skatteoppgjøret. I likhet med i dag blir ligningen per skatteoppgjøret et endelig resultat. Ligningen kan bli endret etter klage fra skattyter eller etter initiativ fra ligningsmyndighetene, slik tilfellet også er i dag. Etter departementets forslag vil det bli lagt opp til at alle endringsvedtak som ligningskontoret har kompetanse til å avgjøre, i hovedsak skal være klare innen selvangivelsesfristen året etter.

Departementet foreslår at endringer i selvangivelsen som foretas *etter* skatteoppgjøret, skal underkastes noe strengere saksbehandlingsregler enn det som i dag gjelder under den ordinære ligningsbehandling *før* skatteoppgjøret. Etter skatteoppgjøret foreslås det derfor en ubetinget plikt til å varsle skattyter om at ligningskontoret vil foreta endringer, med rett for skattyter til å gi tilsvarende utfyllende opplysninger mv.

Etter departementets vurdering vil det lovteknisk være enklere å innpasse de nødvendige endringene i ligningsloven kapittel 9 fremfor i ligningsloven kapittel 8. På denne bakgrunn foreslår departementet at ligningsloven § 9-8 nr 4. endres slik at ligningskompetansen under ordinær ligning frem til selvangivelsesfristen året etter, tillegges ligningskontoret. I tråd med dette foreslår departementet også at ligningskontoret kan ta sakene opp til endring uten å måtte foreta den vurderingen som ligningsloven § 9-5 nr. 7 foreskriver.

Det vises til utkast til ligningsloven § 9–5 nr. 7 nytt 3. punktum.

18.6.3 Varsel ved endring av (foreløpig) ligning

Før skattyterens selvangivelse fravikes under den ordinære ligningen, skal det som hovedregel varsles og gis en passende frist for skattyteren til å uttale seg. Dette er regulert i ligningsloven § 8–3 nr. 1. Gjelder endringen små beløp, eller åpenbare feil i skattyters oppgaver, og skattyters uttalelse ikke kan antas å ha betydning for ligningen, kan ligningskontoret unnlate å sende varsel før endringen foretas. Etter gjeldende ordning vil slike endringer bare finne sted før skatteoppgjøret. I høringen er det foreslått at endring av (foreløpig) ligning også skal kunne foretas som ledd i den fortsatte ligningsbehandling som skjer *etter* skatteoppgjøret. I høringsmerknadene er det noe ulikt syn på hvordan skattyteren skal gis varsel ved fravik av selvangivelsen etter skatteoppgjør.

Skattebetalerforeningen mener det bør være en absolutt varslingsfrist ved slik fravikelse. *NARF* mener at det er tilstrekkelig med varsel til skattyteren i de tilfeller vedkommende har kommet med innsigelser mot de varslede endringene. *KS* støtter intensjonene om en lengre og sammenhengende ligningsperiode. *NHO* har imidlertid gitt uttrykk for at de ikke støtter en syklusmodell som åpner for at ligningskontoret skal kunne foreta endring etter skatteoppgjøret.

Etter forslaget i høringen vil endringer av ligning som gjennomføres etter at resultatet av ligningen er lagt ut, innebære endringer i et allerede gjennomført skatteoppgjør. Hensynet til skattyterne tilsier derfor at det gis varsel. Etter gjeldende bestemmelser om endring av ligning gjelder det en absolutt varslingsplikt. Dette følger av ligningsloven § 9–7. Tilsvarende gjelder ved ileggelse av tilleggsskatt, jf ligningsloven § 10–2 nr. 5.

Etter departementets syn bør det være en absolutt varslingsplikt før det gjøres endring i et gjennomført skatteoppgjør. Dette er en annen løsning enn det som følger av gjeldende regler om ordinær ligning i ligningsloven kapittel 8. Departementet presiserer at den nåværende varslingsbestemmelse i ligningsloven § 9–7 vil komme til anvendelse på de endringer som det er foreslått at ligningskontoret skal kunne foreta etter utlegg, men innenfor ligningsperioden på 12 måneder. Det vil således ikke være behov for lovendring på dette punkt.

18.6.4. Ligningsavgjørelsens form, underretning og begrunnelse

Etter gjeldende bestemmelser i ligningsloven § 8–3 nr. 5 skal endringer under ordinær ligning gis på tegning på selvangivelsen, på dokument som følger selvangivelsen, eller endringen skal fremgå av protokollen, med opplysninger om hvilken post som har vært fraveket og med hvilket beløp. I melding om skatteoppgjøret fremgår normalt bare selve fastsettelsen av formue og inntekt. Skattyter kan imidlertid kreve en etterfølgende begrunnelse for hvordan ligningsmyndighetene har kommet frem til ligningsresultatet.

I endringssak etter ligningsloven kapittel 9 kreves alltid skriftlig vedtak, jf ligningsloven § 3–11 nr. 1. I vedtaket skal det angis de endringer som er foretatt i skattyterens ligning og eventuelt hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse. Deretter skal ligningskontoret sende gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om klageadgangen.

Skattebetalerforeningen mener at det alltid bør gis begrunnelse når ligningsavgjørelser endres *etter* skatteoppgjøret. *NARF* på sin side mener det er tilstrekkelig å benytte vedtaksformen i de tilfeller skattyter har kommet med tilsvaret til varselet om endring.

Etter departementets syn er ikke formreglene i ligningsloven kapittel 8 så godt egnet for endringer av ligning som skjer *etter* at det foreligger et skatteoppgjør. Bakgrunnen for dette er som nevnt at det i slike tilfelle vil dreie seg om endring i et allerede gjennomført skatteoppgjør. Samtidig er det viktig at hensynet til en rasjonell saksbehandling også ivaretas på dette stadium av ligningsarbeidet. Etter departementets vurdering vil det først og fremst være i de tilfeller skattyteren har inngitt tilsvaret til varselet om endring, at det vil være størst behov for et begrunnet vedtak. Departementet foreslår derfor at reglene om vedtaks form og underretning skal gjelde i de tilfeller skattyter har kommet med tilsvaret til varselet om endring. Dersom det ikke er inngitt tilsvaret til varselet, vil skattyteren normalt akseptere endringen. Er skattyteren uenig i endringen, kan denne likevel påklages. I de tilfellene det ilegges tilleggsskatt bør likevel reglene om vedtak gjelde, som i dag under ordinær ligning.

Det vises til utkast til ligningsloven § 3–11 nytt nr. 4.

18.6.5 Saksbehandlingsregler ved klage på endring

For avgjørelser under ordinær ligning regnes klagefristen fra kunngjøring om utlegging av skattelis-

ten, jf ligningsloven § 9–2 nr. 4. For avgjørelser i endringssaker starter klagefristen fra det tidspunkt vedtaket er kommet frem, jf ligningsloven §§ 9–2 nr. 5 og 3–7.

Avgjørelser under ordinær ligning kan påklages til ligningsnemnda. Ligningsnemnda har, i henhold til ligningsloven § 9–8 nr. 3, en viss adgang til å delegere sin kompetanse i klagesaker til ligningskontoret. Ligningsnemndas, eventuelt ligningskontorets, vedtak i klagesaker kan påklages videre til overligningsnemnda, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 bokstav b. Overligningsnemndas vedtak kan påklages til fylkesskattenemnda dersom vedtaket har ført til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 bokstav c. Fylkesskattenemndas vedtak kan påklages til Riksskattenemnda dersom vedtaket har ført til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 bokstav d. Skattyterne kan også få prøvet ligningsavgjørelsen for domstolene. Skattebetalingsloven § 48 femte ledd regulerer fristen for å reise søksmål.

Endringssaker som ligningskontoret tar opp etter utlegg avgjøres normalt av ligningsnemnda, jf ligningsloven § 9–8 nr. 2. Myndigheten til å avgjøre endringssaker kan i en del tilfeller være delegert til ligningskontoret, jf ligningsloven § 9–8 nr. 3. Klager på endringssaker går til overligningsnemnda, også der ligningskontoret har gjort endringsvedtaket etter delegasjon, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 b.

I høringen er det foreslått at ligningskontoret får myndighet til å endre ligningen etter utlegg, innenfor en 12 måneders frist. Det foreslås at overligningsnemnda skal være klageinstans for slike endringer. Dette vil være samme ordning som i dag, når ligningskontoret treffer endringsvedtak etter delegasjon fra ligningsnemnda, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 bokstav b. I høringen er det foreslått at dersom ligningen har vært endret en gang etter utlegg, men innenfor 12 måneders fristen, skal overligningsnemnda være klageinstans.

Departementet vil presisere at klagefristen skal regnes fra det tidspunkt avgjørelsen om endring er kommet frem til skattyter. Dette følger allerede av gjeldende bestemmelse i ligningsloven §§ 9–2 nr. 5 og 3–7. Der skattyter ikke har kommet med innsigelser til varselet om endring, vil utgangspunktet for beregning av klagefristen være tidspunktet for mottatt underretning om det endrede skatteoppgjøret.

Skattebetaleforeningen går i mot at det i utgangspunktet bare skal være én klageinstans på ligningskontorets endringer etter utlegg. Ingen av de øvrige høringsinstansene har hatt merknader til dette.

Departementet viser til at endringer avgjort av ligningskontoret eller ligningsnemnda kan påklages til overligningsnemnda. Forslaget i rapporten er at første gangs endring etter utlegg gjøres av ligningskontoret, og at klage på slik endring går til overligningsnemnda. Dette er i samsvar med dagens ordning, der en har to klagerunder på endringer som gjøres *før* utlegg og en klagerunde på endringer som gjøres *etter* utlegg, jf ligningsloven § 9–2 nr. 1 bokstav b. Dette krever således ingen lovendringer.

Departementet har vurdert særskilt om videreføring av gjeldende ordning gir skattyterne god nok rettsbeskyttelse også under den foreslåtte årssyklusen. I forslaget er det lagt opp til at dagens system med forhåndskontroll skal videreføres og *forsterkes*. Ved at selvangivelsesfristen settes senere, vil de næringsdrivende og deres rådgivere få bedre tid til å forberede oppgaveinnleveringen. Departementet legger til grunn at dette vil medføre en kvalitetsforbedring på skatteoppgjøret. Likevel antas klagefrekvensen å øke noe som følge av forslaget, trolig mest i oppstartsfasen av ny årssyklus. Erfaringen med gjeldende klageordning er gode og viser en meget lav klagefrekvens til overligningsnemnda. Klageordningen i ligningsforvaltningen er i samsvar med grunnprinsippene for rettssikkerhet som man har i forvaltningen ellers. Dette sammenholdt med at ligningskontoret vil få en mer omfattende plikt til å gi begrunnelse for sine ligningsavgjørelser, jf utkast til ligningsloven § 3–11 nytt nr. 4, innebærer etter departementets oppfatning at skattyternes rettssikkerhet er vel ivaretatt. Departementet er derfor kommet til at overligningsnemnda bør være klageorgan for ligningsvedtak i endringssak, også om det påklagede vedtaket er truffet av ligningskontoret under den fortsatte ligningsbehandlingen etter utlegg i den nye ligningssyklusen. I dette ligger at departementet ikke ser noe behov for å innføre en ny klageordning med både ligningsnemnd og overligningsnemnd som klageorgan etter endringsvedtak truffet av ligningskontoret.

Departementet er enig i at der ligningskontoret har foretatt endring av ligningen etter utlegg, innenfor 12-månedersfristen, jf forslaget til nytt nr. 4 i § 9–8, skal kompetanse til å foreta neste endring i utgangspunktet ligge til nemndene. Departementet legger her vekt på at lovens hovedordning er at endringskompetansen tilligger nemndene, men med en viss delegasjonsmyndighet til ligningskontoret.

Det vises til utkast til ligningsloven § 9–8 nytt nr. 4.

18.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Skatteoppgjøret vil som under gjeldende årssyklus bli lagt ut på høsten i året etter inntektsåret. Det er ikke lagt opp til at forslaget skal medføre forskyvninger over årsskiftet av inn- og utbetalinger til stat og kommune. Den foreslåtte ordningen vil heller ikke ha andre økonomiske konsekvenser.

For næringslivet vil forslaget innebære at de vil motta skatteoppgjøret ca. en måned tidligere enn etter gjeldende ordning og at flere næringsdrivende vil få senere innleveringsfrist for selvangivelsen. Dette antas å ikke ha økonomiske konsekvenser av betydning.

I forhold til gjeldende årssyklus vil forslaget til ny årssyklus innebære at skatteoppgjøret i noe større grad baseres på skattyters opplysninger og enkelte maskinelle kontroller. I denne perioden av ligningsfasen vil de fleste ressurser bli satt inn på å produsere et tidlig skatteoppgjør. Etter skatteoppgjøret vil det tynge ligningsarbeidet bli prioritert,

med bilagskontroll og bokettersyn mv. Dette vil imidlertid ikke ha andre administrative konsekvenser enn at disponeringen av ressursene på det enkelte ligningskontor vil kunne bli noe annerledes enn i dag. Departementet kan ikke se at forslaget vil ha andre administrative konsekvenser av betydning.

18.8 Lovtekniske tilpasninger

Forslaget i dette kapitlet gjør det nødvendig å rette opp lovhenviisningene i ligningsloven §§ 4–7 og 9–8. Det vises til forslagene til endring.

18.9 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2004.

19 Endringer i merverdiavgiftslovgivningen

19.1 Merverdiavgift på persontransport mv.

19.1.1 Innledning

I denne proposisjonen fremmes de lovendringer som er nødvendige som følge av Regjeringens forslag om å innføre merverdiavgift på persontransport med lav merverdiavgiftssats på 6 prosent fra 1. mars 2004.

Det foreslås også endringer i reglene som gjelder formidling av persontransport, opplysninger om rutegående persontransport og innenlandsk fering av kjøretøyer. Bakgrunnen for dette er den nære sammenhengen mellom slike tjenester og tjenester som gjelder persontransport.

Som ledd i forslaget om å gjøre persontransporttjenester merverdiavgiftspliktige, kan det prinsipielt være gode grunner til også å ta infrastruktur-tjenester knyttet til transport inn under avgiftsområdet. Dette gjelder blant annet tjenester fra Avinor, kommunale havner og Jernbaneverket. Departementet foreslår imidlertid ikke å ta slike tjenester inn i avgiftsområdet i denne omgang. Dette vil kreve ytterligere utredninger av blant annet provenykonsekvenser.

Den nærmere beskrivelse av de budsjettmessige konsekvensene av forslagene som fremmes, følger av St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Der fremmes også det konkrete forslag til avgiftsvedtak om at persontransport og formidling av persontransport skal ilegges en merverdiavgiftssats på 6 prosent.

19.1.2 Persontransport

19.1.2.1 Gjeldende rett

Tjenester som gjelder persontransport er unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 9. Dette innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift av vederlaget for persontransport, samtidig som den som utfører tjenesten ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine utgifter til anskaffelse og drift av transportmidler og andre varer og tjenester til bruk i virksomheten.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 foreslo regjeringen Stoltenberg i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) å innføre merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent.

Ved behandlingen av dette forslaget vedtok imidlertid Stortinget at persontransporttjenester likevel skulle unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Unntaket skulle likevel ikke gjelde persontransport med luftfartøy som ble gitt nullsats, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd daværende nr. 14. I forbindelse med avviklingen av flypassasjeravgiften fra 1. april 2002 ble ordningen med nullsats for luftfarten avviklet, jf. endringslov 21. desember 2001 nr. 113. Dette innebærer at alle former for persontransport fra 1. april 2002 har vært holdt utenfor avgiftsområdet, noe som tilsvarende rettstilstanden slik den var før 1. juli 2001 da merverdiavgiftsreformen trådte i kraft.

19.1.3 Problemer knyttet til gjeldende rett

Ved å holde persontransport utenfor merverdiavgiftssystemet vil virksomheter som yter persontransport ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. På denne måten oppstår det skjult merverdiavgift eller avgiftskumulasjon ved at disse virksomhetene må innkalkulere merverdiavgiften som en ordinær kostnad i sine priser. Denne kostnaden vil i prinsippet utgjøre en del av vederlaget for transporttjenesten, derav uttrykket skjult merverdiavgift/avgiftskumulasjon.

En ytterligere konsekvens av manglende fradragrett ved anskaffelse av varer og tjenester er at disse virksomhetene får et økonomisk motiv til å produsere enkelte tjenester med egne ansatte (egenproduksjon) fremfor å kjøpe dem fra andre. Dette kan være uheldig i den grad det fører til at tjenester ikke blir produsert på en mest mulig effektiv måte. Det har ikke vært hensikten at merverdiavgiften skulle påvirke denne vurderingen. En annen side ved dette er at særlig større aktører på persontransportområdet ofte vil ha mulighet til å drive med egenproduksjon av enkelte tjenester for å spare merverdiavgift, mens mindre virksomheter ikke vil ha denne muligheten.

Manglende fradragsrett for virksomheter på persontransportområdet kan også føre til at virksomhetene foretar uheldige tilpasninger til avgiftsreglene for å spare merverdiavgift. Blant annet kan det oppstå et uønsket press mot reglene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Formålet med disse bestemmelsene er blant annet å skape nøytralitet mellom organisasjonsformer slik at merverdiavgiftsreglene ikke påvirker hvordan et foretak organiserer seg. Bestemmelsen er ment å fjerne ulemper knyttet til det å drive merverdiavgiftspliktig virksomhet organisert som et konsern, i forhold til å drive slik virksomhet som ett selskap (filialmodell).

Uheldige tilpasninger til reglene om fellesregistrering kan for eksempel oppstå dersom det opprettes et avgiftspliktig selskap utelukkende med det formål å registrere selskapet med virksomheter som ikke er merverdiavgiftspliktige. På denne måten kan den ikke-avgiftspliktige virksomheten unngå merverdiavgift på kjøp av for eksempel støttetjenester fra det andre selskapet. Det er uheldig dersom merverdiavgiften gir motiver til å foreta slike tilpasninger som utelukkende eller hovedsakelig er gjort for å spare merverdiavgift. Det er først og fremst bedriftsøkonomiske hensyn som bør være avgjørende for hvilken bedriftsorganisasjon som velges.

Videre skaper dagens regelverk administrative problemer knyttet til fordelingen av inngående merverdiavgift i virksomheter som både omsetter tjenester med persontransport (utenfor avgiftsområdet) og for eksempel tjenester som gjelder varetransport (innenfor avgiftsområdet). Slike virksomheter vil i dag bare ha fradragsrett for anskaffelser til bruk i den delen av virksomheten som gjelder varetransporten. Inngående merverdiavgift av de anskaffelser som foretas må derfor henføres til de respektive deler av virksomheten. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene (fellesanskaffelser) må det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift. Omfanget av fradragsretten vil vanligvis bero på den antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, for eksempel varetransporten. Dette regelverket er svært vanskelig å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende, særlig med hensyn til fastsettelsen av formålet med en anskaffelse. Det har opp gjennom årene versert flere større saker både i forvaltningen og i rettsapparatet hvor tolkningen av dette regelverket har vært et tvistetema. Den fordelingsproblematikken som foreligger etter dagens bestemmelser, vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester.

19.1.4 Utenlandsk rett

EU

Etter EUs regelverk er persontransport en merverdiavgiftspliktig tjeneste. Ved overgangsordninger er det imidlertid fastsatt at medlemslandene kan unnta denne type tjenester i overensstemmelse med nasjonal lovgivning. Dette fremgår av EFs sjettede avgiftsdirektiv artikkel 28(3)(b), jf. vedlegg F (17).

Danmark og Irland er de to eneste landene som har benyttet seg av adgangen til å unnta persontransport fra merverdiavgiftsplikt. De øvrige medlemslandene i EU har innført merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester. Flere av disse medlemslandene benytter imidlertid en lavere merverdiavgiftssats. Storbritannia har som eneste medlemsland nullsats på persontransport.

Sverige

I Sverige er både person- og varetransport merverdiavgiftspliktige tjenester. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 1 §, som fastslår generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Det er imidlertid forskjellige merverdiavgiftssatser. For varetransport er merverdiavgiftssatsen 25 prosent (standardsats), mens den for persontransport er 6 prosent. Bestemmelsen om merverdiavgiftssatsene er gitt i 7 kap. 1 § ML.

Reglene innebærer at næringsdrivende som både driver vare- og persontransport, vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser brukt i hele virksomheten. Samtidig skal det beregnes utgående merverdiavgift med 25 prosent av vederlaget for frakt av varer (varetransport) og 6 prosent av vederlaget fra passasjerene (persontransport).

Persontransport som utføres mellom Sverige og utlandet, avgiftsbelegges ikke når transporten skjer direkte til eller fra utlandet, jf. 5 kap. 5 § ML. Den omstendighet at det skjer transittopphold i Sverige endrer ikke bedømmingen av i hvilket land tjenesten anses å ha vært utført. Det avgjørende for den avgiftsmessige behandlingen av en reise med start i Sverige, er om den endelige destinasjon som reisedokumentet (billetten) utstedes til, ligger i Sverige eller utlandet. Disse bestemmelsene gjelder uavhengig av om det dreier seg om reiser med skip/luftfartøy eller landbasert transport.

I Sverige gjelder det særskilte bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift på utgifter til anskaffelse og drift av personkjøretøy. Etter gjeldende bestemmelser er fradragsretten for

inngående merverdiavgift på omkostninger til anskaffelse av personbiler og motorsykler begrenset til de virksomheter som driver yrkesmessig salg eller utleie av slike kjøretøy, persontransport i yrkesmessig trafikk etter yrkestrafikkloven [yrkestrafikkloven (1998:490)], transport av døde og kjøreopplæring. For næringsdrivende med annen virksomhet foreligger det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsesomkostningene selv om virksomheten er avgiftspliktig.

Bestemmelsene om fradragsrett er imidlertid annerledes når det gjelder driftsomkostningene for personkjøretøy. Det foreligger da fradragsrett i alle tilfeller hvor personkjøretøyet er driftsmiddel i en avgiftspliktig virksomhet. Det skal heller ikke foretas noen fordeling av avgiftsbeløpet selv om kjøretøyet skal brukes privat. Som driftsomkostninger anses blant annet utgifter til drivstoff, service og reparasjoner. Ved leie av personkjøretøy er det gitt særskilte bestemmelser som begrenser fradragsretten til 50 prosent av leievederlaget. Denne begrensningen i fradragsretten gjelder ikke for virksomheter som blant annet driver yrkesmessig personbefordring og kjøreopplæring. Disse bestemmelsene fremgår av 8 kap. 15 og 16 §§ ML.

Virksomheter som anskaffer persontransporttjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, har fradragsrett for disse anskaffelsene i samsvar med hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 8 kap. ML.

Danmark

I Danmark er persontransport utenfor merverdiavgiftsområdet, mens varetransport er innenfor merverdiavgiftsområdet med full merverdiavgiftssats (25 prosent).

I utgangspunktet er alle former for persontransport unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Det er imidlertid gitt særbestemmelser for persontransport med buss som innebærer at persontransport med ikke-rutegående buss er avgiftspliktig. Unntaket for persontransport fremgår av den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiavgift) § 13 stk. 1 nr. 15.

Finland

I Finland er både person- og varetransport merverdiavgiftspliktige tjenester. Dette fremgår av hovedregelen i den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) om generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Det er imidlertid forskjellige merverdiavgiftssatser. For varetransport er merverdiavgiftssatsen 22 prosent

(standardsats), mens den for persontransport er 8 prosent. Bestemmelsen om merverdiavgiftssatsene er gitt i 8 kap. i loven.

Reglene innebærer at en næringsdrivende som yter både vare- og persontransport, vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Samtidig skal det beregnes utgående merverdiavgift med 22 prosent av vederlaget for frakt av varer og 8 prosent av vederlaget fra passasjerene.

Persontransport fra Finland direkte til utlandet og fra utlandet direkte til Finland avgiftsbelegges ikke, jf. 66 § i loven. Det har ingen betydning om persontransporten skjer innen EU-området eller utenfor EU-området.

Det er gitt særskilte bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift av blant annet personbiler, motorsykler og fartøy som etter sin konstruksjon hovedsakelig er ment for fornøyles- eller sportsformål. Det foreligger her begrensninger i fradragsretten. Fradragsretten er likevel ikke begrenset for blant annet kjøretøy som er anskaffet for salg eller utleie eller anvendes for yrkesmessig persontransport eller kjøreundervisning. Disse bestemmelsene fremgår av 114 § i loven.

Næringsdrivende som anskaffer persontransporttjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, har fradragsrett for disse anskaffelsene i samsvar med hovedregelen om fradragsrett.

19.1.5 Departementets vurderinger og forslag

19.1.5.1 Innledning

Merverdiavgiftsunntaket for persontransporttjenester gir som nevnt opphav til en rekke avgrensingsproblemer og konkurransevridninger, som vil kunne løses ved at unntaket oppheves. Dersom det samtidig innføres en ny lav merverdiavgiftssats på 6 prosent for slike tjenester, vil man ved siden av et enklere regelverk legge til rette for at billettprisene forblir uendret eller noe redusert.

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget. Spørsmål knyttet til enkelte særskilte problemstillinger drøftes også. Etter departementets forslag om å oppheve unntaket for merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 9, vil merverdiavgiftsplikten for persontransport fremgå av hovedregelen om merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester etter merverdiavgiftsloven § 13. Det er imidlertid nødvendig å vurdere behovet for andre endringer i merverdiavgiftsloven som følge av forslaget om at persontransport

skal omfattes av den generelle avgiftsplikten på omsetning av tjenester. En slik vurdering er foretatt nedenfor, og det foreslås i den forbindelse enkelte lovendringer. Innføringen av en lav merverdiavgiftssats på persontransport nødvendiggjør også endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift. Forslag til endringer i Stortingets plenarvedtak er fremmet i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

19.1.5.2 Avgrensning av området med lav merverdiavgiftssats – persontransport

Ved å innføre lav merverdiavgiftssats på persontransport blir det nødvendig å avgjøre hvilke tjenester som skal anses som persontransport. Dette vil være avgjørende for avgrensningen av området for den lave merverdiavgiftssatsen. Nedenfor pekes det på en del sentrale momenter i denne vurderingen, illustrert med enkelte eksempler.

Reisemomentet

Persontransport kan skje med ulike transportmidler, og i de fleste tilfeller vil det ikke være noe problem å avgjøre om noe er en persontransporttjeneste eller ikke. Det kan imidlertid oppstå avgrensningsspørsmål, og i disse tilfellene må det tas utgangspunkt i hva som er naturlig språklig forståelse av uttrykket, der det vil være et sentralt moment om reisemomentet er av underordnet betydning eller ikke. Således vil for eksempel karusellturner, turer i berg- og dalbaner, rafting, hundekjøring, hesteriding (ikke hestedrosje) og lignende ikke anses som persontransport selv om slike tjenester inneholder et visst reisemoment. I mange av disse tilfellene vil dessuten transporten eller kjøringen utføres av deltakerne selv og ikke av transportøren. For øvrig vil mange av de nevnte tjenestene i dag være omfattet av spesielle unntak i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5, 11 og 12.

Utleie av kjøretøy

Utleie av biler og andre kjøretøyer uten fører anses naturlig nok ikke som en persontransporttjeneste, men som en utleietjeneste og avgiftsberegnes dermed etter den normale merverdiavgiftssatsen for utleie av varer. Dersom man leier bil med fører, vil imidlertid dette anses som persontransport da forholdet nærmest kan sammenlignes med en drosjetjeneste.

Ambulansetransport

Ambulansetransporter og andre syketransporter med særskilt innrettet transportmiddel ville etter definisjon av persontransport i utgangspunktet vært omfattet av den lave satsen, men i stedet unntas slike tjenester på linje med helsetjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1.

Bagasje, overnatting, servering, guiding og pakketurer

Med persontransport forstås ved siden av transport av passasjerer, også bagasje som disse tar med seg på reisen. Det kan imidlertid tenkes at man tar med bagasje utover det normale og at det må betales ekstra for dette. I så fall vil den ekstra delen utgjøre varetransport og ikke persontransport. Betaling for ekstra bagasje på for eksempel en fly- eller togreise vil således følge de vanlige reglene for varetransport.

Når det gjelder ferging av kjøretøyer med sjåfør, vises det til særskilt omtale av dette nedenfor.

I mange tilfeller vil passasjerene måtte betale ekstra for sitteplass eller det er nødvendig å overnatte på reisen (nattog, båt med lugar, o.l.). Dette vil imidlertid inngå som en del av persontransporttjenesten og dermed også beskattes etter den lave merverdiavgiftssatsen. Men dette vil ikke gjelde ved kjøp av pakketurer o.l., hvor man ved siden av persontransport kjøper normale overnattingstjenester (hotell, hytteovernatting, osv.). Her vil man måtte skille ut hvor stor del av vederlaget som gjelder persontransporten. Bare den delen som refererer seg til dette, vil være omfattet av den lave merverdiavgiftssatsen for persontransport.

På flyreiser innenlands har det vært vanlig å inkludere servering av mat og drikke i reisen. Enkelte bussruter tilbyr også gratis kaffe og te til passasjerene. I tilfeller hvor serveringen utgjør en så liten del av hele tjenesten, vil det ikke være naturlig å splitte opp tjenesten i en del persontransport og en del servering. I stedet vil dette anses som en omkostning ved omsetning av persontransporttjenesten. Dette gjelder imidlertid ikke dersom det betales særskilt for mat og drikke ombord.

Likeledes vil guidetjenester som ytes i forbindelse med en persontransport måtte skilles ut som en egen (unntatt) tjeneste dersom det betales særskilt vederlag for denne tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 11.

Særlig om skiheiser, kabelbaner ol.

Transport med skiheiser blir i dag tolket som persontransport, i tråd med det Finanskomiteen mente

i forbindelse med behandlingen av merverdiavgiftsreformen 2001, jf. Innst. O. nr. 24 (2000–2001) s. 14. Regjeringen vil imidlertid ikke endre reglene på dette området nå, og det foreslås derfor videreført et særskilt unntak fra avgiftsplikt for skiheisene. Det samme gjelder transport med kabelbaner og lignende. Dette unntaket vil imidlertid bli vurdert nærmere med sikte på likestilling med annen persontransport.

19.1.5.3 Persontransport til og fra utlandet

Merverdiavgift er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. For å sikre at innenlands forbruk avgiftsbelegges og at forbruk i utlandet ikke pålegges norsk merverdiavgift (unngå ingen eller dobbel avgiftsberegning), har vi regler i merverdiavgiftsloven om eksport og import. Når det gjelder eksport er regelen at det ikke betales avgift av omsetning av varer og tjenester til utlandet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 og forskrift 23. februar 1970 nr. 1 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24). Det er også gitt visse avgiftsfritak ved eksportlignende tilfeller.

Eksportører av avgiftspliktige varer og tjenester har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, selv om de ikke skal oppkreve merverdiavgift når varen eksporteres til utlandet eller tjenesten omsettes til utlandet (fritak med nullsats). Dette sikrer at det ikke er noen skjult norsk merverdiavgift ved eksport av slike varer og tjenester.

Som en følge av at det nå foreslås merverdiavgift på persontransport, vil alle virksomheter som driver persontransport til utlandet oppnå fradragsrett på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette betyr at den frivillige registreringsordningen for skipsrederier og flyselskaper i forskrift 14. september 1971 nr. 1 om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper (forskrift nr. 48) ikke lenger vil få noen praktisk betydning og at den derfor bør oppheves.

Ved merverdiavgiftsplikt på persontransporttjenester vil transport til eller fra utlandet (internasjonal persontransport) stå i en særstilling. I disse tilfellene benyttes det transportmidler som beveger seg mellom inn- og utland, slik at man står overfor en blanding av innenlands og utenlands forbruk. I utgangspunktet kunne det tenkes at internasjonal persontransport avgiftsberegnes der transporten faktisk skjer, i dette tilfellet dels i Norge og dels i utlandet. Dette er imidlertid vanskelig å gjennomføre i praksis, særlig hvor det skjer en (direkte) reise gjennom flere land. Ved siden av hensynet til praktiske regler er det også et siktemål at regelverket ivaretar hensynet til nøytralitet mellom ulike trans-

portmidler i internasjonal trafikk, og at regelverket på dette området samsvarer med de løsninger som er valgt i andre land.

Ved internasjonal varetransport skal det ikke betales merverdiavgift av transporttjenester her i landet når transporten av varen skjer direkte til eller fra utlandet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4. Begrensningen til transporttjenester her i landet har sin bakgrunn i at den øvrige del av transporten som skjer utenfor landet, blir avgiftsfri fordi tjenesten ikke anses som omsatt i Norge. Nærmere bestemmelser om dette eksportlignende fritaket er fastsatt i forskrift 26. mai 1970 nr. 3 om avgiftsfri transport direkte til eller fra utlandet (forskrift nr. 31). Som direkte transport i dette tilfellet regnes når det er sluttet avtale om sammenhengende transport av varer her i landet til et sted i utlandet eller omvendt. Lignende bestemmelser finnes i de fleste andre land.

Som et utgangspunkt mener departementet at persontransport står i en noe annen stilling enn varetransport. Mens den alt overveiende del av varetransporten gjelder import eller eksport i næring, hvilket innebærer at vareeier ville hatt fradragsrett dersom merverdiavgift hadde påløpt, vil en stor del av persontransporten til og fra utlandet gjelde private reiser. Av konkurranse- og kontrollmessige grunner er det derfor ikke gitt at en bør ha like bestemmelser for person- og varetransport til og fra utlandet. Satt på spissen blir det spørsmål om rimeligheten av at en person som for eksempel reiser fra Trondheim til Strømstad i Sverige oppnår fullt avgiftsfritak for hele reisen, selv om den alt vesentlige del av transporten skjer innenlands, mens en person som reiser nesten tilsvarende distanse, fra Trondheim til Halden, skal betale merverdiavgift. Det kan derfor reises spørsmål om ikke avgiftsfritaket for den innenlandske del av reiser til og fra utlandet bør begrenses.

Departementet har imidlertid kommet til at den mest hensiktsmessige løsningen for blant annet å ivareta hensynet til nøytraliteten i regelverket samlet sett, er at all direkte persontransport til eller fra utlandet fritas for beregning av utgående merverdiavgift, det vil si også den innenlandske delen av slik transport. Dette vil trolig også gi den mest praktiske regelen, og den vil dessuten være i samsvar med regelverket i flere EU-land som har avgiftsplikt på persontransport, herunder Sverige og Finland.

At den innenlandske delen av en internasjonal reise ikke skal avgiftsberegnes, reiser enkelte spørsmål i forhold til avgiftsberegningen ved transport av transitt- og transferpassasjerer. Det forekommer for eksempel at en person først reiser med fly fra Trondheim til Oslo, og deretter fortsetter

med samme eller et annet fly til utlandet. Spørsmålet er om reisen mellom Trondheim og Oslo skal anses som (del av) en direkte transport til utlandet eller ikke.

Når det gjelder flyging av transitt- og transferpassasjerer her i landet til eller fra utlandet blir dette i dag behandlet som en direkte flytransport til utlandet dersom visse vilkår er oppfylt, jf. forskrift nr. 48 § 2. Med transitt- og transferflyging menes i dette tilfelle flyreise med påfølgende reise med samme fly (transittpassasjerer) eller med annet fly (transferpassasjerer) når det på forhånd er inngått avtale om gjennomgående transport og den påfølgende flyreisen påbegynnes innen 24 timer og står i direkte forbindelse med den første reisen. Dette gjelder for øvrig uten hensyn til om reisen skjer med rute og/eller charterfly, og uten hensyn til om den påfølgende reisen innebærer skifte av lufthavn så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Når det gjelder kravet til «direkte forbindelse» er det imidlertid foreslått at dette vilkåret presiseres ved at det i forskrift nr. 48 § 2 tilføyes et nytt tredje ledd som sier at «(E)n påfølgende flyreise vil stå i direkte forbindelse med en annen flyreise etter annet ledd når reisedokument (flybillett) og ombordstigningskort er utstedt fra første flyplass her i landet til endelig bestemmelsessted i utlandet, eller omvendt; og all bagasje er sjekket inn fra start».

Departementet mener at reglene for flyging av transitt- og transferpassasjerer her i landet til eller fra utlandet bør videreføres på samme vilkår, men med tillegg av den presiseringen av «direkte forbindelse» som er foreslått.

Tilsvarende regler bør dessuten gjelde for transport med andre transportmidler enn fly, slik som for eksempel buss og tog. Det må imidlertid være en forutsetning at transporten her i landet til eller fra utlandet skjer med samme type transportmiddel, og at det av kontrollhensyn stilles tilsvarende strenge krav til at billetten må være utstedt fra første påstigningssted her i landet til endelig bestemmelsessted i utlandet, eller omvendt; og at eventuell bagasje er sjekket inn fra begynnelsen av reisen.

Dette vil for eksempel ikke omfatte transport til flyplassen med tog, buss eller drosje selv om reisen fortsetter umiddelbart videre med fly direkte til utlandet. Dersom slik transport inngår i en pakke sammen med direkte transport til utlandet, vil deler av denne pakken anses som vanlig innenlands transport og dermed følge reglene for dette.

Når det gjelder den nærmere avgrensningen av et fritak for den innenlandske delen av en direkte reise til eller fra utlandet, vil dette bli vurdert fastsatt i en egen forskrift.

19.1.5.4 Registrering av utenlandsk virksomhet som driver persontransport i Norge

Utenlandske næringsdrivende som i forbindelse med direkte transport av varer til eller fra utlandet også utfører transport i Norge, er i prinsippet registreringspliktig for merverdiavgift her i landet. Skattedirektoratet har imidlertid etter forskrift 31. mars 1977 nr. 4933 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v. (forskrift nr. 71) § 7 fritatt utenlandske næringsdrivende for registreringsplikten i disse tilfellene. Ved innføring av merverdiavgift på persontransport bør utenlandske virksomheter som kun har persontransport i Norge som står i direkte forbindelse med transport til eller fra utlandet, fritas på samme måte.

Når det gjelder persontransport i Norge som ikke står i direkte forbindelse med transport til eller fra utlandet, vil dette stille seg annerledes. I disse tilfellene vil norske transportører måtte beregne merverdiavgift i Norge, og likhetshensyn tilsier at det samme bør gjelde utenlandske transportører.

Departementet mener derfor at utenlandske virksomheter som utfører transporttjenester i Norge – utover direkte transport til og fra utlandet som omtalt i pkt. 19.1.5.3 – vil være registreringspliktige i Norge for denne omsetningen. Dette innebærer for eksempel at et utenlandsk busselskap som utfører en rundreise i Norge skal beregne merverdiavgift i Norge for den delen av reisen som gjennomføres i Norge. Dette tilsvarer for øvrig rettstilstanden i Sverige på dette området.

19.1.5.5 Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i persontransportvirksomhet

Alle anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomhet med persontransport blir i dag belastet med merverdiavgift, med mindre det er gitt særskilte avgiftsfritak på anskaffelsen eller virksomheten er frivillig registrert for merverdiavgift (skipsrederier og flyselskaper), jf. forskrift nr. 48 til merverdiavgiftsloven.

Ved innføring av merverdiavgift på persontransport vil alle virksomheter som yter persontransporttjenester få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i denne virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Dette gjør det imidlertid nødvendig å endre merverdiavgiftsloven § 22 første ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5, som fastslår at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift av varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk i persontransport.

19.1.5.6 *Særlig om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy*

For en virksomhet som driver med persontransport vil en stor del av de totale anskaffelsene gjelde kjøp og drift av selve transportmiddelet. Etter hovedregelen for fradragsrett vil slike anskaffelser i utgangspunktet være fradragsberettiget. I forhold til personkjøretøyer vil imidlertid en slik fradragsrett gjøre det nødvendig med endringer i gjeldende bestemmelser som avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy. Etter gjeldende rett er fradragsretten avskåret for personkjøretøy uten hensyn til bruken. For yrkesmessig utleie av personkjøretøy er det gjort unntak fra denne bestemmelsen.

Dette spørsmålet er særlig aktuelt for drosjenæringen og busselskapene, hvor en avskjæring av fradragsretten vil få langt større økonomiske konsekvenser enn for andre avgiftspliktige. Nøytralitetshensyn mellom de ulike transportnæringer tilsier at en slik avskjæring av fradragsretten for visse kjøretøyer oppheves. Det er et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at en avgiftspliktig næringsdrivende skal ha adgang til å løfte avgift av sine anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. For drosjenæringen og busselskaper som bruker personkjøretøyer i sin virksomhet, ville en slik avskjæring av fradragsretten trolig også ført til at prisene på disse transporttjenestene økte kraftig.

Departementet går derfor inn for at gjeldende bestemmelser endres slik at det gis fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i persontransportvirksomhet. Det samme må gjelde leie/leasing av personkjøretøyer til bruk i slik virksomhet.

Når det gjelder anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy i virksomheter som ikke driver persontransportvirksomhet, vil dette stille seg annerledes. I disse tilfellene tilsier nøytralitetshensyn at det også her bør foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy. Det foreligger imidlertid etter departementets mening betydelige kontrollproblemer som taler sterkt imot å endre regelverket på dette området. En slik fradragsrett for alle næringsdrivende som tar i bruk personkjøretøy i sin virksomhet vil åpne for muligheter til uberettiget fradrag til privat forbruk som vanskelig lar seg kontrollere.

Departementet foreslår derfor at man opprettholder gjeldende bestemmelser som avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer. Dette vil imidlertid ikke gjelde ved anskaffelse og drift mv.

av slike kjøretøyer til bruk i virksomhet med videre salg av personkjøretøy, persontransportvirksomhet og yrkesmessig utleievirksomhet. Begrensningen i fradragsretten for personkjøretøyer vil også gjelde inngående merverdiavgift på vederlag for leie/leasing av personkjøretøyer, slik at man ikke kan unngå disse begrensningene ved å leie/lease i stedet for å kjøpe. De fleste EU-land har også visse begrensninger i fradragsretten ved anskaffelse mv. av personkjøretøyer.

Når det gjelder motorvogn registrert som buss, anses slike i dag etter merverdiavgiftsloven og forskrift 25. oktober 1971 nr. 2 om avgrensning av uttrykket «personkjøretøyer» (forskrift nr. 49) § 1 nr. 5 som personkjøretøy. Departementet mener imidlertid at det ikke er like stor grunn til å avskjære fradragsretten når en virksomhet anskaffer et slikt kjøretøy. En virksomhet som for eksempel anskaffer en buss for å transportere ansatte mellom arbeidssteder, til flyplass osv., bør således få fradrag for inngående merverdiavgift ved en slik anskaffelse. Slike kjøretøyer vil være mindre egnet til privat bruk, og faren for sammenblanding og manglende kontrollmuligheter vil derfor ikke være tilstede i samme grad som tilfellet er ved anskaffelse og drift av andre personkjøretøyer. Når det gjelder mindre busser vil disse være mer egnet til privat bruk enn større busser, og det er derfor grunn til fortsatt å avskjære fradragsretten ved anskaffelse av slike personkjøretøyer. Den nærmere avgrensningen mellom mindre og større busser i denne sammenheng, bør trolig sees i forhold til den avgrensningen man har foretatt med hensyn til engangsavgiften på slike motorvogner.

En utvidelse av retten til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av personkjøretøy til virksomheter som nevnt ovenfor, vil for øvrig gjøre det nødvendig med en tilsvarende utvidelse av tilbakeførings-/bindingsreglene i forskrift 24. januar 1989 nr. 58 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet (forskrift nr. 90). Dette innebærer at personkjøretøyer anskaffet til bruk i drosjevirksomhet vil bli omfattet av reglene om bindingstid i forskrift nr. 90.

19.1.5.7 *Særlig om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av varebil og andre kjøretøy som ikke er personkjøretøy*

Det er ikke uvanlig at varebiler og andre kjøretøyer som ikke er personkjøretøy brukes til persontransport også av andre enn de som omsetter persontransporttjenester. Dette gjelder også etter at man

fra 1. april 2001 fikk endrede krav til lastekapasitet for varebiler.

Fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av varebiler gjelder i dag bare varebiler som brukes til varetransport i avgiftspliktig virksomhet. Dersom varebilen benyttes dels til avgiftspliktig varetransport og dels til ikke-avgiftspliktig persontransport, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift etter antatt bruk, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Dette betyr for eksempel at en snekker som benytter en varebil til å frakte seg selv mellom to byggeplasser etter dagens regelverk ikke får fradrag for inngående merverdiavgift på for eksempel drivstoff til denne kjøringen. Dersom vedkommende i tillegg frakter en viss mengde varer/verktøy, vil imidlertid forholdet anses som varetransport og dermed være fradragsberettiget.

Ved innføring av merverdiavgiftsplikt på persontransport vil departementet foreslå at man skal få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser og drift av slike kjøretøyer også der disse brukes til persontransport. Dette vil blant annet oppheve det ovennevnte skillet mellom varetransport og persontransport. En forutsetning er imidlertid fortsatt at bruken av kjøretøyet skjer i virksomheten, slik at det ikke vil foreligge fradragsrett for private reiser slik som reiser mellom hjem og arbeidssted.

19.1.5.8 *Frdrag for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester*

Departementet har vurdert om det skal gjelde begrensninger i fradragsretten ved kjøp av persontransporttjenester slik tilfellet som nevnt er for anskaffelse og drift av personkjøretøy. Dette spørsmålet gjelder ikke fradragsretten til virksomheter som yter persontransporttjenester, men altså de som kjøper slike tjenester.

Selv om et stort antall reiser vil skje til privat bruk, og det dermed vil være en betydelig fare for sammenblanding mellom slike reiser (private reiser) og reiser til bruk i avgiftspliktig virksomhet (forretningsreiser), er departementet av den oppfatning at det ikke foreligger tilstrekkelig tungtveiende grunner til å foreslå særskilte bestemmelser med sikte på å avskjære fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester til bruk i virksomheten. Dette gjøres heller ikke i Sverige og Finland.

For det første er incitamentet til urettmessig å karakterisere en privat reise som en forretningsreise redusert ved at merverdiavgiftssatsen på persontransporttjenester er satt til 6 prosent.

For det andre antar departementet at de fleste virksomheter vil vegre seg fra å betale de ansattes private reiser. Selv om arbeidsgiveren betaler reisen vil det bare være reiser som faktisk er til bruk i virksomheten som vil være fradragsberettiget, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Det vil for eksempel ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til en reise mellom hjem og arbeidssted, selv om denne betales av den avgiftspliktige næringsdrivende og merverdiavgiften kan legitimeres ved bilag.

For det tredje vil kravene til salgsdokumentets innhold måtte utformes slik at misbruk av fradragsretten i disse tilfellene vil være vanskelig. Som følge av at billetter og reisedokumenter vanligvis ikke er utformet som ordinære salgsbilag, er det imidlertid nødvendig å utforme nærmere bestemmelser om legitimasjon for å godtgjøre at transporttjenesten faktisk har vært til bruk i en avgiftspliktig virksomhet. Departementet vil se nærmere på dokumentasjonsreglene, særlig i lys av arbeidet som foregår med ny bokføringslov.

19.1.5.9 *Offentlige tilskudd og overføringer til persontransportvirksomheter*

Omsetning er definert i merverdiavgiftsloven som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot et vederlag. Også byttemhandel anses som omsetning, jf. loven § 3 nr. 3. Definisjonen av omsetning forutsetter med andre ord en gjensidig bebyrdende transaksjon – ytelse mot motytelse.

Dersom det foreligger omsetning av en vare eller tjeneste, vil det i utgangspunktet foreligge en plikt for selgeren til å beregne og betale merverdiavgift av vederlaget for varen eller tjenesten.

Innføring av merverdiavgiftsplikt på omsetning av persontransporttjenester vil ikke innebære noen endring av disse reglene, men fordi store deler av persontransportnæringen i dag mottar offentlige tilskudd/overføringer vil dette være en viktig praktisk problemstilling på dette området.

Det kan i enkelte tilfeller være vanskelig å avgjøre om det foreligger omsetning mellom det offentlige organet som yter tilskuddet og den (transportøren) som mottar tilskuddet. Spørsmålet blir om det kan sies at det offentlige kjøper en persontransporttjeneste i disse tilfellene. Hvorvidt det som ytes blir omtalt som betaling, tilskudd, overføring eller lignende bør imidlertid ikke ha noen betydning i denne vurderingen.

Om det foreligger omsetning vil bero på en helhetsvurdering, hvor et vesentlig moment vil være om det offentlige har krav på en konkret gjenytelse, slik at kravet til gjensidighet er oppfylt. I denne vur-

deringen vil man blant annet måtte legge vekt på om:

- tjenesten som tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås
- den som yter tilskuddet har rett til å påvirke utformingen av tjenesten som tilskuddet skal dekke
- den som mottar tilskuddet har fått dette etter konkurranse med andre (for eksempel anbud)
- den som yter tilskuddet har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten blir mangelfullt utført.

Departementet antar at de fleste «tilskudd» som ytes på dette området er for generelle til at det kan sies å foreligge en konkret gjenytelse.

Det er ikke uvanlig at offentlig støtte innen transportsektoren brukes for å oppnå prisreduksjon overfor tredjemann. Det er imidlertid ikke vanlig å anse dette som omsetning, slik at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er den reduserte prisen som tredjemann betaler. Hvis støtten i stedet hadde blitt overført direkte til tredjemann, ville imidlertid beregningsgrunnlaget for avgiften blitt den ordinære prisen.

19.1.5.10 *Lav sats i alle omsetningsledd av persontransporttjenester*

Forslaget om lav merverdiavgiftssats på persontransporttjenester vil også gjelde der en virksomhet yter persontransport som underleverandør til en annen transportør. Dersom den lave satsen bare skulle omfatte omsetning til kunden i siste ledd, kunne det oppstått problemer med å fastslå hvem som utgjør siste ledd. Ved siden av dette avgiftstekniske hensynet er det også en kontrollmessig forenkling å ha lav sats i alle omsetningsledd av en persontransporttjeneste (i den grad slike tjenester omsettes i flere ledd). Dette er også slik det gjøres for den reduserte satsen på næringsmidler.

19.1.5.11 *Reiser som er betalt før lovens ikrafttredelse mv.*

I forbindelse med innføring av merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester vil det oppstå enkelte spørsmål i forbindelse med persontransport som blir bestilt eller betalt før endringslovens ikrafttredelse, men hvor selve gjennomføringen/reisen skjer etter dette tidspunktet. Det avgjørende for avgiftsplikten i disse tilfellene vil være når tjenesten anses levert, jf. merverdiavgiftsloven § 74. Dette vil være tidspunktet tjenesten utføres, og for eksempel ikke bestillings- eller betalingstidspunktet.

Det skal med andre ord beregnes merverdiavgift på alle reiser som gjennomføres 1. mars 2004 eller senere, uavhengig av om bestilling eller betaling har skjedd før dette tidspunktet.

Når det gjelder forhåndsbetalte reiser/billetter der reisetidspunktet ikke er kjent for selgeren på forhånd – for eksempel fleksikort som selges av Oslo sporveier – vil det imidlertid være umulig for selgeren å vite om reisen(e) gjennomføres før eller etter lovens ikrafttredelse. Det samme gjelder billetter som gjelder et begrenset tidsrom, men som må stemples av kunden i en automat før den benyttes. I disse tilfellene vil departementet av praktiske hensyn foreslå at det ikke beregnes merverdiavgift for noen del av omsetningen av slike kort som foretas før 1. mars 2004. Det er for det første grunn til å anta at prisen på kollektivtransport snarere vil reduseres enn økes som følge av forslaget om merverdiavgift på persontransport, og at det derfor ikke vil være så interessant å kjøpe opp store mengder av slike kort på forhånd. Dessuten vil dette bare gjelde kort som selges før 1. mars 2004, og det er grunn til å anta at disse også vil ha begrenset varighet av hensyn til senere takstendringer osv.

Når det gjelder billetter og kort som er gyldige i en på forhånd kjent periode – for eksempel årskort og halvårskort som selges før 1. mars 2004 – vil man derimot kunne henføre omsetningen til før og etter ikrafttredelsestidspunktet.

Et annet spørsmål knytter seg til reiser som starter før lovens ikrafttredelse, men som avsluttes etter dette tidspunktet. Dette kan gjelde alt fra drosetransport som begynner og slutter like før og etter midnatt, til båttransport langs kysten som starter før og pågår flere dager etter ikrafttredelsen. Departementet vil foreslå at det ikke skal beregnes merverdiavgift på slike reiser som påbegynnes før lovens ikrafttredelse, selv om den avsluttes etter dette tidspunktet. Det er imidlertid en forutsetning at det dreier seg om en og samme reise.

19.1.6 **Formidling av persontransport**

19.1.6.1 *Gjeldende rett*

Det gjelder ikke noe generelt unntak fra avgiftsplikt for omsetning av formidlingstjenester. I forbindelse med at visse tjenester ikke er avgiftspliktige, er imidlertid også formidling av slike tjenester unntatt fra avgiftsplikt. Dette gjelder for blant annet formidling av tjenester som gjelder persontransport (og overnatting), jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 10. Bakgrunnen for dette er at ulik avgiftsbehandling mellom persontransport og formidling av persontransport vil kunne føre til konkur-

ransevidninger og uheldige avgiftsmessige tilpasninger.

19.1.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Forholdet til persontransport – likebehandling

Avgiftsplikt på persontransport taler for at formidling av persontransport også bør komme innenfor merverdiavgiftssystemet. Hvis ikke vil virksomheter som yter formidling av persontransport få andre konkurransevilkår enn virksomheter som yter persontransport og som forestår billettsalget direkte overfor kundene. For å unngå konkurransevidninger på dette området, foreslår departementet derfor at formidling av persontransport blir gjort avgiftspliktig med samme merverdiavgiftssats som for persontransport.

Ved avgiftsplikt både på persontransport og formidling av persontransport, vil merverdiavgift på provisjonen for formidlingen kunne føres til fradrag hos transportørene, turoperatørene, reisearrangørene osv. Merverdiavgiften vil dermed ikke føre til økte omkostninger for leverandørens persontransporttjenester, eller føre til konkurransevidninger mellom reisebyråenes virksomhet med formidling av persontransport og transportørens virksomhet direkte overfor kundene. Avgiftsplikt på formidlers tjenester vil dermed skape mer nøytralitet i avgiftssystemet, også fordi formidlere vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift på egne anskaffelser til bruk i formidlingsvirksomheten.

Virksomheter som i tillegg til å formidle persontransport arrangerer egne reiser eller selger reiser i eget navn, vil dessuten bli avgiftspliktige for denne omsetning ved at persontransport kommer innenfor avgiftsområdet. Det kan også tenkes at reisebyråer påtar seg konsulentoppdrag hvor de setter sammen reiseopplegg osv., og dermed vil de også kunne være avgiftspliktige for omsetning av konsulenttjenester.

Reisebyråer som formidler overnattingstjenester eller guidetjenester vil imidlertid ikke være avgiftspliktig for denne delen av virksomheten. Samtidig vil de heller ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne delen av virksomheten.

Avgrensning av området med lav merverdiavgiftssats – formidling av persontransport

Ved å innføre en lav merverdiavgiftssats på formidling av persontransport, blir det nødvendig å avgjøre når man står overfor slik formidling. Dette vil

være avgjørende for avgrensningen av området for den lave merverdiavgiftssatsen.

Når det gjelder skillet mellom de tilfeller hvor man opptrer som formidler av persontransport og de tilfeller hvor man handler i eget navn eller selv står for transporten, vil det som påpekt overfor ikke være like avgjørende å skille mellom formidlingen og selve persontransporten, siden begge deler er omfattet av den samme merverdiavgiftssatsen.

De som formidler persontransport skal for det første beregne merverdiavgift med lav sats av den provisjonen som belastes oppdragsgiverne. Dessuten skal det beregnes slik merverdiavgift når disse tar direkte betalt av de reisende i form av gebyrer for bestilling av persontransporttjenester.

I de tilfeller hvor det formidles pakketurer der det ved siden av persontransport inngår andre tjenester (overnatting, servering, guiding), må det foretas en fordeling slik at det bare beregnes merverdiavgift etter lav sats for den delen av vederlaget som utgjør formidling av persontransport.

Lav merverdiavgiftssats på formidling av persontransport nødvendigvis for øvrig endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift. Forslag til endringer i Stortingets plenarvedtak er fremmet i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Særlig om formidling av persontransport til og fra utlandet

Formidling av persontransport til og fra utlandet må ses i sammenheng med departementets forslag om at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på direkte persontransport til eller fra utlandet, herunder av den innenlandske delen av slik transport. Av samme hensyn som taler for at formidling av persontransport blir avgiftspliktig på samme måte som selve persontransporttjenesten, vil departementet foreslå at det heller ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av formidling av direkte transport til og fra utlandet. Tilsvarende regler finner man også i svensk rett.

19.1.7 Tjenester som gjelder opplysninger om rutegående persontransport

19.1.7.1 Gjeldende rett

Fra 1. juli 2002 ble tjenester som gjelder opplysninger om rutegående persontransport unntatt fra avgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 16. Bakgrunnen for dette var sammenheng man så mellom persontransport, formidling av persontransport og tjenester som går ut på å gi opp-

lysninger om rutegående persontransport. Forskjellige avgiftsregler på disse områdene kunne føre til uheldige avgiftsmessige tilpasninger og påvirke nøytraliteten i regelverket mellom tilbyderne av disse tjenestene.

19.1.7.2 Departementets vurderinger og forslag

Når det er foreslått at persontransport og formidling av persontransport kommer innenfor avgiftsområdet, vil sammenhengen mellom disse tjenestene og tjenester som gjelder opplysninger om rutegående persontransport tilsi at disse tjenestene igjen blir avgiftspliktige. Dersom slike tjenester fortsatt skal holdes utenfor avgiftsområdet, vil det oppstå kumulasjon av merverdiavgift mellom tilbyderne og mottakerne av disse tjenestene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 16 oppheves. Det foreslås imidlertid ikke å innføre lav merverdiavgiftssats på disse tjenestene. Bakgrunnen for dette er at virksomheter som driver med persontransport vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester. Det antas at private i liten grad kjøper slike tjenester.

19.1.8 Innenlands ferging av kjøretøyer

19.1.8.1 Gjeldende rett

Det gjelder i dag et særskilt fritak (nullsats) ved omsetning av transporttjenester som består i ferging av kjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 10.

Nærmere bestemmelser om fritaket er fastsatt i forskrift 18. august 1970 nr. 9795 om transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer (forskrift nr. 36). Med ferging forstås etter denne forskriften transport av kjøretøyer – herunder last under transport på kjøretøyet – på ferge eller fartøy i innenlandsk veisamband. Ferging i innenlands veisamband foreligger når vedkommende fergeforbindelse er etablert for å tjene som bindeledd mellom deler av det innenlandske veinettet. Fritaket får således ikke anvendelse når kjøretøyer for eksempel fraktes med vanlig ruteskip selv om anløpsstedene har veiforbindelse og kjøretøyene selv kjører til og fra skipssiden.

Med kjøretøyer forstås etter samme forskrift kjøretøyer av enhver art som er i bruk som kjøretøyer når de tas om bord og settes i land fra fartøy som nevnt. Ren varetransport, herunder transport av emballert kjøretøy eller kjøretøyer som ikke er i bruk som kjøretøy, omfattes således ikke av fritaket.

I tilfeller hvor det løses en billett for ferging av kjøretøy med fører, tolkes for øvrig fritaket til å gjelde hele vederlaget.

19.1.8.2 Departementets vurderinger og forslag

Innføring av lav merverdiavgiftssats på persontransport gjør det nødvendig å se på dagens fritak for ferging av kjøretøyer, blant annet fordi det kan bli nødvendig å skille mellom hva som skal anses som ferging av kjøretøyer og persontransport.

Departementet mener det i utgangspunktet vil være uheldig dersom ferging av kjøretøyer skal ha en lavere merverdiavgiftssats (nullsats) enn den som skal gjelde for persontransport (6 prosent). Det vil for eksempel medføre at man må betale høyere merverdiavgift for passasjerer i bilen eller personer som ikke følger med noe kjøretøy.

Departementet foreslår derfor at ferging av kjøretøy og persontransport skal følge samme merverdiavgiftssats. Alle fergebilletter vil dermed være omfattet av den lave merverdiavgiftssatsen på 6 prosent. Dette vil dessuten være en enkel regel å praktisere for alle parter.

Som påpekt i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak vil dette kunne gi en viss merbelastning for fergeselskapene, ettersom de nå er innenfor avgiftssystemet med nullsats. Det foreslås derfor at riksvegfergene blir kompensert for dette gjennom økt budsjettstøtte. Det vises til nærmere omtale i Stortingsproposisjonen. Innføringen av en lav merverdiavgiftssats for ferging av kjøretøyer nødvendiggjør også endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift.

19.1.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

19.1.9.1 Økonomiske og administrative konsekvenser for persontransportnæringen

Ved å innføre merverdiavgift på persontransport med lav merverdiavgiftssats på 6 prosent, skal virksomheter som driver med persontransport beregne 6 prosent merverdiavgift på sin omsetning av persontransporttjenester, samtidig som de vil kunne trekke fra all inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester (som normalt er pålagt 24 prosent merverdiavgift). Det er nærliggende å anta at utslagene av et slikt forslag kan bli litt forskjellig for ulike deler av persontransportnæringen, og at de virksomheter med store avgiftspliktige anskaffelser kombinert med store generelle offentlige tilskudd som ikke skal avgiftsberegnes, vil ha de største for-

delene av forslaget. Avgiftsplikt med 6 pst. vil innebære en avgiftslettelse på knapt 500 mill. kroner årlig for persontransporten samlet. For en nærmere redegjørelse og de ulike beregninger på de ulike transportområdene vises for øvrig til St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Når det gjelder de administrative konsekvenser for næringen, vil forslaget for det første medføre at virksomheter som ikke allerede er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, må registreres. Imidlertid vil mange virksomheter allerede være registrert i avgiftsmanntallet fordi de driver annen avgiftspliktig virksomhet (som for eksempel varetransport). Antall nye registreringer vil trolig først og fremst komme fra drosjenæringen, hvor det finnes et stort antall mindre selvstendige næringsdrivende.

Ved siden av selve registreringen må virksomhetene levere avgiftsoppgjør. Det antas at de fleste virksomhetene benytter elektroniske systemer til regnskapsføringen, og slike systemer vil kunne håndtere et avgiftsoppgjør uten behov for større tilpasninger.

For virksomheter som i dag driver kombinert virksomhet i forhold til avgiftsplikten, det vil si persontransport i kombinasjon med annen avgiftspliktig virksomhet (for eksempel varetransport), vil som nevnt forslaget medføre klare administrative forenklinger ved at man slipper problemene ved fordelingen av inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser.

19.1.9.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene

Merverdiavgift på persontransport vil få betydning for arbeidet med merverdiavgiftsmanntallet. På grunnlag av søk i Enhetsregisteret har Skattedirektoratet antatt at forslaget om merverdiavgift på persontransport vil medføre cirka 9 500 nye enheter i manntallet. For fylkesskattekontorene vil dette medføre en engangsinnsats for å få registrert alle enhetene. I tillegg vil det bli normalt vedlikehold av manntallet.

En ny lav merverdiavgiftssats på 6 prosent vil dessuten medføre at det må gjennomføres endringer i programvaren MVA 3. Endringene vil ha konsekvenser for en rekke sentrale moduler i systemet som må tilpasses den nye satsen. Disse endringene vil imidlertid få betydning dersom man senere ønsker å benytte samme merverdiavgiftssats på andre områder enn persontransport. Dessuten vil forslaget få enkelte konsekvenser for den elektroniske leveringstjenesten for merverdiavgift, ved siden av at det blir nødvendig med endringer i det sentrale oppgavemottaket som leser papiroppgaver maski-

nelt (for de avgiftspliktige som ikke leverer avgiftsoppgavene elektronisk).

For selve oppgavebehandlingen vil forslaget medføre økt arbeid med blant annet behandling av forespørsler som følge av feil i oppgavene, behandling/attestering av eventuelle tilgodeoppgaver og oppgavekontroll.

Skattedirektoratet har anslått engangskostnadene ved forslaget til å utgjøre 12 millioner kroner og de årlige driftskostnadene til 600 000 kroner. I tillegg kommer 2,6 årsverk i forbindelse med ekstraordinær innsats ved registreringen, og 8,2 årsverk til ordinær drift.

19.1.10 Merknader til forslag til lovtekst

Til endringen av § 5 b første ledd nr. 9:

Bestemmelsen fastsetter i dag merverdiavgiftsunntaket for persontransport. Ved at det nå foreslås at denne bestemmelsen endres til bare å omfatte en spesiell form for persontransport – persontransport med skiheiser, kabelbaner og lignende – vil all annen persontransport være avgiftspliktig etter den generelle regelen om avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 13. Samtidig foreslås det at slik vanlig persontransport skal avgiftsberegnes etter ny lav merverdiavgiftssats på 6 prosent. Det vises til forslag til stortingsvedtak i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Når det gjelder hva som skal anses som persontransport, vises det til en nærmere redegjørelse for dette overfor.

Til endringen av § 5 b første ledd nr. 10:

Bestemmelsen unntar i dag både formidling av persontransport og romutleie i hotellvirksomhet fra avgiftsplikt. På grunn av den nære sammenhengen mellom persontransport og formidlingen av slik transport, foreslås det å oppheve avgiftsunntaket for formidling av persontransport samtidig som man opphever det tilsvarende unntaket for persontransport. På samme måte som for persontransport foreslås det samtidig å innføre en ny lav merverdiavgiftssats for slike tjenester. Det gjøres ingen endringer for formidling av romutleie i hotellvirksomhet.

Til opphevelsen av § 5 b første ledd nr. 16

Bestemmelsen unntar i dag tjenester som gjelder opplysninger om rutegående persontransport fra avgiftsplikten. På grunn av den nære sammenhengen mellom slike tjenester og persontransport, foreslås det å oppheve dette unntaket. Virksomheter

som yter slike tjenester vil heretter måtte beregne normal merverdiavgift av sin omsetning og de vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Samtidig vil virksomheter som driver med persontransport, og som benytter seg av slike tjenester i sin virksomhet, heretter kunne trekke fra inngående merverdiavgift på slike tjenester i sitt avgiftsoppgjør.

Til opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5:

Bestemmelsen fastsetter i dag en plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak, når varer og tjenester fra virksomheten brukes til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 22 første ledd nr. 3.

Som følge av at personbefordring blir avgiftspliktig og fordi fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse av persontransporttjenester til bruk i virksomheten ikke skal avskjæres, foreslås det at bestemmelsen oppheves. Når det gjelder avgiftsbestemmelsene i nåværende § 14 annet ledd nr. 5 knyttet til personkjøretøyer, vises det til § 14 nytt tredje ledd og § 22 første ledd nr. 3 og merknadene til disse to bestemmelsene.

Til § 14 nytt tredje ledd:

Det foreslås en videreføring av dagens regel om at fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer er avskåret selv om kjøretøyet brukes i en avgiftspliktig virksomhet, jf. § 22 første ledd nr. 3. Flere virksomheter vil imidlertid få fradragsrett på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer. Dette gjelder yrkesmessig persontransport og yrkesmessig utleievirksomhet. Fradragsretten gjelder også anskaffelser til bruk i virksomhet med videresalg av personkjøretøyer. Det vises imidlertid til bestemmelsen i § 16 første ledd nr. 11.

Fordi disse virksomhetene har fradragsrett på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer, fastsetter § 14 nytt tredje ledd *første punktum* at det skal svares merverdiavgift som ved uttak når personkjøretøyer brukes til andre formål.

Det fastsettes i *annet punktum* at det også skal svares merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester fra en virksomhet brukes til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer til annet formål enn som nevnt i første punktum.

I *tredje punktum* videreføres bestemmelsen om

at også campingtilhenger skal anses som personkjøretøy.

I *fjerde punktum* videreføres departementets hjemmel til i forskrift å fastsette nærmere vilkår om minste eiertid og bruk.

Til endringen av § 16 første ledd nr. 4 første punktum:

Avgiftsfritaket for transporttjenester knyttet til varettransport direkte til eller fra utlandet videreføres. I tillegg utvides bestemmelsen til også å omfatte omsetning av persontransporttjenester her i landet når transporten skjer direkte til eller fra utlandet. Endringen består i at ordene «av varen» er tatt ut. Dette betyr at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på omsetning av internasjonale persontransporttjenester.

Bestemmelsen medfører at den innenlandske delen av en internasjonal reise verken skal avgiftsberegnes ved reiser til eller fra utlandet. Reiser med start i Norge og med bestemmelsessted i utlandet, vil i sin helhet bli likestilt med avgiftsfri eksport, selv om en del av reisen foregår på norsk territorium. For det omvendte tilfelle hvor reisen starter i utlandet med bestemmelsessted i Norge, vil den del av reisen som ikke skjer i Norge anses som omsetning i utlandet. Den delen av reisen som foregår i Norge vil være avgiftsfri etter denne bestemmelsen.

Til opphevelsen av § 16 første ledd nr. 10:

Bestemmelsen om merverdiavgiftsfritak ved omsetning av transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer oppheves. Samtidig foreslås det at tjenester som omfattes av denne bestemmelsen i dag, avgiftsberegnes etter ny lav merverdiavgiftssats på 6 prosent. Det vises til forslag til stortingsvedtak i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Til § 22 første ledd nr. 3:

Endringen består i at det gjøres en henvisning til § 14 tredje ledd. Endringen må ses i sammenheng med § 14 nytt tredje ledd og opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5.

§ 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 nytt tredje ledd avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse, vedlikehold, bruk (herunder leie) og drift av personkjøretøyer. Dette er en videreføring av gjeldende rett, og innebærer at avgiftspliktige næringsdrivende i utgangspunktet blir belastet med merverdiavgift på alle anskaffelser knyttet til personkjøretøyer uten hensyn til bruken. Be-

stemmelsen gjør imidlertid unntak for personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet og for personkjøretøyer for videresalg. Dette tilsvare rettstilstanden i dag. Det foreslås i denne bestemmelsen at det også gjøres unntak for personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig persontransport. I disse tilfellene vil det foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv., såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt. Det vises for øvrig til merknadene til § 14 nytt tredje ledd og opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5.

19.2 Den generelle beløpsgrensen for registrering i avgiftsmanntallet

19.2.1 Innledning

Det foreslås at den generelle beløpsgrensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet økes fra kr 30 000 til kr 50 000 med virkning fra 1. januar 2004. Her presenteres de lovmessige endringene foreslått nødvendig. Det vises også til omtale i St. prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak hvor de provenymessige konsekvensene omtales nærmere.

Etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd skal en næringsdrivende registreres i manntallet for merverdiavgift når hans omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteg kr 30 000 i en periode på 12 måneder. Den opprinnelige registreringsgrensen ble satt til kr 6 000 ved innføringen av merverdiavgiften i 1970. Registreringsgrensen ble hevet til kr 12 000 fra 1. juli 1982, jf. Ot.prp. nr. 57 (1981–82) og til kr 30 000 fra 1. juli 1992, jf. Ot.prp. nr. 76 (1991–92).

19.2.2 Departementets vurderinger og forslag

En heving av grensen vil innebære forenklinger både for de næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene. Mange små næringsdrivende vil slippe de forpliktelser de i dag er pålagt etter merverdiavgiftslovgivningen, herunder forpliktelser vedrørende registrering og oppgaveinnsendelse. For avgiftsmyndighetene innebærer dette en administrativ fordel, særlig i forbindelse med lettelse i manntallsførings- og oppgavebehandlingen.

For at omsetning av varer og tjenester skal utløse plikt til å beregne merverdiavgift, må omsetningen skje som ledd i næringsvirksomhet. En heving av grensen vil derfor i tillegg innebære færre vanskelige grensdragninger i forbindelse med spørsmålet om det foreligger næringsvirksomhet.

Beløpsgrensen for registrering har stått uendret siden 1. juli 1992. En justering av beløpsgrensen vil hensynta den generelle prisutviklingen ellers. Grensen på kr 30 000 som ble innført i 1992 ville i dag utgjøre om lag kr 40 000.

Departementet foreslår at den generelle grensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet heves til kr 50 000. Provenyeffekten av en slik endring vil være om lag 400 mill. kroner. Den positive provenyeffekten som oppstår ved en heving av registreringsgrensen skyldes særlig at små næringsdrivende ofte leverer oppgaver der fradragsberettiget inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, slik at de får tilbakebetalt avgift fra staten.

En heving av den generelle registreringsgrensen til kr 50 000 vil i følge tallmateriale innhentet fra Skattedirektoratet resultere i at om lag 48 000 næringsdrivende som i dag er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, tas ut av registeret. Etter merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd er utgangspunktet nå som tidligere at en allerede registrert virksomhet hvor omsetning og uttak synker under registreringsgrensen, skal stå i manntallet i minst to hele kalenderår etter at omsetning og uttak har sunket under registreringsgrensen. Ved vurderingen etter fjerde ledd er det den til enhver tid gjeldende beløpsgrense i bestemmelsens første ledd som legges til grunn. Dette innebærer at virksomheter som ved en vurdering etter 1. januar 2004 har hatt omsetning under kr 50 000 i minst to hele kalenderår, skal tas ut av registeret.

Departementet viser til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første setning. Det foreslås at lovendringen trer i kraft 1. januar 2004.

19.3 Tannlegers mv. utleie av utstyr

19.3.1 Innledning/bakgrunn

I praksis er det vanlig at en assistenttannlege leier kontor, utstyr og eventuelt tannhelsesekretær hos eieren av en tannlegepraksis. I en del tilfeller behandler assistenttannlegen også praksiseiers pasienter. Som vederlag for disse tjenestene betaler assistenttannlegen en prosentandel av innbetalt pasienthonorar.

Helsetjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven. Unntaket omfatter også varer og tjenester som leveres som et naturlig ledd i ytelsen av en helsetjeneste. Dette gjelder imidlertid kun levering av varer og tjenester til pasienten fra den som yter helsetjenesten. Omsetning av and-

re varer og tjenester ellers mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell omfattes heller ikke av unntaket. Det gjelder også mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell i samme praksis.

Leieforholdet mellom assistenttannlegen og praksiseier omfattes dermed ikke av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester. Andre unntak kan imidlertid komme til anvendelse. Utleie av fast eiendom er eksempelvis unntatt avgiftsplikt. Det samme gjelder utleie av helsepersonell. Utleie av varer/utstyr har imidlertid vært merverdiavgiftspliktig fra innføringen av merverdiavgift i Norge. Dette gjelder også når utleien skjer mellom selvstendige næringsdrivende helsepersonell som yter unntatte helsetjenester. Dersom assistenttannlegen mot vederlag nyter godt av å kunne benytte praksiseiers pasientportefølje, kan også dette utløse avgiftsplikt.

I Dokument nr. 8:95 (2002–2003) ble det lagt fram et privat lovforslag som gikk ut på å endre merverdiavgiftsloven slik at den type utleie som er beskrevet ovenfor ikke lenger skal være avgiftspliktig. Departementet gav i sitt svarbrev uttrykk for at man i samarbeid med Skattedirektoratet ville se nærmere på hvordan et slikt unntak kunne utformes. Det ble videre uttalt at unntaket også måtte omfatte andre grupper av selvstendig næringsdrivende helsepersonell som organiserer seg på tilsvarende måte.

Stortinget vedtok 28. mai 2003 å vedlegge forslaget protokollen. I Innst. S. nr. 211 uttaler imidlertid Finanskomiteen:

«at den difor er glad at finansministeren i sitt svarbrev skriv at han har sett i gong eit arbeid med tanke på å få eit unntak for tenester som vert ytt mellom sjølvstendige næringsdrivande tannlegar i samme praksis.

Komiteen er likevel også av den meining at innføring av særordningar for einskilde grupper av næringsdrivande er uheldig, og er såleis einig i at det må setjast klare avgrensingar for eit slikt fritak. Komiteen ser og at ei slik særordning i tillegg må gjelde andre grupper sjølvstendige næringsdrivande helsepersonell som organiserer seg på tilsvarende måte. Komiteen har merka seg at finansministeren vil sjå nærmare på dette og komme tilbake med forslag om unntak i samband med statsbudsjettet for 2004.»

Komiteen uttaler også:

«Når det gjeld tannlegar er komiteen tilfreds med at finansministeren med heimel i merverdiavgiftslova § 70 etablerer ei avgrensa unntaksordning for utleige i dei nevnte tilfella.»

På bakgrunn av stortingsbehandlingen besluttet Finansdepartementet ved vedtak av 8. juli 2003 å

innvilge tannleger som leier ut utstyr mv. til en assistenttannlege et midlertidig fritak for plikten til registrering i avgiftsmanntallet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70.

19.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Finansdepartementet har i samarbeid med Skattedirektoratet arbeidet med regelutformingen av et slikt unntak. Det viser seg at det er behov for å bruke noe lenger tid på dette arbeidet enn det som tidligere er varslet. Dette skyldes særlig at forslagene til nye regler etter departementets vurdering bør sendes på alminnelig høring. Et forslag om å unnta utleie av varer mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell i samme praksis vil bli sendt på høring så snart som mulig.

Som nevnt tidligere har departementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 innvilget et midlertidig fritak fra registreringsplikten for tannleger mv. som leier ut utstyr mv. til en assistenttannlege. Utsettelsen vil derfor ikke få noen betydning i praksis.

19.4 Utleie og leasing av el-biler

I forbindelse med behandling av Innst. S. nr. 86 (2002–2003) ba Stortinget Regjeringen om å foreta en rask utredning av merverdiavgiftsfritak for utleie og leasing av 0-utslippsbiler.

I merverdiavgiftsloven § 16 nr. 14 er det gitt fritak (0-sats) for omsetning av kjøretøy som bare bruker elektrisitet til fremdrift, jf. merverdiavgiftsloven § 63 første ledd første punktum som gir fritaket tilsvarende anvendelse ved innførsel. Fritaket omfatter ikke utleie/leasing og en utvidelse forutsetter derfor lovendring.

Fritaket for merverdiavgift ved omsetning av el-biler kom inn i loven under Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001), jf. Innst. O. nr. 24 (2000–2001).

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift på varer og tjenester. Det er derfor betenkelig å bruke merverdiavgiftssystemet til å tilgodese de hensynene som ligger bak dagens fritak for el-biler. Det kan i denne sammenheng vises til at fritak fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av el-biler, samtidig som den avgiftspliktige har fradragsrett for all inngående merverdiavgift (0-sats), indirekte medfører en form for subsidiering gjennom avgiftssystemet.

Merverdiavgiftssystemet bør virke mest mulig nøytralt i forhold til valg av finansieringsform. I så måte er det uheldig at leasing og kjøp behandles forskjellig i avgiftssammenheng. Isolert taler dette for en likestilling. Ved en generell utvidelse av fritaket til også å omfatte leie og leasing vil det imidlertid oppstå en avgiftsmessig forskjell mellom salg og utleie/leasing av elektriske kjøretøyer i tilknytning til reparasjoner og vedlikehold. En person som eier et slikt kjøretøy blir belastet med merverdiavgift på reparasjoner og vedlikehold. En utleier vil derimot ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av disse tjenestene, jf. merverdiavgiftsloven § 21. De faktiske kostnader knyttet til elektriske kjøretøy blir med dette noe lavere ved utleie/leasing, noe som kan innebære en konkurransevidning i disfavør av privat eie.

Med de unntak som oppstilles i avtalen selv, forbyr EØS-avtalens artikkel 61(1) medlemslandene å yte støtte som vrir, eller truer med å vri, konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, dersom dette påvirker samhandelen mellom EØS-landene. Støtte omfatter statsmidler av enhver form, herunder avgiftsfritak.

Før en eventuell utvidelse av fritaket til også å gjelde utleie/leasing, må det avklares om dette er forenlig med EØS-avtalens bestemmelser om statsstøtte. I forhold til statsstøtteregelveverket vil vurderingen i utgangspunktet falle likt ut for omsetning og utleie/leasing av el-biler. Finansdepartementet har i den sammenheng forelagt saken for Nærings- og handelsdepartementet og vil om nødvendig også ta saken opp med EFTAs overvåkningsorgan (ESA).

Regjeringen anbefaler på denne bakgrunn at spørsmålet om å innføre merverdiavgiftsfritak ved utleie og leasing av kjøretøy som kun benytter elektrisitet til fremdrift, utsettes til de EØS-rettslige sider av saken er avklart.

19.5 Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling

I forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2003 ble det lagt til grunn at tjenester innen alternativ behandling skulle unntas fra merverdiavgift, og at dette skulle iverksettes senest i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2003 innenfor de rammer Stortinget trakk opp. Etter forutgående høring ble forskrift 15. juni 2001 nr. 682 (Nr. 119) om avgren-

sing av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester endret 1. juli 2003, slik at ytterligere fem alternative behandlingsformer ble unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette da i tillegg til akupunktur og homøopati som allerede var unntatt. De nye unntatte behandlingsformene er naprapati, osteopati, soneterapi, aromaterapi, samt ernæringsterapi og urtemedisinbehandling. Ved vurderingen av hvilke behandlingsformer som burde unntas, ble det i samsvar med Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) punkt 7.15 lagt vekt på om behandlingsformene har stor utbredelse, om det foreligger vitenskapelig belegg eller systematisert kunnskap, om tjenesten er regulert i andre land eller om den anvendes av autorisert helsepersonell eller i helsetjenesten.

I forbindelse med forslaget om å utvide merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling med fem nye behandlingsformer, mottok departementet en rekke høringsinnspill. Det er nå foretatt en ytterligere gjennomgang av disse. I samsvar med de avgrensingskriterier som følger av Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) Om lov om alternativ behandling av sykdom mv., har Finansdepartementet i samarbeid med Helsedepartementet kommet til at også kinesiologi og klassisk (svensk) massasje kan unntas fra merverdiavgiftsplikten. Disse behandlingsformene er unntatt fra merverdiavgift fra 1. oktober 2003.

Som en oppfølging av Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) Om lov om alternativ behandling av sykdom mv., har Helsedepartementet nå sendt på høring et forslag til forskrift om opprettelsen av en frivillig registerordning for utøvere av alternativ behandling. Høringsfristen er satt til 15. oktober 2003.

Forslaget til registerordning går i korte trekk ut på at Sosial- og helsedirektoratet godkjenner utøverorganisasjoner som oppfyller nærmere bestemte vilkår. Den enkelte utøver vil deretter kunne bli registrert i registerordningen såfremt det er dokumentert at vedkommende er medlem av en slik godkjent utøverorganisasjon, og dernest oppfyller nærmere bestemte vilkår. Registeret skal opprettes ved Brønnøysundregistrene, og registerordningen skal være åpen både for personer som er helsepersonell etter helsepersonelloven og som utøver alternativ behandling, og andre som utøver alternativ behandling.

Når forskriften om en slik registerordning er trådt i kraft, vil det bli vurdert om unntak fra merverdiavgiftsplikten for alternative behandlingsformer kan knyttes opp mot denne. Et eventuelt forslag om dette vil bli sendt på alminnelig høring.

20 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

20.1 Sammendrag

Finansdepartementet fremmer forslag til ny lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner. Formålet er å etablere en ordning som kan nøytralisere konkurransevriddinger som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet. Forslaget går ut på å innføre en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Departementet foreslår at den nye loven avløser lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv., som hjemler dagens begrensede kompensasjonsordning.

En generell kompensasjonsordning vil, i motsetning til dagens begrensede ordning, gjelde alle varer og tjenester. Ordningen innebærer at det kompenseres for all merverdiavgift som kommuner og fylkeskommuner betaler. Dermed vil ikke merverdiavgiften gi kommunene motiv til å produsere tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe fra andre.

Departementet foreslår forenklinger når det gjelder den praktiske innretningen av kompensasjonsordningen. Det foreslås at kompensasjonsoppgave skal sendes inn til myndighetene annen hver måned slik som reglene er i det ordinære avgiftssystemet. Det foreslås at utbetaling skal skje fortløpende og innen tre uker. Dokumentasjonen i forbindelse med innsendelse av kompensasjonskrav foreslås forenklet ved at kompensasjonsoppgaven vedlegges en revisorbekreftelse. I tillegg foreslås det at kompensasjonskrav fra private tjenesteprodusenter skal sendes direkte til myndighetene og ikke via kommunen som etter dagens ordning. Departementet foreslår at merverdiavgiftskostnadene årlig må overstige 20 000 kroner for at man skal komme inn under kompensasjonsordningen.

En generell kompensasjonsordning vil medføre nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private produsenter av tjenester som ikke er avgiftspliktige. For å motvirke disse vriddingene foreslås det at også private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte helse-, undervisnings- og sosiale tjenester omfattes av kompensasjonsordningen. Det er på disse områdene, foruten fast eiendom, at det må antas kommunene i størst grad vil kunne

komme i en konkurransesituasjon med ikke-avgiftspliktige private virksomheter. Begrensningen til de tre tjenesteområdene gjør at private og ideelle virksomheter innen kultur, idrett og samferdsel, på samme måte som etter dagens begrensede kompensasjonsordning, ikke vil være omfattet. For å motvirke nye konkurransevriddinger på området for fast eiendom, vil departementet utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Utvidelsen vil medføre at registreringsordningen også omfatter utleie til kommunale virksomheter, selv om lokalene ikke brukes til avgiftspliktig virksomhet. Dette vil nøytralisere beslutningsgrunnlaget ved kommunens valg mellom å drive i eide eller leide lokaler.

De beløp som kompenseres etter den generelle kompensasjonsordningen skal finansieres av de kompensasjonsberettigede selv gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter. Muligheten for reduserte kostnader for kommunen foreligger ikke når det gjelder private barnehager, grunnskoler og videregående skoler hvor offentlige bidrag hovedsakelig er statstilskudd. For disse finansieres kompensasjonsordningen derfor gjennom trekk i tilskudd fra staten.

Departementet foreslår at loven trer i kraft fra 1. januar 2004. Av hensyn til tilrettelegging og praktisk gjennomføring av kompensasjonsordningen, foreslås det en overgangsperiode som innebærer at krav om kompensasjon for anskaffelser foretatt i løpet av første periode 2004 tidligst kan fremsettes på oppgaven for annen periode 2004. Dette innebærer at første tilbakebetaling vil skje i månedsskiftet juni/juli 2004.

20.2 Bakgrunn

Formålet med den generelle kompensasjonsordning er å motvirke konkurransevriddingene som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet mellom kommunal egenproduksjon og kommunenes kjøp av tjenester fra privat sektor. Denne form for konkurransevridding kan oppstå i tilfeller hvor kommunale og fylkeskommunale institusjoners

egen fremstilling av tjenester skjer uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende tjeneste fra private blir avgiftsbelagt. Kommunale og fylkeskommunale institusjoner kan derfor ha en økonomisk fordel av at tjenestene blir utført med egne ansatte i stedet for å kjøpe tjenestene fra registrerte næringsdrivende. Det er videre et formål med ordningen å motvirke konkurransevridninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer.

Det har siden 1995 vært en begrenset kompensasjonsordning for kommunesektoren, jf. lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. Hensikten med den begrensede kompensasjonsordningen har vært å nøytralisere virkningene av merverdiavgiften ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre på enkelte tjenesteområder; vaskeri og renseri, bygg og anlegg samt renhold.

Det har vært reist spørsmål om den begrensede kompensasjonsordning fungerer etter hensikten. Dette gjelder både i forhold til omfang og utforming. Spørsmålet om kompensasjonsordningen bør utvides til å omfatte flere tjenester er særlig blitt aktualisert etter merverdiavgiftsreformen 2001. For virksomheter som er unntatt fra merverdiavgiften, slik som kommunal sektor, vil flere tjenester som anskaffes være avgiftspliktige som følge av reformen. Dette innebærer ytterligere konkurransevridninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre, og da spesielt for ulike former av støttetjenester som for eksempel økonomisk og administrativ tjenesteyting.

Dette forslaget har sin bakgrunn i Sem-erklæringen, som er det politiske grunnlaget for Samarbeidsregjeringen. I erklæringen uttaler Regjeringen at den vil sørge for at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. Videre ønsker Regjeringen å likestille kjøp av tjenester fra private bedrifter med offentlig tjenesteproduksjon av tjenester.

Regjeringen satte i januar 2002 ned et utvalg som skulle vurdere løsninger som virker nøytralt for kommunenes beslutninger i forhold til merverdiavgiften. Utvalget la frem sin utredning 18. desember 2002, jf. NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransevridninger mellom kommuner og private.

I Budsjett-innst. S. nr. 1 (2002–2003) støttet finanskomiteens flertall (medlemmene fra Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folkeparti og Venstre) Regjeringens arbeid med å endre regelverket. Komiteens flertall understreket viktigheten av at de nødvendige endringer kom på plass så raskt som mulig, og senest i forbindelse med statsbudsjettet

for 2004. I Revidert nasjonalbudsjett 2003 og kommuneproposisjonen 2004 varslet Regjeringen at den ville fremme forslag om en ordning som kan nøytralisere merverdiavgiften for kommunene i forbindelse med 2004-budsjettet.

20.3 Gjeldende rett

20.3.1 Generelt om merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell avgift på innlands omsetning av varer og tjenester. I tillegg til omsetning utløser også innførsel og uttak plikt til å betale merverdiavgift. Omsetning av alle varer og tjenester er i utgangspunktet avgiftspliktig.

Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet, er det lagt vekt på at systemet skal være mest mulig nøytralt og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for skatteetaten og de næringsdrivende.

Merverdiavgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd. Retten til å fradragføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke blir belastet de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Dette fører til nøytralitet i systemet uavhengig av antall omsetningsledd. Merverdiavgiften blir endelig belastet først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig, og dermed ikke har mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde alle som anses som sluttforbrukere i systemet, herunder næringsvirksomheter som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet. Ved siden av en stor andel av offentlig virksomhet, vil alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av avgiftsplikten, eksempelvis banker eller forsikringsvirksomhet, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere. For merverdiavgiftspliktige næringsdrivende er prinsippet om nøytralitet godt ivaretatt gjennom fradragretten som gjelder ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i virksomheten. For ikke-avgiftspliktig virksomhet kan det imidlertid oppstå konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften. Slike virksomheter har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Dersom en slik virksomhet velger å utføre tjenesten med egne ansatte, skal det ikke beregnes merverdiavgift. Slike konkurransevridninger er nærmere beskrevet i NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransevridninger mellom kommuner og private.

Med merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 ble

det innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Omsetning av tjenester er etter dette avgiftspliktig med mindre de er uttrykkelig unntatt i loven. Det er vedtatt unntak for blant annet helse-tjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester, omsetning og utleie av fast eiendom samt en rekke unntak innen kultursektoren, idrett og reiselivsrelaterede næringer.

20.3.2 Nærmere om offentlige virksomheters merverdiavgiftsplikt

20.3.2.1 Generelt

Offentlige virksomheters avgiftsrettslige stilling er regulert i merverdiavgiftsloven § 11. Merverdiavgiftsreglene setter skille mellom offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, og offentlige institusjoner som primært er etablert for å løse andre oppgaver, men som i mindre utstrekning omsetter varer eller tjenester til andre. For å vurdere hvilke institusjoner som produserer tjenester til eget bruk og hvilke som omsetter til andre, er det viktig å ta stilling til hva som er en enhet. En kommune eller fylkeskommune anses i utgangspunktet som en enhet i forhold til merverdiavgiftsloven § 11. Staten er derimot ikke en enhet. Innen staten er utgangspunktet at den enkelte institusjon, etat, direktorat eller departement må vurderes for seg.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 første ledd, som omhandler offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, fastslår at offentlige institusjoner er avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester. Reglene for institusjoner som i hovedsak produserer til eget forbruk er tatt inn i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Slike institusjoner er avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre, men har på den annen side kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Denne bestemmelsen innebærer i utgangspunktet enkelte forskjeller mellom private næringsdrivende og offentlige enheter, blant annet når det gjelder avgiftsberegning ved uttak.

Selv om det nå er et bredere avgiftsgrunnlag enn tidligere, vil fortsatt en stor andel av offentlig virksomheter være utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette skyldes flere forhold. For det første vil offentlige institusjoner i stor utstrekning utøve offentlig myndighet. Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. For det annet vil offentlige institusjoner i mange tilfeller ikke ha omsetningsvirksomhet, det vil si at tjenester ikke ytes mot ve-

derlag. Det vil da ikke foreligge omsetning, og følgelig ikke merverdiavgiftsplikt. Siden merverdiavgiftsplikten avhenger av at det foreligger en transaksjon, vil offentlige overføringer som regel ikke være avgiftspliktige fordi de ikke anses som vederlag for en konkret tjeneste. For det tredje vil offentlige institusjoner som eventuelt har omsetning, ofte omsette tjenester som er særskilt unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester.

Nedenfor gis det en nærmere omtale av merverdiavgiftsbestemmelsene for offentlige virksomheter.

20.3.2.2 Merverdiavgiftsloven § 11 første og annet ledd

Merverdiavgiftsloven § 11 første ledd fastslår at både statlige, fylkeskommunale og kommunale institusjoner er pliktige til å beregne merverdiavgift på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som er innenfor avgiftsområdet. Det samme gjelder institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune. Bestemmelsen setter ikke krav til næringsvirksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt. Offentlige institusjoner som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester vil omfattes av de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Disse skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet, beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning til andre og beregne avgift ved uttak utenfor avgiftsområdet.

Mange offentlige institusjoner har ikke omsetning. Disse fremstiller varer eller yter tjenester kun til egne aktiviteter. For disse institusjonene foreligger det ikke merverdiavgiftsplikt. De skal ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet og kan ikke gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på innkjøp til bruk i virksomheten.

Offentlige institusjoner som i utgangspunktet tar sikte på å fremstille varer eller utføre tjenester for å dekke egne behov, kan av og til ha begrenset omsetning av varer og tjenester til andre. Dette forholdet er regulert i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Bestemmelsen slår fast at det bare er omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov. Videre skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift ved uttak til eget bruk av varer og tjenester. Motstykket er at det kun gis fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som skal omsettes videre. Begrensningen i fradragsretten medfører at virksomheter som omfattes av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, i motsetning til private næ-

ringsdrivende som driver delt virksomhet, ikke har krav på forholdsmessig fradrag ved anskaffelse av driftsmidler som brukes i hele virksomheten.

20.3.2.3 *Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning – merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd*

I merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd er det åpnet for at Kongen etter å ha innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg, kan bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies av disse, skal beregne og betale merverdiavgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Bestemmelsen gir således adgang til å gi pålegg om å beregne merverdiavgift av egne ytelser.

Bakgrunnen for denne bestemmelsen er at virksomheter som ikke driver utadrettet omsetningsvirksomhet eller som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, kan fremstille varer eller yte tjenester til eget bruk uten at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Dersom den tilsvarende vare eller tjeneste anskaffes fra private næringsdrivende, blir institusjonen belastet med merverdiavgift. Dette kan føre til konkurransevidninger.

Ved kgl. res. 6. august 1971 ble det oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevidninger. Utvalget har opp gjennom årene behandlet saker som vedrører flere ulike bransjer, blant annet trykkeri, renhold og vaskeri. Det er imidlertid aldri blitt truffet noen avgjørelse om avgiftspålegg. I NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov, er det gitt en nærmere redegjørelse for behandlingen i utvalget. Det vises til denne. Siste møte i utvalget ble avholdt i 1998. Medlemmenes funksjonstid gikk ut i 1999 og nye medlemmer er ikke blitt utnevnt.

20.3.3 **Dagens begrensede kompensasjonsordning**

20.3.3.1 *Generelt*

Konkurransevidningene mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre skyldes at kommunal virksomhet i hovedsak ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette innebærer at kommunene og fylkeskommunene ofte heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Siden kommunal virksomhet dermed må betale merverdiavgift på anskaffelse av avgiftspliktige tjenester fra andre, kan merverdiavgiften gi økonomisk motiv til egenproduksjon av avgiftspliktige tjenester.

Fra 1. mai 1995 ble det innført en begrenset kompensasjonsordning for kommunesektoren, jf. lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (heretter benevnt kompensasjonsloven). Om forarbeidene til loven vises det til Ot.prp. nr. 18 (1994–95) Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende og Innst.O. nr. 25 (1994–95). Hensikten med den begrensede kompensasjonsordningen er å nøytralisere virkningene av merverdiavgiften ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Ordningen ligger utenfor merverdiavgiftssystemet. Etter kompensasjonsloven skal det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende.

Fra 1. januar 2000 er kompensasjonsordningen utvidet til også å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Det er i tillegg krav om at slike virksomheter skal finansieres fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. Om bakgrunnen for denne utvidelsen vises det til Innst.O. nr. 1 (1999–2000) og Ot.prp. nr. 86 (1998–99) Endringer i skatte- og avgiftslovgevinga.

Kompensasjonsordningen er for øvrig begrenset til å omfatte kommunale virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser etter merverdiavgiftslovens bestemmelser. I tilfeller hvor slike enheter har fradragsrett for inngående merverdiavgift, foreligger det ingen konkurransevidning som følge av merverdiavgiften.

Ved utformingen av kompensasjonsordningen, er det lagt til grunn at det kun er tjenesteelementet i leveransen som gir opphav til konkurransevidninger, siden kommunene uansett må betale merverdiavgift på vareinnsatsen som brukes i egenproduksjon av tjenesten. Kompensasjonsordningen gjelder derfor bare merverdiavgift ved anskaffelse av tjenester og ikke ved anskaffelse av varer. Siden det bare skal ytes kompensasjon for tjenesteelementet i leveransen, er det utarbeidet egne refusjonssatser som gjenspeiler tjenesteandelen av leveransen av de enkelte tjenester.

Kompensasjonsordningen var opprinnelig begrenset til å gjelde kommunenes anskaffelser av tjenester som gjelder vask og rens av tekstiler og arbeid på bygg og anlegg og annen fast eiendom. Fra 1. januar 2002 ble ordningen utvidet til også å omfatte renhold. Om bakgrunnen for denne utvidelsen vises det til Innst.O. nr. 3 (2001–2002).

Det er en forutsetning at den begrensede kompensasjonsordningen ikke skal påvirke statens inntekter. Kompensasjonsordningen er derfor finansiert av kommunene selv gjennom et engangstrekk i det kommunale rammetilskuddet. For at kompensasjonsordningen skal virke etter hensikten, skal finansieringen skje uavhengig av hva den enkelte kommune mottar i refusjon.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av kompensasjonsordningen.

20.3.3.2 *Subjektkretsen*

Finansdepartementet har fastsatt en egen forskrift med nærmere utfylling og avgrensning av kompensasjonsordningen, jf. forskrift 19. april 1995 nr. 370 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (forskrift nr. 105). Etter forskriften § 1 nr. 1 omfatter ordningen kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet. Videre gjelder ordningen for interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger som er organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning, jf. forskriften § 1 nr. 2. Dette innebærer at kompensasjonsordningen ikke gjelder for kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som er organisert som stiftelse, aksjeselskap eller lignende. Eksempelvis vil et kommunalt eiet aksjeselskap derfor ikke bli ansett for å være kommunal virksomhet i relasjon til kompensasjonsordningen. Kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som har avgiftspliktig omsetning og som derfor har fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil ikke være kompensasjonsberettiget. Dette følger av at kompensasjon kun ytes i den utstrekning det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. kompensasjonsloven § 3. Bakgrunnen for dette er at slike kommunale virksomheter gjennom fradragsretten får nøytralisert merverdiavgiften ved valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Kompensasjonsordningen omfatter også private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver og tjenester som kommunene eller fylkeskommunene, jf. kompensasjonsloven § 1 annet ledd og forskriften § 1 nr. 3. Det er satt som vilkår at den aktuelle virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuelt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter.

Det er kun private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre som er omfattet av kompensasjonsordningen. Dette er presisert i Finansdepartementets høringsnotat av 9. juli 1999 med forslag om endringer i forskrift nr. 105.

De viktigste oppgaver kommunene ved lov er pålagt ansvaret for er blant annet tjenester knyttet til primærhelsetilbudet, eldreomsorg, grunnskoler og barnehager. Fylkeskommunene er pålagt ansvaret for blant annet videregående opplæring og samferdsel. Videre regnes oppgaver som kommunene ved lov er pålagt det økonomiske ansvaret for, eksempelvis å dekke utgifter til bygg, drift og vedlikehold av kirker og kirkegårder, som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet som omfattes av kompensasjonsordningen. Dette innebærer at kirkelig fellesråd kan få kompensert merverdiavgift etter ordningen dersom lovens øvrige vilkår er oppfylt.

I ovennevnte høringsnotat er det også presisert at private og ideelle virksomheter som driver innenfor kultur- og idrettssektoren ikke kommer innenfor kompensasjonsordningen. Bakgrunnen for dette er hovedsakelig for å unngå en ytterligere konkurransevridning overfor private og ideelle virksomheter innenfor denne sektoren som ikke mottar noen form for støtte.

20.3.3.3 *Omfang*

Etter kompensasjonsloven § 1 første ledd ytes kompensasjon ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Det gis således bare kompensasjon ved kjøp av tjenester fra næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og som har rett til å angi merverdiavgift på salgsdokumentet. Dette omfatter kjøp fra private næringsdrivende, men må også eksempelvis omfatte kjøp av kompensasjonsberettigede tjenester fra offentlig eide aksjeselskaper som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet eller kjøp av kompensasjonsberettigede tjenester fra andre kommunale virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Når det gjelder hvilke tjenester som er kompensasjonsberettigede, vises det til kompensasjonsloven § 2 og forskriften § 2. Det fremgår av disse bestemmelsene at det ytes kompensasjon ved anskaffelse til eget bruk av følgende tjenester:

- vask og rens av tekstiler
- arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom, herunder nedrivning, oppføring, ombygging, reparasjon og vedlikehold

- teknisk bistand i forbindelse med arbeid som nevnt i forrige punkt
- renhold

Det ytes ikke kompensasjon for merverdiavgift på leverte varer og på verdien av innsatsvarer, herunder driftsmidler, som benyttes til utførelsen av tjenesten. Kompensasjon gis i utgangspunktet bare for tjenstedelen av de aktuelle ytelsene, og ikke for varedelen. Det vises til kompensasjonsloven § 3 annet og tredje ledd og forskriften § 3 annet ledd. Bakgrunnen for denne avgrensningen er at det ikke anses å foreligge konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet ved kommunens og fylkeskommunenes kjøp av varer. Dette skyldes at kommunene blir belastet med merverdiavgift på vareanskaffelser også ved egenproduksjon.

For å unngå avgrensningsproblemer ved kombinerte anskaffelser av varer og tjenester, er tjenstedelen fastsatt rent sjablonmessig for de enkelte tjenesteområdene, se forskriften § 4. De fem kompensasjonskategoriene er:

1. Vaskeri- og renserivirksomhet – 75 prosent.
2. Bygg- og anleggsarbeider hvor det også leveres varer – 35 prosent.
3. Bygg- og anleggsarbeider hvor det bare leveres tjenester – 60 prosent.
4. Rene konsulenttjenester for bygg og anlegg – 80 prosent.
5. Renholdstjenester – 85 prosent.

Kompensasjon ytes i den utstrekning det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. kompensasjonsloven § 3 første ledd.

20.3.3.4 Kompensasjonskravet og kontroll

Prosedyrebestemmelsene mv. for kompensasjonskravet følger av forskrift nr. 105. Kompensasjonen ytes samlet for ett kalenderår. Kommunen og fylkeskommunen skal sende inn oppgave over beløpet som kreves kompensert til det stedlige fylkesskattekontor innen 1. juni i kalenderåret etter at anskaffelsen er foretatt. Fylkesskattekontoret anviser kompensasjonskravet og skattefogden foretar utbetalingen året etter at kommunen eller fylkeskommunen har sendt inn oppgaven. Interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger som fører eget regnskap, skal sende oppgaver på tilsvarende måte. Det må angis hvilke kommuner eller fylkeskommuner som er med i sammenslutningen og med hvilken andel.

Private og ideelle virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen skal ikke sende kom-

pensasjonskravet direkte til fylkesskattekontoret, men til den kommune eller fylkeskommune de er hjemmehørende i. Disse må i tillegg gi opplysninger om hvordan virksomheten er finansiert. Kommunene og fylkeskommunene kan kreve kompensasjon for de krav som fremsettes av disse virksomhetene.

Ved søknad om kompensasjon skal det benyttes et eget skjema. På oppgaven skal det samlede beløp angis som kreves kompensert spesifisert for hvert aktuelt tjenesteområde. Det skal også angis det årlig samlede vederlag uten merverdiavgift, selve avgiftsbeløpet og de beløp som kreves for de enkelte tjenesteområder. I tillegg skal det utarbeides en oppstilling over alle fakturaer med tilsvarende spesifisering, fakturadato samt navn og organisasjonsnummer til de virksomheter som har levert tjenesten.

Utgiftene som søkes kompensert må kunne henføres til poster i kommunens eller fylkeskommunens ordinære bevilgningsregnskap. Dette gjelder også interkommunale eller interfylkeskommunale sammenslutninger. For private og ideelle virksomheter må utgiftene som er tatt med kunne henføres til poster i virksomhetens regnskap.

Kommune- eller fylkeskommunerevisjonen skal kontrollere grunnlaget og attestere for berettigelsen av kompensasjonskravet. For private og ideelle virksomheter skal registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor stå for tilsvarende kontroll og attestering. Kommunen eller fylkeskommunen skal videre attestere at virksomheten er en del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Disse bestemmelsene fremgår av forskrift nr. 105 § 6.

Ifølge en oversikt fra Skattedirektoratet om kommunenes kompensasjonskrav for 2002 utgjorde de samlede krav dette året om lag 1,67 mrd. kroner. Tilnærmet $\frac{3}{4}$ av det samlede refusjonsbeløp knytter seg til bygg og anleggsarbeider hvor det også leveres varer. Oversiktene de senere år tyder på at alle kommuner og fylkeskommuner sender inn refusjonskrav.

20.4 Utenlandsk rett

20.4.1 Innledning

Innen EU setter EFs sjettede avgiftsdirektiv (Rdir 77/388/EØF) rammer for utformingen av de enkelte lands lovgivning på merverdiavgiftsområdet. Direktivet forplikter blant annet medlemslandene til å etablere generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester.

Det følger av artikkel 4 hvilke subjekter, «taxabel persons», som er pliktig å beregne og betale merverdiavgift. Enhver person som selvstendig utøver økonomisk virksomhet, uansett formål eller resultat, er avgiftspliktig. Merverdiavgiftsplikten gjelder uavhengig av type virksomhet, herunder om den skjer i offentlig eller privat regi. Offentlige institusjoner er derfor avgiftspliktige ved omsetning av varer og tjenester som omfattes av direktivet.

Det gjelder imidlertid unntak fra avgiftsplikten. Offentlige organer er ikke avgiftspliktige når omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Dette gjelder likevel ikke hvis den manglende avgiftsplikt fører til betydelige konkurransevriddinger. I slike tilfeller vil den offentlige virksomhet derfor være merverdiavgiftspliktig. En rekke aktiviteter som skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er også særskilt unntatt avgiftsplikt i direktivets artikkel 13 og 28. Dette gjelder blant annet helsetjenester, sosiale tjenester, barnevernstjenester og undervisningstjenester. Den aktivitet som drives av offentlige institusjoner er derfor for en stor del unntatt fra avgiftsplikt. Virksomheter som ikke er merverdiavgiftspliktige har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift. På denne måten vil også merverdiavgiften i EU-landene kunne skape en konkurransevridding mellom offentlig sektors egenproduksjon av tjenester og innkjøp av tjenester fra andre.

Det foreligger ikke et harmonisert regelsett for de ulike kompensasjonssystemene for merverdiavgift for offentlig sektor innen EU. Dersom et medlemsland ønsker å påvirke de konsekvenser merverdiavgiftsregelverket gir, for eksempel å kompensere kommunene for den økonomiske belastningen merverdiavgiften utgjør, må dette derfor skje utenfor merverdiavgiftssystemet.

For å motvirke problemene knyttet til kommunal egenproduksjon, har enkelte EU-land utformet forskjellige kompensasjonsordninger som gir offentlig sektor refusjon for merverdiavgift på anskaffelser. Nedenfor gis en beskrivelse av kompensasjonsordningene som er innført i Sverige og Danmark. Videre gis det en beskrivelse av GST-systemet (avgiftssystemet) i New Zealand.

20.4.2 Sverige

I Sverige har man et særskilt system (Kommunkontosystemet) med etterbetaling av merverdiavgift for kommunesektoren, se lag (1995:1518) om mervärdesskattekontoen för kommuner och landsting. Dette er en kompensasjonsordning utenfor

merverdiavgiftsloven for den merverdiavgift som kommunesektoren ikke kan fradragsføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Ordningen er generell og gjelder for alle varer og tjenester. Kompensasjon utbetales månedlig. Det er kommuner, landsting, kommunalförbund, regionalförbund og beställarförbund som har rett til kompensasjon. Private og ideelle virksomheter er ikke omfattet av ordningen.

Kommuner og landsting har videre rett til kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester innen områdene helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning, samt ved utleie av bolig til enkelte grupper av beboere. Bakgrunnen for dette er at en privat næringsdrivende som selger en ikke-avgiftspliktig tjeneste til en kommune, ikke kan trekke fra inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad for den private næringsdrivende, som kan bli veltet over på kommunen ved prising av tjenesten. Om kommunen alternativt produserer tjenesten ved egne ansatte oppnås det kompensasjon for all inngående merverdiavgift gjennom kommunkontosystemet. Kommunene kan således produsere slike unntatte tjenester til en lavere pris og vil derfor få en konkurransefordel i forhold til private næringsdrivende også for slike tjenester.

Retten til tilbakebetaling gjelder også når kommuner og landsting gir bidrag til private næringsdrivende innen disse områdene. På denne måten skal det kompenseres for den merverdiavgiften som bidragsmottakeren har betalt på sine anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige virksomhet. Kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften beregnes sjablonmessig som 6 prosent av kjøps- eller bidragssummen, og om en lokalkostnad inngår i denne summen, 18 prosent av lokalkostnaden samt 5 prosent for den resterende del.

Retten til kompensasjon er begrenset i samme utstrekning som fradragsretten for inngående merverdiavgift er avskåret for næringsdrivende i visse tilfeller. Dette betyr at en kommune blant annet ikke får kompensert merverdiavgift som knytter seg til utgifter til bolig, personbiler samt representasjon.

20.4.3 Danmark

I Danmark har man en kompensasjonsordning (Utligningsordningen) som innebærer at kommunene får kompensert merverdiavgiften på anskaffelser som kommunene foretar. På bakgrunn av månedlige innberetninger får kommunene refundert all merverdiavgift på innkjøpte varer og tjenester som

de ikke kan fradragføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet.

Ordningen gjelder også merverdiavgift som indirekte betales gjennom kommunale tilskudd og betalinger. Bakgrunnen for dette er at det ikke skal være gunstigere for en kommune å utføre en rekke ikke-avgiftspliktige oppgaver selv sammenlignet med å kjøpe fra andre. Hvis refusjonen ikke gjaldt tilskudd, ville merverdiavgiften medføre at kommunens tilskudd til en privat virksomhet måtte være større enn utgiftene ved tilsvarende kommunal egenproduksjon.

Hvilke indirekte utgifter som refunderes fremgår av en positivliste, hvor refusjon skjer etter varierende sjablonsatser. Om et tilskudd eller en betalingsordning skal tas med på listen, avgjøres etter en konkret vurdering som blant annet er basert på om det er en reell risiko for en forskjellsbehandling mellom kommunale og andre aktiviteter innenfor et bestemt område. Hvis risikoen for forskjellsbehandling er liten, kan administrative hensyn tilsi at en aktivitet holdes utenfor utligningsordningen.

20.4.4 New Zealand

New Zealand har Goods and Services Tax (GST) på endelig forbruk av varer og tjenester som tilsvarende den norske merverdiavgiften. Avgiftspliktige skal beregne utgående GST av sin omsetning, samtidig som de har fradragrett for inngående GST på anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten. GST beregnes i alle omsetningsledd og kommer endelig til belastning ved ledd i omsetningskjeden som ikke har fradragrett.

Det er fastsatt en generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester som ledd i avgiftspliktig virksomhet. Det er få unntak fra den generelle avgiftsplikten. Dette medfører at New Zealand har et meget bredt avgiftsgrunnlag.

Begrepet «avgiftspliktig virksomhet» omfatter all aktivitet som utføres kontinuerlig eller regelmessig av enhver person, og som helt eller delvis involverer, eller har til hensikt å involvere, levering av varer og tjenester mot vederlag. Det kreves ikke at den aktuelle aktiviteten har til hensikt å oppnå økonomisk fortjeneste. Videre er aktiviteter utført av enhver sentral eller lokal myndighet å anses som avgiftspliktig virksomhet. Dette betyr at offentlig virksomhet uten videre anses for å drive avgiftspliktig virksomhet.

I dette systemet er omsetning definert slik at enhver offentlig myndighet anses for å omsette varer og tjenester når staten betaler for leveringen av ytelsene. Det er derfor ikke behov for å foreta en konkret vurdering av om det foreligger omsetning i

det aktuelle tilfellet. Den norske merverdiavgiftsloven har ingen tilsvarende bestemmelse. Dersom det offentlige yter bidrag eller tilskudd til en produksjon, beror avgiftsplikten etter det norske systemet på en vurdering av om det offentlige har krav på en konkret gjenytelse.

Det er ingen unntak fra utgangspunktet om avgiftsplikt for offentlig myndigheters aktiviteter, bortsett fra de generelle unntakene fra avgiftsplikten som også gjelder for offentlig myndighet. De viktigste unntakene fra den generelle avgiftsplikten gjelder omsetning av finansielle tjenester og tilbud av husly i privat bolig. For disse tjenestene skal det ikke beregnes utgående GST og tjenesteyteren har heller ikke fradragrett for inngående GST på anskaffelsene til bruk i slike virksomheter.

Regelverket i New Zealand medfører blant annet at offentlige myndigheter, foruten når de opererer som tilbydere av varer og tjenester på linje med private, også skal beregne GST ved transaksjoner som innebærer offentlig myndighetsutøvelse. Videre er de pliktige til å beregne GST ved produksjon av varer og tjenester som skal dekke det offentliges eget behov. Offentlige virksomheter har samtidig fradragrett for all inngående GST på anskaffelser til virksomheten. Ved kjøp av tjenester fra private næringsdrivende, vil derfor ikke avgiften medføre en økonomisk belastning for den offentlige virksomheten.

GST-systemet i New Zealand innebærer på grunn av de få unntakene fra avgiftsplikten, et bredere avgiftsgrunnlag enn i Norge og EU-landene. På grunn av det brede avgiftsgrunnlaget, har ikke New Zealand de samme problemer med konkurransevidringer og avgiftsmessige tilpasninger av produksjon og forbruk som blant annet det norske systemet medfører. Offentlige og private virksomheter står overfor de samme avgiftsreglene, og avgiften påvirker derfor ikke det offentliges valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Siden det ikke foreligger konkurransevidringer mellom offentlig egenproduksjon og kjøp fra andre, er det etter det GST-systemet heller ikke behov for noen kompensasjonsordning for offentlig sektor.

20.5 Tidligere vurderinger av konkurransevidringsproblemet

20.5.1 Innledning

Siden merverdiavgiften ble innført i 1970 har konkurransevidringsproblemet i forholdet mellom offentlig og privat virksomhet vært drøftet flere ganger. En bred gjennomgang av de ulike utredninger

og stortingsdokumenter er foretatt i NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurranserevidninger mellom kommuner og private.

20.5.2 Utvalgsinnstillingen fra 1970 og oppfølgingen av denne

Høsten 1970 ble det fremlagt en innstilling fra et utvalg som hadde fått i oppgave å utrede spørsmålet om konkurransevidninger mellom offentlig og privat virksomhet samt andre vridningsspørsmål som var oppstått i forbindelse med innføringen av merverdiavgiftsloven. Utvalget foreslo pålegg om avgiftsplikt for de deler av offentlig virksomhet som tilgodeser egne behov.

Utvalgsinnstillingen ble behandlet i Ot.prp. nr. 26 (1970–71) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer mv. Departementet sluttet seg til forslaget om avgiftspålegg.

I Innst.O. nr. 48 (1970–71) Innstilling fra Finanskomiteen om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om endringer i lov om avgift på investeringer mv. ble det gitt tilslutning til forslaget. Det ble tatt inn et nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 11, hvor Kongen får fullmakt til, etter innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg å bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies av stat og kommune, skal beregne og betale merverdiavgift av varer og tjenester til eget bruk. Ved kgl. res. 6. august 1971 ble det i medhold av denne bestemmelsen opprettet et rådgivende utvalg for saker om konkurransevidninger etter merverdiavgiftsloven, jf. punkt 20.3.2.3.

20.5.3 NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov

Ved kgl. res. 6. desember 1985 ble det utnevnt et utvalg til å vurdere forbedringer i merverdiavgiftsloven (Merverdiavgiftsutvalget av 1985). Dette utvalget, Zimmerutvalget, la i NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov til grunn at merverdiavgiftsbestemmelsene er egnet til å skape konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Utvalgets flertall gikk inn for avgiftskompensasjon for å motvirke konkurransevidning. I valget mellom en generell og en begrenset kompensasjonsordning mente flertallet at en generell kompensasjonsordning ville være best. Dette fordi en begrenset kompensasjonsordning etter flertallets syn ville skape en rekke avgrensingsproblemer, samtidig som ordningen kunne vise seg å være utilstrekkelig. Flertallet mente videre at en kompen-

sasjon innenfor avgiftssystemet ville være den beste løsningen. Flertallet pekte på at utbetalingen til kommunene da kunne baseres på et system som allerede er i bruk og at ordningen kunne underlegges et forvaltningsorgan som hadde kompetanse på området.

Ved behandlingen av Innst. S. nr. 238 (1992–93), jf. Dokument nr. 8:31 (1992–93) ba Stortinget Regjeringen om å legge frem en bredere vurdering av merverdiavgift for offentlig sektor og eventuelt fremme forslag til endring av merverdiavgiftssystemet. Regjeringen Brundtland drøftet ulike modeller for å motvirke konkurransevidningene som merverdiavgiften gir opphav til ved kommunenes valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre i St.meld. nr. 21 (1993–94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranserevidning mellom offentlig og privat virksomhet. I meldingen ble det påpekt at den løsning som Zimmerutvalgets flertall hadde gått inn for ville føre til nye konkurransevidninger. Det ble i denne forbindelse blant annet vist til erfaringer fra Sverige og til at en slik ordning ville representere et betenkelig brudd med merverdiavgiftssystemet ved at virksomheter som ikke har avgiftspliktig omsetning, får fradragsrett for inngående avgift innenfor systemet. Det ble dessuten fremhevet at en slik ordning ville være i strid med EFs sekundærlovgivning på merverdiavgiftsområdet. Modellen ble derfor forkastet.

20.5.4 Innføringen av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet

I forbindelse med salderingen av statsbudsjettet for 1995 la Regjeringen Brundtland frem forslag om en begrenset kompensasjonsordning for merverdiavgift for kommunal sektor. Ordningen ble foreslått begrenset til betalt merverdiavgift for kommunal sektors anskaffelse av avgiftspliktige tjenester innen sektorene renhold, vask og rens av tekstiler og arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom, herunder oppføring, ombygging, reparasjon, vedlikehold og teknisk bistand i forbindelse med slikt arbeid. På grunn av avgrensingsproblemer som kunne oppstå ved kombinerte vare- og tjenesteanskaffelser, ble det foreslått å fastsette sjablonsatser for å gjenspeile tjenestedelene i de enkelte sektorene. Forslaget ble fremmet i Ot.prp. nr. 18 (1994–95) Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende.

I Innst.O. nr. 25 (1994–95) sluttet finanskomiteens flertall seg til forslaget om å innføre en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet.

met for kommunal sektor. Flertallet sluttet seg til at ordningen skulle begrenses til å omfatte visse tjenester. Flertallet mente imidlertid at renhold ikke skulle omfattes av ordningen idet dette var en integrert del av den kommunale virksomhet. Stortinget vedtok innføring av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet ved lov 17. februar 1995 nr. 9. Ordningen trådte i kraft med virkning fra 1. mai 1995.

20.5.5 Senere vurderinger og endringer av gjeldende kompensasjonsordning

I Dokument 8:99 (1995–96) ble det fremsatt forslag om å utvide kompensasjonsordningen. På bakgrunn av dette ba Stortinget Regjeringen om å endre forskriftene til kompensasjonsloven slik at ordningen også omfatter private og ideelle virksomheter der driften finansieres fullt ut med offentlige midler samt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. Den begrensede kompensasjonsordningen ble utvidet fra 1. januar 2000. Utvidelsen medførte at ordningen også skulle omfatte visse private eller ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet og som er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter, se Innst.O. nr. 1 (1999–2000) og Ot.prp. nr. 86 (1998–99) Endringer i skatte- og avgiftslovgjevinga.

I Dokument 8:74 (1997–98) ble det fremsatt forslag om at kompensasjonen skal skje direkte til den institusjon eller budsjettenthet som har anskaffet tjenesten. Forslaget oppnådde ikke flertall i finanskomiteen.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001 foreslo Regjeringen Stoltenberg ingen utvidelse av den begrensede kompensasjonsordningen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001). Dette fordi man ikke kunne se at det forelå noe sterkere økonomisk motivasjon for kommunene til egenproduksjon av de tjenester som ble avgiftspliktige som følge av reformen, enn for tjenester som var avgiftspliktige før reformen og som ikke var omfattet av eksisterende kompensasjonsordning. I St.meld. nr. 2 (2000–2001) Revidert Nasjonalbudsjett uttalte departementet at det ikke hadde funnet grunnlag for å endre konklusjonen i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001). Det ble derfor ikke lagt opp til å innføre særskilte ordninger for å motvirke eventuelle vridninger til egenproduksjon for sektorer som fortsatt ville stå utenfor merverdiavgiftssystemet.

I Budsjett-innst. S. II (2000–2001) viste finanskomiteens flertall til at det i dag er konkurransevridninger mellom private næringsdrivende og kommunesektorens egenvirksomhet. Flertallet mente merverdiavgiftsreformen 2001 ville forsterke dette. For å sikre like konkurransevilkår foreslo flertallet at kompensasjonsordningen ble utvidet til å omfatte alle tjenester. Forslaget falt imidlertid under avstemningen i Stortinget.

Under Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2002 ble det flertall i Stortinget for å utvide kompensasjonsordningen til å også omfatte renhold, jf. Innst.O. nr. 3 (2001–2002). Kompensasjonsloven ble endret ved lov 21. desember 2001 nr. 107. Utvidelsen skjedde med virkning fra 1. januar 2002.

20.6 NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransевridninger mellom kommuner og private

20.6.1 Om NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransевridninger mellom kommuner og private

20.6.1.1 Innledning

Utvalget, som ble ledet av professor Jørn Rattsø, ble oppnevnt ved kgl. res. 11. januar 2002. Utvalget la frem sin utredning 18. desember 2002, jf. NOU 2003:3 Merverdiavgift og kommunene – Konkurransевridninger mellom kommuner og private.

Utvalget har først foretatt en vurdering av svakheter ved dagens begrensede kompensasjonsordning. Utvalget har pekt på at merverdiavgiftsreformen 2001, for virksomheter som er unntatt for avgiftsplikt, kan ha bidratt til ytterligere konkurransevridninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. På denne bakgrunn anser utvalget det er behov for endringer når det gjelder omfanget av ordningen. Utvalget mener det også er behov for forbedringer når det gjelder den praktiske innretningen av ordningen. Dagens ordning innebærer at kommunen sentralt sender inn kompensasjonskrav til det lokale fylkesskattekontoret. Det er også kommunen sentralt som får utbetalt kompensasjonsbeløpet. Utvalget legger til grunn at kommunene ikke plikter å tilbakeføre kompensasjonen til de virksomheter som har generert kompensasjonskravet. Utvalget mener at i den grad de enkelte virksomheter som er berettiget til kompensasjon ikke får tilbakeført korrekt beløp fra kommunen sentralt, vil dette kunne svekke virkningene av

ordningen. Hvis de enkelte kommunale beslutningstakere ikke opplever at merverdiavgiften blir kompensert, vil avgiften oppleves som en kostnad. Utvalget mener det også svekker virkningen av ordningen at utbetalingen av kompensasjon først skjer to kalenderår etter at anskaffelsen er foretatt. Ved at kompensasjonsbeløpet ikke utbetales nær opp til anskaffelsestidspunktet, får den kompensasjonsberettigede virksomheten en likviditetsulempe. Utvalget har i tillegg pekt på at kompleksiteten i dokumentasjonskravene ved innsendelse av kompensasjonskrav samt administrative byrder knyttet til dette, kan føre til at kompensasjonsordningen ikke benyttes fullt ut.

Utvalget har deretter vurdert de modellene som ble skissert i delrapporten for å løse konkurransevidningsproblemet. Utvalget har satt opp enkelte kriterier som viser hva utvalget anser som viktig ved vurderingen av de alternative løsningene. Utvalget har særlig lagt vekt på i hvilken grad de ulike alternativene:

- bidrar til å redusere konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre
- ikke medfører nye konkurransevidninger mellom kommunale og private produsenter av samme type tjeneste
- gir nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer
- sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlandsk forbruk av varer og tjenester
- er robust over tid
- ikke medfører økte administrative kostnader
- er i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette
- ikke strider mot forpliktelser i EØS-avtalen
- ikke strider mot EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

20.6.1.2 *Utvidet merverdiavgiftplikt for kommunale virksomheter*

Utvalget har nærmere vurdert den modellen som går ut på utvidet merverdiavgiftplikt for kommunale virksomheter.

En modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter vil medføre at kommunen i all hovedsak blir avgiftspliktig på lik linje med private virksomheter. Alle kommunale avgiftssubjekter vil dermed få nøytralisert merverdiavgiften gjennom fradragsretten på anskaffelser etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven. Utvalget har vist til at etter hvert som flere kommunale virksomheter blir avgiftspliktige, vil merverdiavgiften i mindre grad påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid.

En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, kan etter utvalgets syn derfor motvirke konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer.

Utvalget har påpekt at et en modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter vil medføre færre unntak og særordninger i systemet. Modellen er funnet å være robust over tid ettersom den vil være i overensstemmelse med den utvikling som skjer når det gjelder organisasjonsform og eierskap. Utvalget har imidlertid påpekt at modellen vil innebære økt administrasjon både for skatteetaten og de kommunale avgiftssubjektene. Når det gjelder statsstøtteregleverket i EØS-avtalen, har utvalget funnet at en modell med utvidet avgiftsplikt i seg selv ikke synes å være problematisk. Dette fordi modellen ikke medfører at kommunale tilbydere får en fordel i konkurranse med tilsvarende private virksomheter. Utvalget anser imidlertid at modellen kan by på problemer i forhold til statsstøtteregleverket når kommunale virksomheter skal innrettes som egne avgiftssubjekter. Ettersom EØS-avtalen ikke skiller mellom virksomheter i privat og kommunal regi, er det nødvendig at de avtaler og transaksjoner som skjer mellom kommunen og den avgiftspliktige kommunale enheten skjer på samme vilkår som ovenfor en tilsvarende privat tjenesteyter. Utvalget har gjort oppmerksom på at en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunal virksomhet kan være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv. Dette fordi en stor andel av offentlig tjenesteproduksjon er unntatt fra merverdiavgiftsplikten etter direktivet.

Totalt sett mener utvalget at den systemmessige beste løsningen vil være et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter alle varer og tjenester og både offentlig og privat virksomhet. Med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene mener utvalget imidlertid at en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningsproblemet. Utvalget mener likevel det kan være aktuelt å utvide merverdiavgiftsplikten gradvis. Etter hvert som det skjer endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av kommunal virksomhet mener utvalget at flere kommuner bør innrettes slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Videre bør avgiftsgrunnlaget utvides til å omfatte flere tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgift.

20.6.1.3 *Generell kompensasjonsordning*

Utvalget har nærmere vurdert om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. Herunder har utvalget vurdert

en generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester. En generell kompensasjonsordning innebærer i utgangspunktet at det kompenseres for all merverdiavgift som kommuner og fylkeskommuner betaler. Hensikten med ordningen er å nøytralisere merverdiavgiften slik at beslutningstakerne ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten fra andre og å produsere tjenesten i egen regi. Utvalget har påpekt at med denne ordningen vil det ikke være aktuelt med sjablonmessige fastsatte kompensasjonssatser som gjenspeiler tjenesteelementet i leveransen. Utvalget har også påpekt at en generell kompensasjonsordning er en løsning utenfor merverdiavgiftssystemet som ikke vil medføre noen endringer i merverdiavgiftslovgivningen.

En generell kompensasjonsordning vil motvirke konkurransevriddingene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre og mellom ulike former for kommunalt samarbeid. Utvalget har påpekt at siden en generell kompensasjonsordning i mindre grad enn dagens begrensede ordning er målrettet mot konkurransevriddingene, vil en slik kompensasjonsordning bli betydelig større i beløpmessig omfang. Utvalget har uttrykt at det ved en så omfattende ordning blant annet vil kunne reises spørsmål om størrelsen på og fordelingen av reduksjonen i kommunenes frie inntekter. Utvalget har derfor ansett at finansiering gjennom trekk i kommunenes frie inntekter bør gjennomføres slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommunene.

Utvalget har vært oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevriddinger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utvalget har sett det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke slike nye konkurransevriddinger og har skissert tre mulige løsninger som kan motvirke denne nye konkurransevriddingen.

Utvalget har vurdert en løsning som innebærer at kommunene kompenseres for skjult merverdiavgift innenfor kompensasjonsordningen. En slik løsning kan nøytralisere merverdiavgiften for kommunenes valg mellom å produsere en ikke-avgiftspliktig tjeneste i egen regi fremfor å velge en privat produsent. Innenfor de generelle kompensasjonsordningene i Sverige og Danmark gis det kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kommunale kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester fra private. En løsning hvor kommunene kompenseres for skjult merverdiavgift vil imidlertid ikke nøytralisere vriddingene mellom kommunale og private produsenter som omsetter ikke-avgifts-

pliktige tjenester til andre enn kommunen. Utvalget har ansett at dette er en svakhet ved en slik ordning. I tillegg har utvalget pekt på at løsningen innebærer betydelige avgrensingsproblemer.

Utvalget har på denne bakgrunn vurdert en løsning hvor alle produsenter av tjenester som kommunen ved lov har ansvaret for omfattes av en generell kompensasjonsordning. Utvalget har ansett at denne løsningen kan gi full nøytralitet mellom ulike eier- og organisasjonsformer for produksjon av lovpålagte tjenester. Imidlertid kan det oppstå avgrensingsproblemer knyttet til hva som skal komme innenfor begrepet lovpålagt tjenester. Videre har utvalget funnet det vanskelig å se for seg egnede finansieringsmodeller for private virksomheter. En løsning på dette kan være at også kompensasjon til private finansieres gjennom en reduksjon i kommunenes frie inntekter.

Utvalget har derfor vurdert en noe snevrere avgrensing ved at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes av kompensasjonsordningen. Denne løsningen er i utgangspunktet basert på avgrensingene i dagens kompensasjonsordning. Dagens begrensede ordning omfatter private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre. Det er satt som vilkår at virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, mener utvalget imidlertid at ordningen i større grad også bør omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

Når det gjelder utvalgets øvrige kriterier har utvalget funnet at en generell kompensasjonsordning for kommunesektoren representerer en tilfredsstillende løsning. En generell kompensasjonsordning er funnet å være egnet til å motvirke vriddingene mellom ulike former for kommunalt samarbeid. Ordningen har ingen direkte innvirkning på merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk og er relativt robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private. Utvalget har også fremholdt at en generell kompensasjonsordning synes å gi relativt lave administrative kostnader sammenlignet med dagens ordning. Når det gjelder forholdet til EØS-avtalen og statsstøttereguleringen vil en generell kompensasjonsordning etter utvalgets oppfatning i utgangspunktet medføre at kommunale tilbydere kan få en fordel fremfor tilsvarende pri-

vate produsenter. Utvalget antar likevel at en stor del av kommunens aktivitet som tilbyder ikke innebærer økonomisk aktivitet i forhold til statstøtteregeleverket. På denne bakgrunn mener utvalget at det kan stilles spørsmål ved statstøtteregeleverkets aktualitet for en stor del av kommunens aktiviteter. Utvalget har videre vist til at kompensasjonsordningene som anvendes i et flertall av EU-landene er systemer som juridisk sett er utenfor det generelle merverdiavgiftssystemet. Utvalget legger derfor til grunn at slike systemer må anses forenelige med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

Utvalget har vært oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning kan gi nye konkurransevidninger når det gjelder utleie av fast eiendom. Dette har sammenheng med at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Unntaket omfatter blant annet utleie til både boligformål og til næringsformål. Dette innebærer at en næringsdrivende som driver med utleievirksomhet i utgangspunktet ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, det vil si verken på kostnader til oppføring eller drift. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad for utleier som må dekkes inn gjennom leieverdier. På den måten kan det oppstå skjult merverdiavgift. Private næringsdrivende som bygger boliger blir også belastet merverdiavgift ved oppføringen.

For en næringsdrivende som driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, og som står i valget mellom å leie næringslokaler eller å drive virksomheten i eide lokaler, kan det på grunn av ulik merverdiavgiftsbehandling være økonomisk lønnsomt å drive virksomheten i eide lokaler. En avgiftspliktig virksomhet vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på både oppføringskostnader og driftskostnader mv. på eide lokaler som er til bruk i virksomheten.

Utvalget har vist til at et tiltak for å motvirke konkurransevidninger mellom kommunal og privat virksomhet er å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117), slik at den også gjelder ved utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. En slik utvidelse vil ikke omfatte tilfeller hvor leietakeren er en privat næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det samme vil være tilfelle hvor leietakeren som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, er en kommunal virksomhet som er utskilt som et eget selskap etter aksjelovene eller selskapsloven. Utvi-

delsen av forskrift nr. 117 vil innebære at utleieren vil få nøytralisert merverdiavgiften på oppførings- og driftskostnader gjennom fradragsretten. På den måten vil merverdiavgiften ikke gi kommunene noe økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide fremfor leide lokaler. En løsning som dette er gjennomført i Sverige, og utvalget har ment at en slik løsning også bør gjennomføres i Norge.

For å motvirke konkurransevidningene i disfavør av private utleiere når kommunene leier ut fast eiendom til private næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, har utvalget videre vist til at en aktuell løsning kan være å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietakeren er ikke-avgiftspliktig privat virksomhet. Utvalget har påpekt at en slik begrensning eventuelt også bør omfatte tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom. Utvalget har gått inn for at denne løsningen bør kombineres med bestemmelser om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når fast eiendom selges eller leies ut.

20.6.1.4 Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning

Dagens begrensede kompensasjonsordning kan utvides ved å la den omfatte flere tjenester. Utvalget har foretatt en vurdering av denne modellen.

Utvalget har ansett at det i utgangspunktet kan være fordelaktig med en begrenset kompensasjonsordning som er rettet inn mot de tjenester hvor det i praksis er konkurransevidninger. Utvidelse av dagens begrensede kompensasjonsordning kan likevel skape nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private driver tjenesteyting innenfor tjenesteområder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette skyldes at private produsenter, i motsetning til kommunale produsenter, ikke får kompensert merverdiavgiften på anskaffelsene. En begrenset kompensasjonsordning vil likhet med en generell ordning også kunne medføre at det oppstår nye vridninger når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunene. Utvalget anser at de løsningene som er skissert for å motvirke nye konkurransevidninger ved en generell kompensasjonsordning også kan anvendes på en begrenset utvidelse av dagens ordning.

En begrenset kompensasjonsordning kan på samme måte som en generell kompensasjonsordning gi nye konkurransevidninger ved salg og utleie av fast eiendom. For å motvirke disse har utvalget skissert samme løsninger som ved den generelle kompensasjonsordningen.

Utvalget har påpekt at en utvidelse av dagens begrensede kompensasjonsordning til å omfatte enkelte flere tjenester, kan motvirke konkurransevidringer mellom ulike kommunale samarbeidsformer. Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiften i utgangspunktet ikke påvirker organiseringen av kommunalt samarbeid som omfattes av en slik begrenset kompensasjonsordning. Utvalget har påpekt at dette likevel ikke gjelder helt entydig. En begrenset utvidelse av ordningen kan påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid for avgiftspliktige tjenester som ikke er omfattet av ordningen. Siden en begrenset utvidelse av ordningen i utgangspunktet ikke vil omfatte kommunal tjenesteproduksjon som er skilt ut i eget rettssubjekt, kan merverdiavgiften også påvirke valg av organisasjonsformer for kommunalt samarbeid.

Utvalget har også påpekt at en begrenset utvidelse til enkelte tjenester innenfor dagens kompensasjonsordning ikke vil medføre særordninger som kompliserer merverdiavgiftsregelverket. På denne måten sikres prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Utvalget har imidlertid uttalt at en begrenset utvidelse av kompensasjonsordningen til å gjelde enkelte avgrensede tjenester, vil gi en lite robust ordning i forhold til en utvikling hvor konkurranse etableres på stadig flere markeder. Når det gjelder de administrative kostnader, har utvalget pekt på at den begrensede kompensasjonsordningen er relativt komplisert. Dette skyldes at det må opereres med mange kompensasjonsatser.

Utvalget mener det er en overordnet forutsetning at den begrensede kompensasjonsordningen omfatter alle tjenester med unntak av tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon. Utvalget har imidlertid funnet det svært vanskelig å komme frem til en liste over avgrensede tjenester som skal omfattes av en begrenset ordning. Utvalget har derfor vist til at det derfor kan være betydelige avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell. Dette innebærer at modellen samlet sett anses lite egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke konkurransevidringer.

20.6.1.5 *Praktisk innretning av kompensasjonsordningen*

Utvalget har pekt på behovet for en del endringer når det gjelder den praktiske innretningen av en kompensasjonsordning. Disse endringene vil gjelde både for en generell og en begrenset kompensasjonsordning.

Utvalget mener at innrapporterings- og utbetalingsrutinene bør endres ved at innrapportering av

krav og utbetalinger må gjøres oftere enn i dag. Utvalget foreslår at innrapporteringen bør skje annen hver måned slik hovedregelen er for innberetning av merverdiavgiften. Utbetaling bør skje så raskt som mulig etter at fristen for innsending av kravene forfaller. Når det gjelder private og ideelle virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen, anbefaler utvalget at det vurderes å la disse sende oppgaver direkte til det lokale fylkesskattekontoret og ikke via kommunene som etter dagens ordning.

Utvalget har funnet at det også kan være grunn til å se nærmere på kravene til dokumentasjon som gjelder for kompensasjonsordningen. Utvalget viser til at dagens ordning kan oppfattes som komplisert med krav til spesifisering av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene. Utvalget anbefaler derfor forenklinger ved at de enkelte dokumentasjonskrav erstattes av en attestasjon fra revisor.

20.6.1.6 *Utvidet fradragsrett for kommunene*

Utvalget har til slutt også vurdert den modellen som går ut på utvidet fradragsrett for kommunene. Modellen innebærer at kommunene i prinsippet gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser, selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til kommunenes avgiftspliktige omsetningsvirksomhet. På denne måten vil merverdiavgiften bli nøytralisert ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Utvalget har gjort oppmerksom på at en utvidet fradragsrett nødvendiggjør endringer i merverdiavgiftslovens bestemmelser. Endringene kan foretas ved at det inntas en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven som uttrykkelig fastslår at kommunale virksomheter også har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. En slik særbestemmelse gjør det imidlertid nødvendig å avgrense hvilke kommunale enheter som skal omfattes av ordningen.

Utvalget har også pekt på at en utvidet fradragsrett for kommunesektoren kan gi nye konkurransevidringer mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenesteområder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Utvalget har skissert mulige løsninger som kan motvirke de nye konkurransevidringene.

Det ene alternativet er at kommunene kompenseres for den skjulte merverdiavgiften ved kommunenes kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester fra private. Tilsvarende kan kommunene gis kompensasjon for skjult merverdiavgift ved ulike tilskuddsordninger til slik virksomhet. Utvalget har

vist til at Sverige i årene 1991 til 1995 hadde en ordning med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift til kommunesektoren. Den utvidede fradragsretten var generell i sin utforming ved at den gjaldt både varer og tjenester, og skapte avgiftsmessig nøytralitet mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Den utvidede fradragsretten kunne imidlertid skape nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter drev tjenesteyting innenfor tjenesteområder som var unntatt for avgiftsplikten. Det ble derfor innført et særskilt statsbidrag i tilfeller der kommunene anskaffet tjenester som gjaldt helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning. Bidraget skulle innebære kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften ved kjøp av avgiftsfrie tjenester fra private næringsdrivende.

Det andre alternativet for å motvirke nye konkurransevidninger er at alle produsenter av lovpålagte tjenester omfattes av fradragsretten. Utvalget har pekt på at dette alternativet reiser enkelte problemstillinger i forhold til avgrensingen av hva som er en lovpålagt oppgave og i forhold til finansieringen. Utvalget har også pekt på at alternativet kan skape et større press mot merverdiavgiftssystemet.

Den tredje løsningen utvalget har pekt på for å motvirke nye konkurransevidninger er å videreføre den begrensning i forhold til subjektkretsen som følger av dagens begrensede kompensasjonsordning, men samtidig utvide noe slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, også omfattes. Utvalget har påpekt at en slik løsning kan åpne for et større press mot merverdiavgiftssystemet ved at flere private produsenter blir omfattet.

Utvalget har vist til at kommunene, ved en ordning med utvidet fradragsrett, vil ha et økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler fremfor leide lokaler. Dermed vil det oppstå nye konkurransevidninger også på området for fast eiendom. Utvalget har dessuten vist til at en utvidet fradragsrett kan gi konkurransevidninger hvor kommunale virksomheter leier ut bygg til private næringsdrivende som ikke er avgiftspliktige. På tilsvarende måte kan det oppstå konkurransevidninger i forhold til private selgere når kommunal eiendom selges. For å motvirke nye konkurransevidninger på området for fast eiendom har utvalget pekt på at man i tillegg til å utvide den frivillige registreringsordningen etter forskrift nr. 117 kan begrense den utvidede fradragsretten mot utleie av fast eiendom. Dermed vil kommuner på samme måte som private byggherrer ikke få fradragsrett for merverdiavgift ved utleie til ikke-avgiftspliktige private virksomheter. Utvalget har uttalt

at tilsvarende kan gjøres ved salg av kommunal eiendom. Utvalget mener dessuten det bør vurderes tilbakeføring av inngående merverdiavgift ved bruksendring av bygg og anlegg.

Utvalget har funnet at en ordning med utvidet fradragsrett for kommunene i utgangspunktet kan motvirke eventuelle konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer. Utvalget har videre fremholdt at modellen vil være robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private produsenter på markeder hvor offentlige produsenter har vært enerådende. Det er imidlertid pekt på at når kommunene også får fradragsrett på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, representerer modellen et brudd på de prinsipper som merverdiavgiftssystemet bygger på. Modellen med utvidet fradragsrett anses ikke å ville medføre økte administrative kostnader for den som omsetter varer og tjenester til kommunesektoren. For kommunene antas ordningen likevel i en viss grad å medføre økte administrative kostnader. Utvalget anser at en ordning med utvidet fradragsrett for kommunesektoren ikke vil være i strid med grunnprinsippene i kommuneloven om kommunenes frihet til å organisere virksomheten. Når det gjelder forholdet til EØS-avtalen og forholdet til statsstøttereguleringen, anser utvalget at en utvidet fradragsrett reiser de samme spørsmål som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. En ordning med utvidet fradragsrett for kommunesektoren legger imidlertid utvalget til grunn er i strid med EFs sjetten avgiftsdirktiv. Utvalget har i denne forbindelse vist til at den svenske ordningen med utvidet fradragsrett for kommunesektoren som ble innført 1. januar 1991 ble avvirket da Sverige ble medlem i EU 1. januar 1995.

Etter en samlet vurdering har utvalget funnet en modell med utvidet fradragsrett å være lite egnet. Utvalget vil derfor ikke anbefale denne.

20.6.2 Utvalgets anbefaling av løsning

Samlet sett anser utvalget at det systemmessig beste alternativet er et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter alle varer og tjenester og både offentlig og privat virksomhet. Utvalget anser imidlertid at dette ikke er gjennomførbart som en generell løsning på konkurransevidninger med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene. Utvalget mener derfor en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet er den beste løsningen. Utvalget har merket seg at de fleste land som har forsøkt å løse problemet, har valgt en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester i kommunene. Ut i fra en samlet vurdering

anbefaler utvalget innføring av en generell kompensasjonsordning.

20.7 Høringsinstansenes vurderinger

NOU 2003:3 ble sendt på høring 16. januar 2003 med frist til 16. april 2003. Departementet mottok om lag 60 høringsuttalelser.

I sine generelle merknader anser en del av høringsinstansene, blant annet Forbrukerrådet, Konkurransetilsynet og Næringslivets Hovedorganisasjon, at dagens merverdiavgiftssystem skaper konkurransevidringer til fordel for egenproduksjon av tjenester. Det anses som positivt at man har som målsetting at merverdiavgiften ikke skal være til hinder for kommuner som ønsker å legge til rette for konkurranseutsetting. Enkelte av høringsinstansene, blant annet Norges Kommunerevisorforbund og Norsk Kommuneforbund, mener imidlertid at utvalget burde fått i oppgave å vurdere alle sider av konkurransevidringsproblemet. Det anses mangelfullt å kun fokusere på konkurransevidringer mellom offentlige og private virksomheter.

Når det gjelder utvalgets forslag til løsning, har en del av høringsinstansene støttet utvalget i at den systemmessige beste løsningen er et generelt merverdiavgiftssystem. Høringsinstansene tar likevel til etterretning at dette ikke er mulig å gjennomføre i dag.

Høringsinstansene har i stor grad sluttet seg til utvalgets forslag om å innføre en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette gjelder blant annet Arbeidsgiverforeningen NAVO, Finansnærings Hovedorganisasjon, Handels- og Servicenærings Hovedorganisasjon, Konkurransetilsynet, Kommunenes Sentralforbund, Næringslivet Hovedorganisasjon og Skattebetalerforeningen. En generell kompensasjonsordning anses langt på vei egnet til å løse dagens problem med konkurransevidring. Det fremheves at løsningen kan medvirke til kostnadseffektivitet i offentlig sektor samtidig som den kan hindre avgiftsmotiverte organisasjonstilpasninger. Det påpekes at en generell kompensasjonsordning vil være robust over tid og skape få avgrensingsproblemer, noe som vil virke ressursbesparende. LO har derimot stilt seg skeptisk til utvalgets forslag og mener en generell kompensasjonsordning krever en bredere vurdering av merverdiavgiftssystemet for å begrense problemene med konkurransevidring. Kommuneforbundet er også uenig i utvalgets konklusjon og mener at en generell kompensasjonsordning vil innebære en rekke alvorlige problemer

som utvalget ikke har behandlet grundig nok. Dette gjelder blant annet med hensyn til nye konkurransevidringer og finansieringen av ordningen.

En stor andel av høringsinstansene, blant annet Konkurransetilsynet, Kommunenes Sentralforbund, Næringslivets Hovedorganisasjon, Norges Kommunerevisorforbund, Skattebetalerforeningen og Servicebedriftenes Landsforening, støtter utvalgets forslag til forenklinger når det gjelder den praktiske innretningen av ordningen. Det gis bred tilslutning til at innrapportering bør skje annenhver måned og til at utbetaling bør skje så raskt som mulig. Enkelte kommuner mener imidlertid at innrapportering over seks terminer vil føre til mer arbeid for kommunene. Høringsinstansene gir bred støtte til forslaget om at dokumentasjonskravene gjøres enklere ved innføring av attestasjon fra revisor. Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring mener likevel det ikke bør stilles krav om attestasjon fra revisor. Forbundet viser til at egendeklarasjon og etterfølgende kontroll hos avgiftsmyndighetene er det system man benytter i merverdiavgiftssystemet for øvrig. Når det gjelder krav om kompensasjon fra private, synes det i stor grad å være enighet om at disse bør sendes direkte til det stedlige fylkesskattekontoret. Dagens ordning, hvor forsendelse skjer via kommunen, anses å skape unødig merarbeid. Private Barnehagers Landsforbund påpeker at private virksomheter som søker om kompensasjon etter dagens ordning ikke har noen rett til å få beløpet utbetalt av kommunen. Forbundet anser det uholdbart at det er opp til den enkelte kommune om kompensasjon skal gis den som har søkt.

I NOU 2003:3 har utvalget påpekt at en generell kompensasjonsordning kan medføre nye konkurransevidringer ved at kommunen gis en kostnadsfordel i forhold til private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester. Blant de høringsinstanser som har kommentert spørsmålet, blant annet Den norske Revisorforening, Finansnærings Hovedorganisasjon og Konkurransetilsynet, synes det å være enighet om at en bør søke å finne en løsning på dette. Det synes også å være enighet om at problemet bør løses ved at private og ideelle produsenter av tjenester som kommunene ved lov er pålagt å utføre, omfattes av ordningen. Handels- og Servicenærings Hovedorganisasjon har imidlertid påpekt at denne løsningen vil medføre avgrensingsproblemer ettersom begrepet «lovpålagt oppgave» ikke er nærmere definert. Norges Kommuneforbund mener dessuten at utvalgets løsning som går ut på å la kompensasjonsordningen i større grad omfatte private og ideelle virksomheter, skaper problemer med hensyn til finansieringen av ordnin-

gen. Dette anses å være mangelfullt utredet av utvalget. Dersom kommunene må betale for kompensasjonsordningen, mens private slipper, mener forbundet at dette vil være en ny konkurransevidning i favør av private virksomheter. Konkurransetilsynet har påpekt at konkurransevidningene mellom offentlig og privat virksomhet også vil kunne være gjeldende i markeder for kommersielle produkter som er unntatt for merverdiavgift, eksempelvis kommersielle undervisningstjenester. Dersom tjenesteproduksjonen organiseres i et eget uavhengig selskap, vil selskapet merverdiavgiftsmessig likestilles med private selskaper. For at en generell kompensasjonsordning ikke skal gi privat virksomhet en konkurranseulempe, mener Konkurransetilsynet at man må sikre at kommersiell virksomhet som ikke organiseres i eget selskap ikke kompenseres for merverdiavgift.

Enkelte kommuner, blant annet Fredrikstad kommune og Sarpsborg kommune, mener det burde være nærmere utredet om ikke andre tjenesteprodusenter enn de som er omtalt i utredningen bør være omfattet av ordningen. Dette gjelder eksempelvis kinodrift, museer og redningstjeneste.

Når det gjelder finansieringen av ordningen fremholder høringsinstanser i kommunesektoren, LO, Utdanningsforbundet med flere at innføringen av nye regler ikke må påvirke kommunenes samlede økonomiske rammer. Det synes imidlertid å være enighet om forslaget til finansiering av ordningen ved at kommunens frie inntekter reduseres ved innføring av ordningen. En del kommuner uttrykker en viss bekymring for om det er mulig å komme frem til korrekt samlet trekk, og om trekket kan skape omfordelinger mellom kommuner.

Hva angår finansieringen av ordningen for private virksomheter, synes det fra kommunesektoren å være enighet om at kommunene ikke må finansiere dette, men at dette må bli en sak mellom staten og de private. Enkelte instanser utenfor kommunesektoren, blant annet Kristne friskolers forbund, viser imidlertid til at det er rimelig at kommunesektoren finansierer kompensert merverdiavgift for private virksomheter. Det vises blant annet til at private som starter produksjon av tjenester kommunene er pålagt ansvaret for, sparer kommunene både for drifts- og investeringsutgifter.

Utvalget påpekte at en generell kompensasjonsordning kan forsterke konkurransevidningene mellom kommunal og privat virksomhet i forhold til fast eiendom. Av de høringsinstansene som har kommentert dette problemet har blant annet Den norske Revisorforening, Foreningen Næringseiendom og Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring gitt støtte til utvalgets

forslag om å utvide forskrift nr. 117 til å også omfatte utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. Når det gjelder utvalgets forslag om å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet der leietaker er en privat, ikke-avgiftspliktig virksomhet, er dette noe Oslo kommune går i mot. Kommunen viser til at den i stor utstrekning driver utleie av bolig til bestemte grupper av befolkningen som har behov for dette. I dag eksisterer knapt nok et privat marked for utleie til vanskeligstilte, slik at konkurransevidning neppe er et problem på dette området. I likhet med Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring mener kommunen det ikke må innføres byråkratiske ordninger for oppfølging av hvilken gruppe som leier kommunale boliger med sikte på tilbakeføring av avgift når leietaker skifter. Foreningen Næringseiendom mener derimot at en ved siden av å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er en privat ikke-avgiftspliktig virksomhet, bør innføre bestemmelser om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når fast eiendom selges eller leies ut.

20.8 Departementets vurderinger

Det vises innledningsvis til omtalen i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. I denne odelstingsproposisjonen omtales forslaget til system og lovgrunnlaget for ordningen nærmere.

20.8.1 Innledning – generelt om innføringen

Departementet slutter seg til de vurderinger som er gjort av utvalget og høringsinstansene og går inn for at det innføres en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Departementet anser at en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet er egnet til å motvirke konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Ordningen vil også motvirke vidninger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. Siden ordningen vil omfatte alle varer og tjenester, vil den være robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse mellom offentlig og privat tjenesteproduksjon. Departementet viser til at man også i Sverige og Danmark har valgt en generell kompensasjonsordning.

En generell kompensasjonsordning medfører ikke endringer i merverdiavgiftslovgivningen. Departementet anser at det er hensiktsmessig å innføre en ny lov om kompensasjon av merverdiavgift.

Departementet går inn for at den nye loven avløser lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) vil gjelde for den nye loven, slik at klageadgang mv. vil følge forvaltningslovens bestemmelser. Kompensasjonsordningen etter den nye loven vil administreres av skatteetaten. Dette innebærer at ordningen i første instans vil håndteres av fylkesskattekontoret i hvert fylke.

Departementet foreslår at den nye loven trer i kraft 1. januar 2004. Av hensyn til tilrettelegging og den praktiske gjennomføring av kompensasjonsordningen foreslås det imidlertid en overgangsordning som innebærer at første periode 2004 først kan søkes kompensert sammen med annen periode 2004. Det vil si at oppgaven for annen periode 2004 vil omfatte merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet til bruk i enheten i perioden januar til og med april 2004. Søknadsfristen vil være 10. juni 2004, med utbetaling av kompensasjonsbeløpet innen tre uker etter utløpet av søknadsfristen.

Kompensasjonsutbetalingene innenfor ordningen er lagt på Finansdepartements budsjett Kap. 1632 post 61 Tilskudd til kommuner og fylkeskommuner og post 72 Tilskudd til private, jf. St.prp. nr. 1 (2003–2004) Finansdepartementet.

20.8.2 Hvem kan søke om kompensasjon?

20.8.2.1 Kommunesektoren

Ordningen omfatter kommunal og fylkeskommunal sektor. I tråd med utvalget er departementet av den oppfatning at ordningen bør omfatte enheter som omhandlet i kommuneloven. Dette vil si kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet. Ordningen bør også omfatte interkommunale og interfylkeskommunale sammenlutninger organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning. Slik interkommunal virksomhet omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning. Interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 og lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper bør etter departementets oppfatning derfor også omfattes av den generelle kompensasjonsordningen. Kommunalt samarbeid som er skilt ut i egne selskaper etter aksjelovene eller selskapsloven bør etter departementets oppfatning ut i fra hensynet til nøytralitet derimot behandles på lik linje med private virksomheter.

Kommunale virksomheter som driver ordinær avgiftspliktig omsetningsvirksomhet forutsettes ikke å bli berørt av den generelle kompensasjonsordningen. For disse virksomhetene foreligger det fradragrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten etter de alminnelige fradragbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Slike virksomheter skal ved innføring av en generell kompensasjonsordning fortsatt sende inn vanlige omsetningsoppgaver innenfor merverdiavgiftssystemet, hvor inngående merverdiavgift kan føres til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten. Kompensasjonsordningen vil likevel omfatte kommunale enheter som driver omsetningsvirksomhet, men hvor tjenesten er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

Merverdiavgiften påvirker i dag organiseringen av kommunalt samarbeid for tjenester som er merverdiavgiftspliktige og som ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning. Hvis kommunene eksempelvis velger en løsning hvor en kommune etter avtale skal levere tjenester til andre kommuner (vertskommunemodellen), oppstår det merverdiavgiftsplikt når tjenestene omsettes til de andre kommunene. En generell kompensasjonsordning vil motvirke eventuelle konkurransevridninger som merverdiavgiftssystemet skaper mellom ulike kommunale samarbeidsformer. Dette skjer ved at de kjøpende kommuner får kompensert merverdiavgiften ved kjøp fra vertskommunen.

Ved en generell kompensasjonsordning vil kommunale virksomheter til dels få nøytralisert merverdiavgiften gjennom merverdiavgiftslovens alminnelige bestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift, og til dels refundert inngående merverdiavgift gjennom kompensasjonsordningen.

For kommunale enheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, det vil si virksomheter som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, forutsetter departementet at den generelle kompensasjonsordningen skal gjelde for den del av enhetens virksomhet som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftslovens bestemmelser. Disse enhetene vil da på tilsvarende måte få nøytralisert merverdiavgiften dels gjennom den vanlige retten til fradrag for inngående merverdiavgift, og dels gjennom kompensasjonsordningen.

Departementet viser til forslaget til ny lov §§ 1 og 2 bokstav a og b.

20.8.2.2 Private og ideelle virksomheter

En generell kompensasjonsordning vil medføre nye konkurransevridninger mellom kommunale og

private virksomheter når private virksomheter yter tjenester innen områder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette kan eksempelvis gjelde tjenesteproduksjon innenfor helse og undervisning. En konkurransevridning kan oppstå når kommunen skal velge om velferdstjenester som er unnatt fra merverdiavgiftsplikt skal produseres av kommunale eller private virksomheter. Kommunene vil få kompensert merverdiavgiften på sine innkjøp i motsetning til de private tilbydere som ikke vil få fradrag eller kompensasjon for merverdiavgift på sine innkjøp. Kommunene vil dermed kunne se seg tjent med å produsere slike tjenester selv fremfor å kjøpe dem fra andre. En generell kompensasjonsordning kan også gi nye konkurransevridninger når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Kommunal tjenesteproduksjon vil bli kompensert for inngående merverdiavgift gjennom en generell kompensasjonsordning. En privat produsent av tilsvarende tjenester blir derimot belastet med inngående merverdiavgift. Private produsenter kan dermed komme til å måtte ta en høyere pris i markedet enn en kommunal produsent av tilsvarende tjenester.

Utvalget foreslo å motvirke de nye konkurransevridningene ved å la private produsenter av oppgaver som kommunene har et lovpålagt ansvar for omfattes av ordningen. En generell kompensasjonsordning som skal omfatte alle private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver kan bli meget omfattende. Departementet ser det derfor nødvendig, ut i fra hensynet til finansiering og administrasjon av ordningen samt usikkerhet knyttet til omfanget av de nye konkurransevridningene, å begrense ytterligere hvilke private virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver som skal være kompensasjonsberettiget.

Departementet foreslår at de nye konkurransevridningene motvirkes ved å la private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte helse-, undervisnings- eller sosialtjenester omfattes av kompensasjonsordningen. Det er på disse områdene, foruten fast eiendom, at det må antas at kommunene i størst grad vil kunne komme i en konkurransesituasjon med ikke-avgiftspliktige private virksomheter. En begrensning til helsetjenester, undervisningstjenester og sosiale tjenester gjør at kultur, idrett og samferdsel, på samme måte som etter dagens begrensede kompensasjonsordning, ikke vil omfattes av kompensasjonsordningen.

Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta. Lovpålagte oppgaver vil dermed stå i motsetning til oppgaver som utføres på frivillig basis. Lovpålagte oppgaver vil også være forskjellig fra oppgaver som kun på-

legger kommunen eller fylkeskommunen ansvaret for å «sørge for» at en ytelse eller tjeneste finnes i en viss utstrekning. I slike tilfeller er det gjerne ikke i særlig grad konkretisert hvilke ytelser det er tale om. Det vises her til at utenfor kjerneområdet for kommunal tjenesteyting finnes det mange felt det kan tenkes kommunal aktivitet på. Dersom kompensasjonsordningen skulle omfatte alle disse, ville den bli svært omfattende. Det er også vanskelig å avgrense alle de områder hvor det kan tenkes kommunal aktivitet på. Dessuten er det usikkert hvilket omfang konkurransevridningsproblemet har på de utenforliggende områdene.

Siden det er avgiftsunntakene i merverdiavgiftsloven som nødvendiggjør grep for å motvirke de nye konkurransevridningene, må «helse-», «sosial-» og «undervisningstjenester» forstås med utgangspunkt i bruk av disse begrepene i merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter.

Dagens kompensasjonsordning ble med virkning fra 1. januar 2000 utvidet til å omfatte private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver og tjenester som kommunene eller fylkeskommunene, jf. kompensasjonsloven § 1 annet ledd og forskriften § 1 nr. 3. Det er satt som vilkår at den aktuelle virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuelt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter.

Departementet anser vilkårene om at «virksomheten skal være omtalt i offentlige planer» og være «finansiert fullt ut med offentlige midler» for å være lite hensiktsmessige. Departementet går derfor ikke inn for en videreføring av disse vilkårene. Departementet viser til at det i dag pågår en sanering av plankrav i særlov. Henvisning til fylkes- eller kommuneplanen og handlingsplanen eller økonomiplanen blir dermed lite formålstjenlig. Dette skyldes at de lover som ligger til grunn for nevnte planer ikke stiller krav til planene med et slikt detaljeringsnivå som er nødvendig i forhold til å praktisere kriteriet. Etter departementets vurdering kan det i dag, og særlig i fremtiden, variere betydelig fra tjeneste til tjeneste og fra kommune til kommune, hva som er tatt inn i planene som spesifikasjoner av private tilbud drevet i avtale med kommunen eller fylkeskommunen. Departementet viser videre til at for å oppnå en størst mulig grad av konkurransenøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør en generell kompensasjonsordning i større omfang enn med dagens subjektavgrensning omfatte private og ideelle virksomheter. Kompensasjonsordningen bør etter

departementets oppfatning derfor også omfatte private eller ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

På helsesektoren vil kompensasjonsordningen omfatte primærhelsetjenesten etter kommunehelsetjenesteloven § 1–3 og de lovpålagte tannhelsetjenester, jf. lov om tannhelsetjenester § 1–3. Når det gjelder fastlegeordningen er dette en del av allmennlegetjenestene. Fastlegene er mange og det ville medføre at kompensasjonsordningen ville bli svært omfattende dersom disse ble omfattet. På grunn av dette og problemer med å anslå omfanget av konkurransevidningsproblemet når det gjelder denne gruppen, går departementet inn for at leger som arbeider som selvstendig næringsdrivende og som har fastlegeavtale med kommunen ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Problemet med å anslå omfanget av konkurransevidningsproblemet gjør seg også gjeldende for fysioterapeuter med kommunal driftsavtale som arbeider som selvstendig næringsdrivende. Departementet går derfor inn for at også disse holdes utenfor ordningen.

Når det gjelder undervisningssektoren vil kompensasjonsordningen omfatte grunnskoleopplæring og spesialpedagogisk hjelp etter opplæringsloven §§ 13–1 og 13–2. Den vil også omfatte videregående opplæring for ungdom og voksne, jf. § 13–3 samt voksenopplæring, jf. § 4A-4.

Departementet viser til forslaget til ny lov § 2 bokstav c.

20.8.2.3 Barnehager

Kompensasjonsordningen vil på sosialsektoren blant annet omfatte sosiale ytelser etter sosialtjenesteloven § 4–2. Barnehager er en sosialtjeneste i merverdiavgiftslovens forstand og således unntatt merverdiavgiftsplikt, men det foreligger ikke rettskrav på barnehageplass. Ettersom en generell kompensasjonsordning kan medføre konkurransevidninger i disfavør av private barnehager går departementet inn for at ordinære barnehager etter barnehageloven § 13, omfattes av kompensasjonsordningen.

Departementet viser til forslaget til ny lov § 2 bokstav d.

20.8.2.4 Kirkelig fellesråd

Selv om det faller utenfor de tre tjenesteområdene som er nevnt, går departementet inn for at kirkelig fellesråd, som i dag er omfattet av kompensasjonsordningen, også omfattes av den generelle kompensasjonsordningen.

Departementet viser til forslaget til ny lov § 2 bokstav e.

20.8.3 Fast eiendom

Fordi omsetning og utleie av fast eiendom ikke er merverdiavgiftspliktig, kan en generell kompensasjonsordning gi kommunene en oppfordring til å føre opp bygg selv fremfor å kjøpe eller leie disse av andre. Hvis kommunen selv fører opp bygget, vil merverdiavgiften på byggekostnadene være kompensasjonsberettiget. En privat byggherre som leier ut et bygg til en kommune vil derimot ikke være kompensasjonsberettiget. For å motvirke disse konkurransevidningene, anbefalte utvalget at dagens frivillige registreringsordning etter forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117), utvides til å omfatte også utleie til kommunale virksomheter. Dette gjelder selv om lokalene ikke brukes til avgiftspliktig virksomhet, jf. NOU 2003:3 kapittel 11.3.2.3. Private utleiere får dermed fradragsrett for inngående merverdiavgift og unngår konkurranseulempen ved å legge merverdiavgiftskostnaden på leievederlaget. Høringsinstansene har gitt tilslutning til utvalgets anbefaling. Departementet slutter seg til løsningen og vil utvide forskrift nr. 117 med virkning fra 1. januar 2004.

Kommunene vil også kunne få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved salg og utleie av fast eiendom til private ikke-avgiftspliktige virksomheter. Departementet foreslår derfor at kompensasjonsordningen ikke skal omfatte tilfeller hvor kommunen eller private virksomheter leier ut eller selger fast eiendom. Når det gjelder utleie av fast eiendom til helseformål og sosiale formål, eksempelvis omsorgsboliger og tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelse, foreslår departementet at dette likevel omfattes av kompensasjonsordningen. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligen.

Departementet viser til forslaget til ny lov § 4 annet ledd nr. 2 og § 4 tredje ledd.

20.8.4 Tilbakeføring av kompensert merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd innebærer at det kan kreves tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift vedrørende bygg og anlegg etter bruksendring. Bestemmelsen ble tilføyd ved en lovendring 4. mars 1977. Tilbakeføring kan kreves dersom bygget eller anlegget før fullføringen eller innen tre år etter det er fullført, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven.

Adgangen til tilbakeføring gjelder for fullt beløp

for deler av bygg eller anlegg som ikke brukes i den registrerte virksomhet. Dette i motsetning til den ordning man har i Danmark og Sverige hvor en har lengre frist, men hvor tilbakeføringen skjer etter avtrappende satser.

Hensynet til konkurransevridning overfor private utbyggere og utleiere, tilsier etter departementets syn at det bør innføres en ordning med tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når kommunen etter noe tid leier ut eller selger bygget eller anlegget. I tråd med utvalget foreslår departementet derfor at det skal justeres for kompensert merverdiavgift når det skjer endringer i bruken av fast eiendom etter anskaffelsen eller fremstillingen. Departementet foreslår at det ikke skal være noen forpliktelse til å foreta justeringer mer enn 10 år regnet fra utløpet av det år anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt. De nærmere regler om justeringen vil bli fastsatt ved forskrift.

Departementet viser til lovforslaget § 16.

20.8.5 Administrasjon – den praktiske innretningen av kompensasjonsordningen

Utvalget gikk inn for visse forbedringer når det gjelder den praktiske innretningen av kompensasjonsordningen. Høringsinstansene har i stor grad sluttet opp om forslagene. Departementet går på denne bakgrunn inn for at det innføres enkelte forenklinger.

Departementet anser at innberetning av krav og utbetaling av kompensasjon bør skje raskere enn det gjøres etter dagens ordning. Departementet foreslår derfor at kompensasjonsoppgave skal sendes inn annen hver måned, det vil si som for de ordinære merverdiavgiftsoppgavene. Det foreslås videre at utbetaling skal skje innen tre uker fra utløpet av fristen for innsendelse av krav. Utbetaling skal skje direkte til den kompensasjonsberettigede som har fremsatt kravet. Fordi innsendelse av oppgave annen hver måned kan virke ressurskrevende foreslår departementet at de kompensasjonsberettigede som ser seg tjent med det skal ha adgang til å sende inn oppgave bare en gang i året.

I tråd med utvalgets innstilling går departementet også inn for at dokumentasjonskravene forenkles. Departementet foreslår at krav om kompensasjon skal vedlegges revisorerklæring. Etersom egendeklarasjon og etterfølgende kontroll er det som gjelder i merverdiavgiftssystemet for øvrig, kan det reises spørsmål om hvorfor det anses nødvendig med revisorbekreftelse. Departementet vil her vise til at det i merverdiavgiftssystemet for øvrig er et krav til næringsdrift, det vil si at registrerte

næringsdrivende skal levere betalingsoppgaver. Næringsdrivende med liten omsetning under registreringsgrensen og med negative oppgaver blir fulgt opp spesielt med tanke på at disse ikke lenger måtte fylle vilkårene for å være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Den foreslåtte kompensasjonsordningen har en helt annen karakter. Dette blir en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte. Kontrollbehovet blir derfor større enn ved vanlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift.

Som utvalget pekte på vil hensikten være at beslutningstakerne i kommunene ser bort fra merverdiavgiften i vurderingen av om en skal produsere tjenester selv eller kjøpe de av andre. Utvalget vurderte derfor behovet for å endre de kommunale regnskapsrutinene for å bedre incentivvirkningen i ordningen. Dagens ordning innebærer at kompensasjonen i kommunene håndteres som en fri inntekt tilsvarende skatt og rammetilskudd. Det er derfor svært usikkert om den virksomheten som har stått for anskaffelsen faktisk får tilført kompensasjonen på sitt budsjett. Utvalget vurderte to alternative løsninger på dette og anbefalte en nettoordning hvor anskaffelsene regnskapsføres eksklusive merverdiavgift. Utvalget vurderte også et alternativ med en bruttoordning hvor anskaffelser regnskapsføres inklusiv merverdiavgift, men hvor virksomheten samtidig fører hele kompensasjonen som gjelder virksomheten til inntekt på sitt driftsbudsjett/driftsregnskap. Flere høringsinstanser har pekt på at en ordning med nettoregnskapsføring, slik som foreslått av utvalget, vil ha som konsekvens at kommunesektorens driftbalanse svekkes. Dette skyldes at finansieringen av ordningen gjennom reduksjon i de frie inntektene slår fullt ut i driftsbalansen. Departementet foreslår på denne bakgrunn utvalgets alternative løsning hvor anskaffelser regnskapsføres brutto, men hvor virksomhetene fører kompensasjonen for merverdiavgift til inntekt på sitt budsjett og regnskap. En slik løsning gir i stor grad de samme incentivvirkninger som en nettoordning. Løsningen sikrer at kompensasjonsbeløpene kommer til inntekt på budsjett og regnskap til de virksomheter som har foretatt anskaffelsene. Regnskapsrutinene er nærmere beskrevet i rundskriv fra Kommunal- og regionaldepartementet.

20.8.6 Beløpsgrense

Departementet legger til grunn at med den avgrensning av kompensasjonsordningen som foreslås vil mange private og ideelle virksomheter kunne bli omfattet. Ordningen vil dermed bli meget omfattende.

de, hvilket medfører store administrative kostnader. Hensikten med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevriddinger mellom offentlig og privat virksomhet, men omfanget av konkurransevriddingsproblemet er usikkert på enkelte områder. På denne bakgrunn foreslås den begrensning at det ikke vil kunne fremsettes krav om kompensasjon for merverdiavgift før merverdiavgiftskostnadene i løpet av et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner. For virksomheter som har mindre merverdiavgiftskostnader enn 20 000 kroner årlig må konkurransevriddingene antas å være av lite omfang. De som ellers er kompensasjonsberettiget, men ikke har så høye merverdiavgiftskostnader i løpet av kalenderåret, er avskåret fra å fremsette krav.

Departementet viser til § 6 annet ledd.

20.8.7 Finansieringen

Siden den generelle kompensasjonsordningen betyr at kommunesektoren får kompensert merverdiavgiften på alle anskaffelser, vil det redusere kommunesektorens utgifter betydelig. I tråd med utvalgets anbefaling legger departementet opp til at ordningen finansieres av kommunesektoren selv, gjennom engangsreduksjon av kommunenes frie inntekter. Reduksjonen i kommunenes frie inntekter bør fastsettes slik at ordningen i minst mulig grad påvirker de totale økonomiske rammer i kommunesektoren. Finansdepartementet har i samarbeid med Kommunal- og regionaldepartementet beregnet betalt merverdiavgift for ikke-avgiftspliktig kommunal virksomhet til om lag 9 mrd. kroner i 2004. Dagens begrensede ordning utgjør drøyt 1,6 mrd. kroner. Netto blir kommunenes frie inntekter trukket med knapt 7,4 mrd. kroner. Det samlede omfang av ordningen er usikkert og departementet vil vurdere omfanget av trekket på nytt i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2005 når det foreligger en oversikt over samlede kompensasjonsutbetalinger for 2004.

Det er et mål at ordningen i minst mulig grad skaper omfordelinger mellom kommunene. Imidlertid er det en forutsetning for at ordningen skal fungere etter hensikten at den enkelte kommunes bidrag til finansieringen er uavhengig av hva kommunen mottar i kompensasjon. Det legges opp til å bruke regnskapstall fra den enkelte kommune som utgangspunkt for et engangsuttrekk av frie inntekter. Samlede frie inntekter justeres da ned tilsvarende summen av påløpt merverdiavgift når ordningen innføres.

Når enkelte private og ideelle virksomheter i tillegg inkluderes i ordningen, antas omfanget ved innføringen å utgjøre om lag 9,3 mrd. kroner sam-

let på årsbasis. Når det gjelder private barnehager, grunnskoler og videregående skoler foreligger ikke mulighet for reduserte kostnader for kommunene hvor offentlige bidrag hovedsakelig er statstilskudd. Det er derfor lagt opp til at merverdiavgiftskompensasjonen knyttet til private grunn- og videregående skoler finansieres av virksomhetene selv gjennom reduserte tilskudd fra staten. Merverdiavgiftskompensasjon for investeringer i kommunale og private barnehager finansieres gjennom reduserte investeringstilskudd. Merverdiavgiftskompensasjon for driftsutgifter i private barnehager finansieres gjennom reduksjon i skjønnsmidlene til barnehagene. Eventuell økt kompensasjon i fremtiden som følge av økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester i kommunesektoren finansieres gjennom økte merverdiavgiftsinntekter. Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet viser til lovforslaget § 5.

20.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

20.9.1 Generelt

Med en generell kompensasjonsordning vil en unngå avgrensning av ordningen til enkelte tjenester, samtidig som det gis kompensasjon for merverdiavgift på hele leveransen. Man unngår også å operere med sjablongmessig fastsatte kompensasjonssatser. Dette gir en enklere ordning med færre avgrensingsproblemer og lavere administrative kostnader enn dagens begrensede kompensasjonsordning.

Med den generelle kompensasjonsordning departementet foreslår i denne proposisjonen legger en til grunn at det vil være om lag 7 000 kompensasjonsberettigede. En generell kompensasjonsordning vil føre til at antallet fakturaer som gir grunnlag for kompensasjon vil øke sammenlignet med dagens ordning. Dette vil isolert sett gi økte administrative kostnader for de kompensasjonsberettigede virksomhetene. Samtidig vil de administrative kostnadene ved håndteringen av den enkelte faktura reduseres, blant annet som følge av en enklere ordning og reduserte avgrensingsproblemer. Revisorattestasjonen kommer med dagens priser imidlertid til å koste anslagsvis 2000–3000 kroner per oppgave.

Overgangen til en generell kompensasjonsordning gjør at det vil måtte utvikles ny datafunksjonalitet knyttet til oppgavebehandlingen. De samlede

engangskostnadene knyttet til utvikling av dette og til informasjon er anslått til 3, 1 mill. kroner. Innføringen av ny ordning vil også medføre at de årlige driftskostnadene for kompensasjonsordningen vil måtte justeres fra 2004. Kostnadene ved internettlevering, optisk lesning av papirutgaver samt personalkostnader er anslått til 3,2 mill. kroner.

Departementet foreslår at de private og ideelle virksomhetene skal sende krav direkte til skatteetaten. Dette vil føre til økte administrative kostnader for skatteetaten. Departementet foreslår også kortere innrapporterings- og utbetalingsterminer enn i dagens ordning. Overgang til kortere terminer vil føre til flere oppgaver og mer administrative kostnader både for kommunene og skatteetaten. Det legges imidlertid opp til automatiserte løsninger. Dette krever investeringer i oppstartsfasen, men vil på sikt redusere kostnadene.

20.9.2 Konsekvenser for kommunene

Ordningen vil gjøre at kommunene vil unngå en del avgrensings spørsmål blant annet i forhold til ulike kompensasjonskategorier som finnes i dagens begrensede ordning. Isolert sett gir dette reduserte administrative kostnader for kommunene. Samtidig vil en generell ordning medføre at betydelig flere anskaffelser vil bli kompensasjonsberettigede, noe som isolert sett kan øke de administrative kostnadene. Dette kan også kortere innrapporteringsperioder medvirke til. Kortere innrapporteringsperioder vil for den enkelte kommunale virksomhet medføre at likviditetstapet som dagens ordning medfører, blir vesentlig redusert. Enklere krav til dokumentasjon ved innsendelse bidrar til å redusere de administrative kostnadene for kommunen knyttet til hver søknad. En utvidelse av dagens begrensede ordning til en generell kompensasjonsordning vil isolert sett gi reduserte administrative kostnader for kommunene. Forslaget til endringene i den praktiske innretningen av ordningen kan imidlertid gi en viss økning i administrative kostnader for kommunen. Samlet sett antas derfor de administrative kostnadene for kommunene å bli om lag uendret som følge av utvalgets forslag.

20.9.3 Konsekvenser for de næringsdrivende

En generell kompensasjonsordning vil ikke gi administrative kostnader for de næringsdrivende som omsetter til kommunen. Endringene i den praktiske innretningen vil få tilsvarende konsekvenser for private og ideelle virksomheter som omfattes av ordningen som for kommunale virksomheter. I og med at den foreslåtte ordningen ikke blir generell

for de private, vil det fortsatt bli snakk om avgrensingsproblemer. Samtidig vil en generell ordning omfatte betydelig flere anskaffelser, noe som isolert sett kan øke de administrative kostnadene noe. Kortere perioder vil isolert sett medføre flere oppgaver per år, noe som også kan bidra til å øke de administrative kostnadene. Revisorattestasjonen kommer i tillegg til å representere et utlegg. De administrative kostnadene for de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen antas derfor å øke noe som følge av forslaget. Det vesentlige for de næringsdrivende blir at de vil få krav på å få utbetalt kompensasjon direkte fra fylkesskattekontoret, og ikke være avhengig av den enkelte kommunes praktisering av ordningen.

20.9.4 Konsekvenser for skatteetaten

En generell kompensasjonsordning som erstatter dagens begrensede ordning vil bli enklere å administrere for skatteetaten. Det må utarbeides nye skjemaer for kompensasjon, men dette vil medføre begrensede engangskostnader. Kortere perioder vil medføre flere oppgaver per år. Enklere krav til dokumentasjon bidrar til å redusere de administrative kostnadene for skatteetaten knyttet til behandlingen av hver oppgave. Departementet foreslår at private skal sende inn sine oppgaver direkte til skatteetaten. Dette vil isolert sett øke de administrative kostnadene for skatteetaten. Det samme vil departementets forslag til endringer i den praktiske innretningen av ordningen. En utvidelse av dagens begrensede ordning til en generell kompensasjonsordning vil isolert sett gi reduserte administrative kostnader for skatteetaten. Samlet sett antas de administrative kostnadene for skatteetaten i liten grad å bli endret som følge av departementets forslag. Det legges opp til en mindre økning i bevilgningene til skatteetaten som følge av innføringen av ordningen, jf. punkt 20.9.1.

20.10 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet

Til § 1

Formålet med loven er å motvirke konkurransevridninger som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet mellom kommunal egenproduksjon og kommunenes kjøp av varer og tjenester fra privat sektor. Gjennom kompensasjon av merverdiavgiften ved kjøp av alle varer og tjenester blir merverdiavgiften nøytralisert.

Til § 2

Bestemmelsen angir lovens virkeområde; hvem som kan søke om kompensasjon.

Etter § 2 bokstav a omfatter ordningen kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet.

Etter § 2 bokstav b gjelder ordningen interkommunale eller interfylkeskommunale sammenslutninger som er organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning. Dette innebærer at interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 og lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper er omfattet. Når det gjelder kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som er organisert som stiftelse, aksjeselskap eller lignende vil disse behandles på lik linje med private virksomheter, jf. § 2 bokstav c. Kommunale enheter som driver omsetningsvirksomhet, men hvor tjenesten er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, vil også omfattes av kompensasjonsordningen. For kommunale enheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, det vil si virksomheter som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, gjelder kompensasjonsordningen for den del av enhetens virksomhet som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Etter § 2 bokstav c omfatter kompensasjonsordningen private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunene ved lov er pålagt å utføre.

Med private eller ideelle virksomheter menes blant annet enkeltmannsforetak, selskaper, foreninger og stiftelser. Det har ikke betydning om virksomheten driver næringsvirksomhet.

Med «tjenester som kommunen eller fylkeskommunen ved lov er pålagt å utføre» menes oppgaver kommunal sektor er pålagt å utøve eller tilby, enten i medhold av formell lov eller forskrift med hjemmel i formell lov. Det siktes kun til oppgaver kommunen er pålagt i egenskap av å være kommune eller fylkeskommune, ikke oppgaver kommunen er pålagt fordi den eksempelvis fungerer som arbeidsgiver eller er en bedrift. Lovpålagte oppgaver vil stå i motsetning til oppgaver som ikke er tilknyttet en forpliktelse, men som utføres på frivillig basis. Med lovpålagt oppgave menes ytelse som den enkelte har et rettskrav på å motta. Hvor loven kun pålegger kommunen eller fylkeskommunen å «sørge for» at en tjeneste finnes i en viss utstrekning, uten i særlig grad konkretisere hva ytelsen

skal gå ut på, vil man derfor være utenfor begrepet.

Begrensingen til tjenesteområdene helse, sosial og undervisning medfører at kultur, idrett og samferdsel, på samme måte som under dagens begrensede kompensasjonsordning, ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utenfor kjerneområdet for kommunal tjenesteyting kan kommunal aktivitet tenkes på en rekke felt. Som vist til under punkt 20.8.2.2 lar disse områdene seg imidlertid ikke avgrense. Samtidig er omfanget av konkurransevidningsproblemet på de utenforliggende områdene usikkert.

Siden det er avgiftsunntakene i merverdiavgiftsloven som gjør det nødvendig å motvirke de nye konkurransevidningene den generelle kompensasjonsordningen medfører, må «helse», «sosial» og «undervisning» forstås med utgangspunkt i merverdiavgiftslovgivningens bruk av disse begrepene.

Når det gjelder helsetjenester vises det til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1 og forskrift 15. juni 2001 nr. 682 om avgrensing av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av helsetjenester (forskrift nr. 119). Ved siden av helsetjenester, herunder tjenester som nevnt i folketrygdloven §§ 5–4 til 5–12, vil kompensasjonsordningen derfor omfatte ambulansetjenester utført med særskilt innrettet transportmiddel samt tanntekniske tjenester. Omsetning av helserelevante tjenester, jf. forskrift nr. 119 § 2 nr. 4, er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Siden utførelse av helserelevante tjenester ikke utgjør noen lovpålagt oppgave for kommunene eller fylkeskommunene, vil disse ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Det vil heller ikke formidling av de tjenester som er nevnt i § 5 b første ledd nr. 1, jf. bestemmelsens tredje punktum.

Helsetjenester er regulert i lov 19. november 1982 nr. 66 om helsetjenesten i kommunene, lov 3. juni 1983 nr. 54 om tannhelsetjeneste og lov 2. juli 1999 nr. 61 om spesialisthelsetjenesten. Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd regulerer finansiering og støtteordninger til blant annet helsetjenester, mens lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell mv. regulerer helsepersonells yrkesutøvelse, som ansatte og næringsdrivende.

Kommunehelsetjenesteloven § 1–3 pålegger landets kommuner å sørge for nødvendig helsetjeneste for alle som bor eller midlertidig oppholder seg i kommunen. Ansvarer omfatter all offentlig organisert helsetjeneste som ikke hører inn under stat eller fylkeskommune og omfatter blant annet ansvaret for allmennlegetjeneste, legevaktordning, fysioterapitjeneste, sykepleie, herunder helsesøstertjeneste og hjemmesykepleie, jordmortjeneste, sykehjem eller boform for heldøgns omsorg og pleie samt medisinsk nødmeldtjeneste. Det som

her er nevnt er lovpålagte helsetjenester og dermed omfattet av kompensasjonsordningen. Når det gjelder leger som arbeider som selvstendig næringsdrivende og som har fastlegeavtale med kommunen vil disse likevel ikke omfattes. På dette området skal loven tolkes innskrenkende. Det vises til at det finnes et stort antall fastleger og at om disse ble omfattet av kompensasjonsordningen, ville den bli svært omfangsrik. Samtidig foreligger det usikkerhet omkring omfanget av konkurransevidningsproblemet på dette området. Av samme grunn vil fysioterapeuter med kommunal driftsavtale som arbeider som selvstendig næringsdrivende heller ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Også på dette området skal loven derfor tolkes innskrenkende.

Tannhelsetjenesteloven § 1–1 pålegger fylkeskommunene ansvar for Den offentlige tannhelsetjenesten. I henhold til § 2–1 har de opplistede grupper i § 1–3 rett til nødvendig tannhelsehjelp. De lovpålagte oppgavene i § 1–3 vil således være omfattet av kompensasjonsordningen. Dette omfatter eksempelvis tilbud til barn og unge til og med det året de fyller 18 år, psykisk utviklingshemmede i og utenfor institusjon og grupper av eldre, langtidssyke og uføre i institusjon og hjemmesykepleie. Ordinnære private tannleger vil ikke være omfattet.

Når det gjelder sosiale tjenester vises til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 2 første punktum og forskrift 6. juni 2001 nr. 574 om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av sosiale tjenester (forskrift nr. 118).

Lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester (sosialtjenesteloven) § 4–3 pålegger kommunen å ha bestemte tjenester, jf. § 4–2. Det er de mest sentrale kategoriene som er lovfestet i § 4–2. For å ivareta de oppgaver som følger av sosialtjenesteloven, vil mange kommuner i tillegg tilby andre tjenester og serviceordninger som er tilpasset brukernes behov. Det er ikke gitt minstenormer når det gjelder innhold og omfang av de lovfestede sosiale tjenestene. Hvilke typer tjenester som den enkelte kommune tilbyr som en sosial tjeneste vil dermed variere. Det er imidlertid en forutsetning at tjenestene gis på et sosialt grunnlag. Omfanget og type tjenester som hjelpen omfatter, vil derfor bero på en konkret tolking av tildelingsvedtaket fra kommunen. Det er altså sosialtjenesten som avgjør hvilke omsorgs- og hjelpetjenester som anses som sosiale tjenester. Med sosialtjenesten menes de som har ansvaret for å utøve virksomheten og treffe avgjørelser i henhold til sosialtjenesteloven.

«Bolig med heldøgns omsorgstjenester» som nevnt i sosialtjenesteloven § 4–2 bokstav d) gjelder kommunale aldershjem, privat forpleining og boli-

ger der det bor omsorgstrengende barn og unge under 18 år utenfor foreldrehjemmet, jf. sosialtjenesteloven § 7–12 og forskrift 4. desember 1992 nr. 915 til lov om sosiale tjenester. Unntaket i § 4–2 bokstav d) gjelder også omsorgs- og behandlingstjenester for rusmisbrukere i institusjon, samt tjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner. Overfor rusmisbrukere kan det i tillegg være aktuelt for sosialtjenesten å sette i verk tiltak utenfor institusjon. Også slike tjenester anses som en sosialtjeneste i merverdiavgiftslovens forstand. Det samme gjelder tiltak som barnevernet setter i verk utenfor institusjon overfor barn under 18 år.

Etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 2 omfatter merverdiavgiftsunntaket også formidling av sosiale tjenester. Slik formidling er ikke noen lovpålagt oppgave og er derfor utenfor kompensasjonsordningen.

Når det gjelder undervisningstjenester vises til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 og til Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 – unntaket for undervisningstjenester.

Lov 17. juli 1998 nr. 61 om grunnskolen og den videregående opplæringa (opplæringslova) § 13–1 pålegger kommunen ansvaret for grunnskoleopplæring og spesialpedagogisk hjelp for alle som er bosatt i kommunen. Fylkeskommunens ansvar er regulert av §§ 13–2 og 13–3. Ansvaret omfatter grunnskoleopplæring og spesialpedagogisk hjelp for klienter i sosiale og medisinske institusjoner som fylkeskommunen har ansvaret for å drive. Videre omfatter det videregående opplæring for alle som er bosatt i fylkeskommunen. Når det gjelder grunnskoleopplæring og videregående opplæring for voksne følger det av § 4A-4 at §§ 13–1 og 13–3 gjelder tilsvarende. Den undervisning som kommunen og fylkeskommunen etter dette har ansvaret for, omfattes således av kompensasjonsordningen.

Etter opplæringslova § 13–7 skal kommunen ha et tilbud om skolefritidsordning før og etter skoletid for 1–4 klassetrinn. Skolefritidsordningen vil omfattes av kompensasjonsordningen dersom de øvrige vilkår er oppfylt.

Merverdiavgiftsunntaket for undervisningstjenester omfatter også formidling av slike tjenester. Slik formidling er ikke noen lovpålagt oppgave og dette er derfor utenfor kompensasjonsordningen.

Etter § 2 bokstav d) omfattes barnehager etter barnehageloven § 13 av kompensasjonsordningen. Pass av barn i barnehage regnes som en sosial tjeneste i merverdiavgiftslovgivningens forstand. Det foreligger ikke noe rettskrav på barnehageplass, men departementet anser det likevel nødvendig ut i fra formålet med kompensasjonsordningen å omfat-

te disse i ordningen. Private barnehager etter barnehageloven § 13 vil derfor, slik som etter dagens begrensede kompensasjonsordning, omfattes av kompensasjonsordningen. Familiebarnehager, jf. barnehageloven § 14, og dagmammavirksomhet og korttidspass av barn som faller utenfor barnehageloven § 13 er derimot utenfor kompensasjonsordningen.

Etter § 2 bokstav e omfattes kirkelig fellesråd av kompensasjonsordningen. Drift av kirker og kirkegårder var før lov 7. juni 1996 nr. 31 om Den norske kirke (kirkeloven) integrert i kommunenes virksomhet. Kirkeloven legger fortsatt et økonomisk ansvar for slik virksomhet til kommunene, men kirkeloven § 14 legger ansvaret for oppgavene til kirkelig fellesråd. Kirkelig fellesråd har vært omfattet av den begrensede kompensasjonsordningen, hvilket videreføres under den generelle ordningen.

Av hensyn til behandlingen av oppgavene er det et krav at virksomheten må være registrert i Enhetsregisteret, jf. lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret.

Til § 3

Det ytes kompensasjon ved kjøp fra registrerte næringsdrivende. Dette innebærer at det bare gis kompensasjon ved kjøp fra næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og som har rett til å angi merverdiavgift på salgsdokumentet. Dette omfatter kjøp fra private næringsdrivende, men også kjøp fra offentlig eide aksjeselskaper registrert i merverdiavgiftsmanntallet og kjøp fra andre kommunale virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Det ytes kompensasjon både ved kjøp av varer og tjenester. Hele merverdiavgiftbeløpet ved alle innkjøp blir kompensert.

Til § 4

Kompensasjon for merverdiavgift ytes bare dersom anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Dette vil ha følger for virksomheter som driver virksomhet innenfor og utenfor det området som gir rett til kompensasjon. Eksempelvis vil en privat virksomhet som oppfyller vilkårene i § 2 bokstav d ikke ha rett til kompensasjon dersom anskaffelser skjer til bruk utenfor denne virksomheten.

Det foreligger ikke rett til kompensasjon i den utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kap. VI. Fradragsretten vil i disse tilfellene nøytralisere merverdiavgiften. I tilfeller hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdi-

avgift, er det ingen merverdiavgift å kompensere.

Merverdiavgiftsloven § 22 første ledd avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på spesielle varer og tjenester som anskaffes til nærmere angitt formål i en avgiftspliktig del av en virksomhet, eksempelvis til representasjon og velferdstiltak for ansatte. Av denne grunn ytes det heller ikke kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd.

Når en kommune driver med omsetning og utleie av fast eiendom, vil de kunne få en betydelig konkurransefordel som følge av kompensasjonsordningen. Kompensasjonsordningen omfatter derfor ikke tilfeller hvor kommunen eller private virksomheter leier ut bygg, anlegg eller annen fast eiendom. Tilsvarende avgrensning legges til grunn ved omsetning eller overdragelse av fast eiendom. Dette vil eksempelvis innebære at tilfeller hvor en kommune er byggherre ved oppføring av sykehjem eller omsorgsboliger, som etter ferdigstillelsen overdras til en stiftelse, aksjeselskap eller lignende, ikke vil få kompensert merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Bygg til boligformål vil være utenfor kompensasjonsordningen, jf. merverdiavgiftsloven § 22, jf. § 14 annet ledd. For visse tjenestetilbud på dette området vil kompensasjonsordningen likevel gjelde. Dette gjelder omsorgsboliger og tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelse. Kompensasjonsordningen vil også gjelde fellesanlegg i tilknytning til boligene. Boliger med helseformål og sosiale formål er ikke definerte i lovverket, og betegnes ulikt fra kommunene til kommune. Det vil derfor være formålet med boligutbyggingen, og ikke betegnelsen av boligen, som er avgjørende for om investeringen omfattes av kompensasjonsordningen. Formålet med utbyggingen vil fremkomme av kommunens reguleringsplan, og denne vil dermed danne et utgangspunkt ved vurderingen av om merverdiavgiften skal kompenseres.

Til § 5

De kompensasjonsberettigede virksomhetene finansierer selv kompensasjonsordningen. Beløpene som kompenseres dekkes av de kompensasjonsberettigede gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter. Finansieringen gjennomføres som et engangstrekk i rammetilskuddet til kommunesektoren. Når det gjelder private barnehager, grunnskoler og videregående skoler skjer finansieringen hovedsakelig ved statstilskudd. For disses vedkommende vil kompensasjonen derfor dekkes ved engangstrekk i statstilskuddet. Merverdiavgiftskom-

pensasjon for investeringer i kommunale og private barnehager finansieres gjennom reduserte investeringstilskudd. Merverdiavgiftskompensasjon for driftsutgifter i private barnehager finansieres gjennom reduksjon i skjønnsmidlene til barnehagene. Eventuell økt kompensasjon i fremtiden som følge av økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester i kommunesektoren finansieres gjennom økte merverdiavgiftsinntekter.

Til § 6

Kompensasjon ytes etter oppgave. De kompensasjonsberettigede etter § 2 bokstav a-e skal sende inn oppgave om kompensasjon av merverdiavgift til fylkesskattekontoret i det fylke disse hører hjemme. Når det gjelder kommunesektoren er det kommunen som sådan som sender inn kompensasjonsoppgave, ikke hver enkelt besluttede enhet i kommunen.

Det er en årlig beløpssmessig minstegrense for at virksomhet skal omfattes av kompensasjonsordningen. Søknad om kompensasjon kan ikke fremsettes før den kompensasjonsberettigede etter § 2 bokstav a-e i løpet av kalenderåret har hatt merverdiavgiftskostnader på minst 20 000 kroner. I kommunesektoren skal beløpsgrensen oppfylles av kommunen som sådan, ikke av de enkelte besluttede enheter i denne.

Oppgaven over merverdiavgift som kreves kompensert skal gjelde for et tidsrom på minst to måneder. Første periode er januar og februar, annen periode er mars og april, tredje periode er mai og juni, fjerde periode er juli og august, femte periode er september og oktober og sjette periode er november og desember.

Det vil være adgang til å sende inn oppgave for hele kalenderåret under ett i forbindelse med oppgaven for sjette periode.

Krav om kompensasjon for anskaffelser som er gjort i løpet av en periode kan tidligst fremsettes ved utløpet av denne perioden.

På oppgaven skal det tas med merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester som er gjort i perioden. Dersom ikke annet bestemmes av departementet periodiseres merverdiavgiften i den periode beløpet registreres i regnskapssystemet etter de regnskapsbestemmelser som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven).

Til § 7

Oppgaven skal være kommet frem til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet

av hver periode. Dersom oppgaven sendes i posten anses den for å være kommet frem i tide dersom den er poststemplet innen utløpet av fristen. Dersom oppgaven kommer frem etter en måned og ti dager etter utløpet av en periode, vil oppgaven først bli behandlet og komme til utbetaling innen fire uker etter utløpet av neste periode. Foreldelsesregelen i § 10 setter grensen for hvor sent kompensasjonskrav kan fremmes.

Oppgaver skal levers inn elektronisk. Dersom det leveres årsoppgave, jf. § 6, kan det imidlertid leveres inn papiroppgave.

Til § 8

Det er et krav om at oppgaven skal vedlegges attest fra revisor. Avhengig av hvem som etter lovens § 2 er kompensasjonsberettiget og sender inn oppgave vil dette være kommunerevisor, registrert eller statsautorisert revisor. Nærmere bestemmelser om attestasjonen gis ved forskrift.

Til § 9

Kompensasjon av merverdiavgift skal skje innen tre uker etter fristen i § 7 for å sende inn oppgave er utløpt. Dersom oppgave ikke er mottatt på fylkesskattekontoret innen en måned og fire uker etter utløpet av en periode, jf. § 7, får det følger for utbetaling av kravet for de virksomheter som er nevnt i § 2 bokstav b–e. Fylkesskattekontoret har da ikke plikt til å behandle kravet og la det komme til utbetaling før innen tre uker etter utløpet av neste periode. For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a vil et krav på kompensasjon bortfalle straks ved utløpet av fristen for å sende inn oppgave.

Utbetaling skal skje direkte til den som er kompensasjonsberettiget og har sendt inn kravet. Tilbakbetaling til eksempelvis private virksomheter skjer altså ikke lenger gjennom kommunene.

Til § 10

Bestemmelsen angir en særlig regel i forhold til lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven) om når et kompensasjonskrav foreldes. For virksomheter som er nevnt i § 2 bokstav b–e vil kravet foreldes dersom det ikke er kommet inn til fylkesskattekontoret innen ett år etter utgangen av det kalenderår som kompensasjonen gjelder. Et kompensasjonskrav fra en av disse virksomhetene som gjelder 2004 vil dermed være foreldet dersom søknad om kompensasjon ikke er kommet inn til fylkesskattekontoret innen utgangen av 2005. Etter dette tidspunkt vil retten til kompensasjon

være bortfalt. Et kompensasjonskrav anses oppstått på det tidligste tidspunkt det kan ha kommet til utbetaling, det vil si tre uker etter det har gått en måned og ti dager fra periodens utløp. For virksomheter som er nevnt i § 2 bokstav a vil kravet bortfalle straks det ikke er fremsatt innen fristen i § 7 første ledd.

De strenge fristene for foreldelse når det gjelder de kompensasjonsberettigede i § 2 bokstav a har bakgrunn i behovet for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som fremsettes fra kommunesektoren. Denne sektoren vil representere de største kravene. For kommunene og fylkeskommunene vil kompensasjonsordningen implementeres i den løpende regnskapsføringen. Der som det ved utgangen av et kalenderår ikke er klart hvor stort krav som er fremsatt vil dette skape vansker for revideringen av budsjettet det påfølgende år. Dette problemet vil også gjøre seg gjeldene for krav fra de kompensasjonsberettigede i § 2 bokstav b-e, men i noe mindre grad, ettersom det her vil dreie seg om mindre beløp.

Til § 11

Bestemmelsen gir hjemmel for å kreve tilbakebetalt kompensasjon som er utbetalt i strid med loven eller forskrifter gitt i medhold av denne.

Til § 12

Bestemmelsens første ledd pålegger kompensasjonsberettigede som ikke er regnskapspliktige en regnskapsplikt etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) kapittel 2 for den virksomhet som drives. For kommunene vil det kun gjelde en oppbevaringsplikt etter § 2-7.

Enhver som har plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven eller næringsoppgave etter ligningsloven, vil være regnskapspliktig etter regnskapsloven kapittel 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, jf. regnskapsloven § 1–2. Alle som driver næringsvirksomhet plikter uoppfordret å sende inn næringsoppgave. I utgangspunktet vil derfor de alle fleste kompensasjonsberettigede være regnskapspliktige.

Veldedige og allmenntnyttige organisasjoner og institusjoner som faller inn under skatteloven § 26 og som ikke har nådd minstegrensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet (140 000 kroner), vil imidlertid være fritatt for oppgaveplikt både etter ligningsloven og etter merverdiavgiftsloven og vil således ikke være regnskapspliktige etter regnskapsloven kapittel 2. Det er mulighet for at disse

vil kunne være berettiget til kompensasjon for merverdiavgift.

Siden det muligens også kan være andre som ikke er regnskapspliktige er det derfor tatt inn en særskilt henvisning til regnskapsloven kapittel 2.

Opplysningsplikten utløses ved krav fra myndighetene. Den nærmere fremgangsmåte ved anvisning av hjemmel mv. skal følge reglene i forvaltningsloven § 14. Den som krever kompensasjon har klagerett dersom vedkommende finner pålegget uberettiget eller unødvendig omfattende. Det er avgiftsmyndighetene som tar stilling til hvilke dokumenter som skal fremlegges, men loven oppstiller den begrensning at det bare kan kreves innsyn i dokumenter som har betydning for kontrollen. Det gis ikke adgang til en generell dokumentgjennomgang, men i og med bestemmelsen om at det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen, kan myndighetene kreve fremlagt alle foreliggende opplysninger og dokumenter om nærmere angitte forhold.

Den som krever kompensasjon har plikt til å bistå myndighetene med kontrollen. Vedkommende har krav på rimelig forhåndsvarsel og adgang til å være til stede selv eller ved vitne, jf. forvaltningsloven § 15. Det gjelder imidlertid ikke hvis forhåndsvarsel kan antas å resultere i at formålet med kontrollen forstyrres, typisk gjennom bevisforspillelse. Medvirkningsplikten gjelder den som krever kompensasjon selv og vedkommendes ansatte. Også regnskapsfører har medvirkningsplikt så langt gjelder regnskaper, kontrakter og lignende som regnskapsfører forvalter for den krever kompensasjon, jf. lov 18. juni 1993 nr. 109 § 10 annet ledd nr. 2. Revisor har ingen generell medvirkningsplikt ved myndighetenes kontroll. Dersom den som krever kompensasjon etter pålegg fra myndighetene ikke utleverer bestemte dokumenter, kan myndighetene likevel kreve at revisor utleverer disse, i den grad han har gjenpart av disse i sine arkiver, jf. lov 15. januar 1999 nr. 2 § 6–2 fjerde ledd. Myndighetene kan bare kreve adgang til bedriftslokalene. De kan ikke kreve adgang til privatbolig.

Unnlatelse av å etterkomme opplysningsplikten kan straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder, jf. § 19.

Til § 13

Alle næringsdrivende, også dem som har avgiftspliktig omsetning under registreringsgrensen, eller ingen avgiftspliktig omsetning i det hele tatt, kan bli avkrevd opplysninger for myndighetenes kontroll med at kompensasjon ytes etter lovens be-

stemmelser. Bestemmelsen kan brukes til å kontrollere forretningsforbindelsene til den som krever kompensasjon. Myndighetene kan innhente opplysningene som ledd i en pågående kontroll, men de kan også samles inn med sikte på fremtidige kontroller. Opplysningskravet kan bare rettes mot «næringsdrivende», og det kan bare kreves opplysninger om andre «næringsdrivende». De næringsdrivende som man skal gi opplysninger om må være navngitt, det vil si identifisert. Den næringsdrivende behøver verken ha avgiftspliktig omsetning, være registrert eller ha registreringsplikt. Både for den som skal avgi opplysninger og den det utbes opplysninger om, er det begrepet næringsdrivende i merverdiavgiftsloven § 10 som legges til grunn. Opplysningsplikten er vidtgående, «ethvert økonomisk mellomværende som han har eller har hatt», men denne må som utgangspunkt stå tilbake for lovbestemt taushetsplikt, jf. forvaltningsloven § 13 f og § 14. Opplysningsplikten gjelder uten hensyn til om det dreier seg om avgiftspliktig eller ikke avgiftspliktig omsetning. Mellomværendet må knytte seg til begge parter virksomhet. Den som avkrevs opplysningene behøver derfor ikke gi opplysninger om transaksjoner han har foretatt privat. Det kan heller ikke kreves opplysninger om salg eller kjøp den annen part har foretatt som privatperson. Det kan videre kreves opplysninger om omsetningen av varer og tjenester i mellomværendet mellom de næringsdrivende. Det kan også kreves spesifiserte oppgaver over disse varene og tjenestene. Det samme gjelder vederlaget. Etter krav fra myndighetene skal næringsdrivende også sende inn næringsoppgave, årsregnskap og årsberetning.

Unnlatelse av å etterkomme opplysningsplikten kan straffes med bøter eller fengsel i inntil tre måneder, jf. § 19.

Til § 14

Fylkesskattekontoret har adgang til å kreve utbetalt kompensasjon korrigerert. Korreksjon kan skje inntil ti år fra tidspunktet for utbetaling av kompensasjon.

Til § 15

Dersom kompensasjonsbeløpet kommer til utbetaling etter at fristen i § 9 er utløpt skal det ytes renter. Renter forutsetter at overskridelsen av fristen for utbetaling ikke skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller skyldes forhold som han er nærmest til å bære ansvaret for. Rentene løper fra utløpet av den frist som er satt for tilbakebetaling etter § 9 og til utbetalingsdatoen.

Dersom den kompensasjonsberettigede har fått

for mye tilbakebetalt skal beløpet forrentes fra utbetalingstidspunktet etter § 9 og til tilbakebetaling skjer.

Rentesatsen følger bestemmelsene i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.

Til § 16

Av hensyn til konkurransevridning overfor private utbyggere og utleiere innføres det en ordning med tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når bygg, anlegg eller annen fast eiendom overdras eller blir endret i bruken etter anskaffelsen eller fremstillingen. Det skal ikke foretas justeringer mer enn ti år regnet fra utløpet av det år anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt. Nærmere regler om justeringen gis ved forskrift.

Til § 17

Kompensasjonsordningen håndteres av avgiftsmyndighetene i hvert fylke, fylkesskattesjefene. Oppgavene skal sendes inn til fylkeskattekontorene som foretar behandlingen av kompensasjonskravene. Klageorgan er Skattedirektoratet.

Til § 18

Departementet er gitt hjemmel til å gi forskrifter om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i loven. Departementet er også gitt hjemmel til å gi nærmere forskrifter om de kompensasjonsberettigedes plikt til å selv kontrollere og revidere ordningen.

Til § 19

Ved overtredelse av loven eller forskrifter gitt i medhold av denne gjelder straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 72 tilsvarende.

Til § 20

Av hensyn til tilrettelegging og den praktiske gjennomføringen av kompensasjonsordningen vil det være en overgangsordning som innebærer at første periode 2004 først kan søkes kompensert sammen med annen periode 2004. Det vil si at oppgaven for annen periode 2004 vil omfatte merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet til bruk i enheten i perioden januar til og med april 2004. Søknadsfristen vil være 10. juni 2004, med utbetaling av

kompensasjonsbeløpet innen tre uker etter utløpet av søknadsfristen.

kompensasjonsordningen, lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

Til § 21

Loven trer i kraft 1. januar 2004. Fra samme tidspunkt oppheves loven som hjemler den begrensede

21 Omtale av saker etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2002

21.1 Innledning og sammendrag

I medhold av skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Etter fast praksis gis det ikke endelig skattefritak, men utsettelse av skattlegging, typisk til en eventuell senere realisasjon av vederlagsaksjer. Av den grunn har departementets samtykkevedtak gjerne vært omtalt som vedtak om skattelempning, ikke skattefritak. I den senere tid har departementet i sine vedtak likevel konsekvent benyttet terminologien «skattefritak på nærmere vilkår» i disse sakene, blant annet fordi dette gir den mest korrekte beskrivelse av ordningen.

Skatteloven § 11–21 gir departementet hjemmel både til å fastsette forskrift og til å fatte enkeltvedtak vedrørende overføringer innenfor konsern med mer enn 90 pst. eierfellesskap.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven til og med 1996. Omdanningsloven er nå inntatt i skatteloven av 26. mars 1999 nr 14 kapittel 11. De senere årlige orienteringer har vært av begrenset omfang, og har vært tatt inn i Ot. prp. nr. 1. Her gis en orientering om praksis i 2002.

Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2002 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 57 søknader avgjort i 2002, mot 65 året før. Det var 23 saker med virkning over landegrensene.

21.2 Generelt

De alminnelige reglene om skattlegging av gevinster har i Norge en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel makeskifte, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfeller kan skattlegging være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet.

Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende forskrift. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Dette gjelder for fusjon, fisjon, visse former for omdanning av virksomhet samt konserninterne overføringer. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuell lempning må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning og slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf skatteloven § 10–1. Departementets vedtak i 2002 etter denne bestemmelsen behandles under punkt 21.3 nedenfor.

I medhold av skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskaps-

andeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Bestemmelsen kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 2002 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under punktene 21.4 og 21.5 nedenfor.

21.3 Praksis etter skatteloven § 11–21, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11–21 supplerer reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skattelovforskriften § 11–21 med hjemmel i samme lovbestemmelse. Enkeltvedtak benyttes i særlige tilfeller der overføringen av ulike årsaker må gjennomføres på annen måte enn fastsatt i forskriften. Det har vært 13 søknader til behandling som alle ble innvilget. Av disse gjaldt 12 saker fritak for gevinst ved konvertering av såkalt fusjons- eller fisjonsfordring til aksjekapital. Sakene har sin bakgrunn i at aksjelovene åpner for at det i forbindelse med fusjon og fisjon kan ytes vederlag i aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Morselskapet etablerer en fordring på datterselskapet, og fordringens pålydende vil være lik regnskapsmessig verdi i det overtakende selskap av den egenkapital det mottakende selskap ble tilført. Slike fusjoner og fisjoner kan gjennomføres uten skattlegging når reglene i skatteloven §§ 11–1 til 11–10 følges. Departementet legger til grunn at uavhengig av fordringens pålydende, vil skattemessig inngangsverdi på fordringen være lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen/fisjonen, da reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner bygger på skattemessig kontinuitet både på selskaps- og aksjonærnivå. I de tilfeller der en ønsker fordringen konvertert til aksjekapital i datterselskapet, innebærer dette en skattepliktig realisasjon av fordringen på kreditorselskapenes hånd, og det kan søkes om fritak for eventuell gevinst. Det settes vilkår om fortsatt kontinuitet, slik at inngangsverdien på de aksjene som mottas ved konvertering av fordringen, er lik den skattemessige inngangsverdi på fordringen. Tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital herunder

overkurs i datterselskapet, dette for at ubeskattede midler ikke skal kunne utdeles skattefritt. Når det innvilges skattefrihet slik at morselskapet ikke skattlegges for gevinst ved konverteringen, settes det vilkår om at debitorselskapet heller ikke kan kreve tapsfradrag. I denne forbindelse nevnes at departementet i en sak fra 2003 har lagt til grunn at det også på debitorselskapets hånd foreligger skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved konvertering av fusjonsfordring som nevnt. Det ble gitt fritak for gevinst hos debitor på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på aksjene kreditorselskapet mottok ved konverteringen, ble satt lik fordringens pålydende fratrukket den fritatte gevinsten på debitors hånd. Tilsvarende verdi utgjorde det maksimale beløpet som kan anses som innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Videre ble et satt vilkår om at konverteringen ikke hadde andre skattemessige konsekvenser for kreditorselskapet.

I en sak ble det gitt skattefrihet for gevinst i forbindelse med en todelt transaksjon, der første ledd var en overføring av virksomhet i filial i Norge til nystiftet norsk aksjeselskap mot vederlag i aksjer, og annet ledd var en påfølgende fusjon mellom det overdragende danske selskap og dets danske morselskap. Når det gjaldt første ledd i transaksjonen, viste departementet blant annet til uttalelse inntatt i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker 1995 s 478 og uttalelse 9. april 2002 (som er utlagt på departementets internettsider). Det ble lagt til grunn at skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser gir grunnlag for en viss utvidet anvendelse av reglene i skatteloven § 11–21 om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, jf skattelovforskriften § 11–21. Reglene i skattelovforskriften § 11–21 gis tilsvarende anvendelse for overføring av bl.a. danske aksjeselskapers eiendeler/virksomhet i filial i Norge til nystiftet norsk aksjeselskap mot vederlag i aksjer. Norske skattemyndigheter må herunder kunne stille vilkår som er nødvendige for å sikre det norske skattefundament. Det ble bemerket at bestemmelsene ikke gir adgang til overføring av skatteposisjoner utover de som er knyttet til overførte eiendeler, jf. forskriften § 11–21-3. Det ble blant annet satt vilkår om at samtlige vilkår i skattelovforskriften §§ 11–21-1 til 11–21-10 vil gjelde tilsvarende og må være oppfylt. Når det gjaldt annet ledd i transaksjonen, ble det lagt til grunn at fusjonen mellom det overdragende danske selskap og dets danske morselskap ikke ville innebære et «konsernbrudd», jf skattelovforskriften § 11–21-10 første ledd, forutsatt at det overtakende selskap overtok det overdragende selskaps forpliktelser.

21.4 Praksis etter skatteloven § 11–22 første til tredje ledd

21.4.1 Generelt om materialet

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens § 11–22 første til tredje ledd inndelt i ulike grupper. I dette punkt behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge. I punkt 21.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene.

21.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet

Det var 17 saker i denne gruppen.

Tre søknader ble avslått. I en sak var avslagsgrunnen at omorganiseringen hovedsakelig gav fordeler av administrativ karakter, som alene ikke anses å oppfylle lovens vilkår. Videre at skattereglene ikke var ansett å hindre omorganisering når denne kunne finne sted uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede bestemmelser om fusjon m.v. i skatteloven kapittel 11. En annen sak ble avslått med den begrunnelse at i tillegg til at lovens krav om rasjonalisering ikke var oppfylt, var det søkt for sent. Det ble vist til at lovens krav om at det må være «påtakelig» at fritak eller nedsettelse vil lette omorganiseringen, forutsetter at transaksjonen ikke må vedtas eller iverksettes før det er søkt om skattefritak. Eventuelt må det være tatt et reelt forbehold om at fritak er en forutsetning for gjennomføringen. I motsatt fall tilsier de faktiske forhold i seg selv at omorganiseringen ville ha blitt gjennomført uansett. Det bemerkes i tilknytning til denne saken at departementet i en sak, etter en helt konkret vurdering av en rekke omstendigheter, fant å kunne realitetsbehandle søknaden til tross for at det ble søkt etter at transaksjonen var bindende avtalt. I den tredje saken ble avslaget begrunnet med at § 11–22 gjelder rasjonalisering og effektivisering av virksomhet, og at omorganiseringer som gjelder private formuesobjekter dermed faller utenfor.

Dersom vilkårene anses oppfylt, settes det i disse sakene regelmessig vilkår om skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, dvs at de skattemessige verdier på de overførte eiendeler videreføres hos det overtakende selskap og også blir skattemessig inngangsverdi på aksjene som mottas som vederlag. Eventuell tilbakebetaling av aksjeka-

pital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte, skal skatlegges som utbytte.

Seks av sakene relaterte seg til kraftsektoren. Dette er en sektor som i fritakssammenheng kan reise spesielle problemstillinger. Her skal bemerkes at ved omdanninger som innebærer overføring av kraftverk utløses beskatning av grunnrentegevinst på overdragers hånd, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd. Departementet har i sin praksis etter § 11–22 også gitt fritak for slik grunnrentegevinst.

Ved omdanning av kraftforetak etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 som innebærer overføring av kraftverk, ble overtaker i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002), jf. Innst. O. nr. 3 (2001–2002), gitt anledning til å overta overdragers negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd. I den forbindelse uttalte departementet at en ville vurdere å knytte beskatning av den fritatte grunnrentegevinsten til de vederlagsaksjene overdrager mottok ved overdragelsen, slik at den fritatte grunnrentegevinsten kom til beskatning ved senere realisasjon av disse. Bakgrunn for dette var at dersom en ikke knyttet den fritatte grunnrentegevinsten til vederlagsaksjene ville den bli endelig fritatt fra beskatning på overdragers hånd. Et slikt endelig fritak ville være i strid med forutsetningene bak skatteloven § 11–22.

Departementet fattet vedtak om skattefritak på slikt vilkår i en sak i 2002 og en sak i 2003. Senere har departementet frafalt dette vilkåret i begge sakene. Bakgrunnen for dette er at det etter praksis for vedtak etter skatteloven §§ 11–22 stilles vilkår om at de skattemessige verdier på det som overføres videreføres på overtakers hånd. Dette medfører at ved senere realisasjon av kraftverket på overtakers hånd ville grunnlaget for beregning av grunnrentegevinst etter skatteloven § 18–3 sjette ledd være det samme som det var for overdrager, korrigert for avskrivninger og påkostninger. Dermed ville den fritatte grunnrentegevinsten komme til beskatning både hos overdrager og overtaker. Etter departementets syn vil dette være i strid med forutsetningene bak grunnrenteskatten. I kapittel 10 punkt 10.3 foreslår departementet at kraftverk og fallrettigheter skal kunne realiseres uten at realisasjonene utløser beskatning av gevinst i alminnelig inntekt og grunnrentegevinst, dersom kraftverk og fallrettigheter overdras samlet og kjøper viderefører de skattemessige verdier knyttet til det overførte. Det foreslås også at negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket kan overføres til kjøper ved slik realisasjon.

21.4.3 Omdanning

Departementet har samtykket i omdanning til allmennaksjeselskaper på kontinuitetsvilkår av sparebank og livsforsikringselskap (henholdsvis selveiende institusjon og et gjensidig selskap – begge med grunnfondskapital/grunnfondsbeveiere, og etablering av finanskonsern). Formålet var å gjøre det enklere å skaffe nødvendig egenkapital til konkurransedyktige vilkår, og dermed gjøre virksomheten mer rasjonell og effektiv. Det ble blant annet satt som vilkår at de ligningsmessige inngangsverdier og ervervstidspunkter på de eiendelene som overføres videreføres i aksjeselskapet, og at den ligningsmessige inngangsverdi på vedelagsaksjene settes lik netto ligningsmessig verdi på de overførte eiendeler. Videre ble det samtykket i at overdragende sparebanks og gjensidige livsforsikringselskaps skatteposisjoner, herunder fremførbart underskudd og ubenyttet godtgjørelsesfradrag, ble overført, jf. skatteloven § 11–22 tredje ledd nytt tredje punktum.

21.4.4 Andre søknader etter § 11–22

I en sak ble det gitt skattefritak for gevinst ved overføring av aksjer i eget heleid selskap til annet heleid selskap, uten annet vederlag enn verdistigningen på aksjene i sistnevnte selskap. Det ble bl a satt vilkår om at skattemessige verdier, ervervstidspunkter samt RISK-beløp på de overførte aksjene, ble å videreføre hos det mottakende selskap. Det mottakende selskap trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte.

I en sak ble det søkt om skattefritak for gevinstbeskatning som utløses ved at de selskaper som et tidligere år ble overført konserninternt etter konsernforskriften (dvs. skattefritt under forutsetning om at selskapene inngår i et konsern) hadde mistet sin konserntilknytning ved fusjon med annet selskap, jf skattelovforskriften § 11–21-10. Det ble bl a satt vilkår om at betinget fritatte gevinster ved tidligere konserninterne overføringer forfaller forholdsmessig til beskatning ved eventuell senere realisasjon av de aksjer som mottas som vederlag ved fusjonen. Videre at skattefritaket for gevinsten faller bort i den grad aksjene i de selskapene som var omfattet av forutgående konserninterne overføringer ikke lenger er i behold. Ved skattlegging av den fritatte gevinst, tillates forholdsmessig oppskrivning av inngangsverdien på aksjene i datterselskaper som er i behold på tidspunktet for beskatningen.

21.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

21.5.1 Innledning

Reglene om skattefri fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11–1 til 11–11, samt skattelovforskriftens bestemmelser om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere fritak i medhold av skatteloven § 11–22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Fritak er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket. Nedenfor gis det en gjennomgang av sakene med virkninger over landegrensene.

21.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet

Det har vært 8 saker vedrørende konserndannelse ved at aksjer i norske selskaper ble overført til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap (konsernetablering med utenlandsk morselskap). Det ble gitt samtykke i alle sakene.

I utgangspunktet blir det satt samme vilkår for unnlatt skattlegging som settes i vedtak der alle parter er norske. I tillegg settes særlige vilkår som anses nødvendige for å sikre det norske skattefundamentet. Et standardvilkår er at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. For det tilfellet at norske aksjonærs eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer etter skatteavtalen med vedkommende land ville være skattepliktig der, suppleres vilkåret om skattlegging i Norge uten fradrag for utenlandsk skatt, i så fall med et vilkår om at den gevinst som fritaksvedtaket gjelder, tilsvarende skal forfalle til betaling.

Videre settes vilkår om at vederlagsaksjene skal anses realisert for aksjonærer som skal ta fast opp-

hold i utlandet, jf. bestemmelsene i ligningsloven § 4–7 nr. 6 og nr. 7 som skal gjelde tilsvarende. Dersom aksjonærene realiserer sine vederlagsaksjer etter at de har tatt fast opphold i utlandet, vil norske skattemyndigheter bare ha begrenset beskatningshjemmel for en eventuell gevinst ved realisasjonen av disse vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd. Kontrollmulighetene vil være ytterligere begrenset. Vilkåret anses derfor nødvendig for å sikre at gevinster ikke blir endelig skattefrie. Departementet har i et fåtall saker åpnet for at dette vilkåret kan frafalles mot at det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet. I en sak fra 2003 ble det lagt til grunn at det generelle utgangspunkt er at slik sikkerhetsstilling må skje i form av garanti fra bank, forsikringsselskap eller tilsvarende uavhengig institusjon. I et tilfelle fant likevel departementet å kunne akseptere den tilbudte garanti fra et ansvarlig selskap, idet det ble lagt til grunn at alle de øvrige deltakerne i selskapet ville være solidarisk ansvarlige. Under enhver omstendighet skal skatten anses forfalt dersom utenlandsoppholdet har vart i minst fire år, i det oppholdet da ikke kan anses midlertidig, jf. skatteloven § 2–1 nr 4 første og annet punktum.

I enkelte saker er det satt vilkår om at den betinget fritatte gevinsten som etableres i forbindelse med transaksjonen, kommer til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning. Styret i det norske selskapet må i slike tilfeller overfor departementet avgi erklæring om at styret forplikter seg til å informere departementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt. Skattlegging vil kunne medføre tilsvarende oppskrivning på aksjenes inngangsverdi for å hindre dobbeltbeskatning.

I en sak der transaksjonen gikk ut på å yte vederlag i et selskap i et skatteparadis (uten innsynsmuligheter for norske skattemyndigheter) har departementet uttalt følgende:

«Departementet har i flere saker gitt skattelempning når norskregistrert og norskeiet selskap blir datterselskap av utenlandsk selskap mot at de norske aksjonærene får vederlagsaksjer i det utenlandske morselskapet. En forutsetning for at aksjer i et utenlandsk selskap skal kunne anses som et likeverdig bytte med innenlandske aksjer, har vært at det er mulig for norske skattemyndigheter å kontrollere skattefundamentet når det utløses, f. eks. ved overføring av utbytte og ved aksjesalg. Både de formelle innsynsmuligheter i selskapet etter selskapslandets regler, og de praktiske muligheter til å kunne utnytte en slik formell posisjon, vil være av betydning ved denne kontrollvurdering. Po-

enget er for så vidt ikke kontrollen med selskapet som sådan, men med selskapets økonomi og eiertransaksjoner av betydning for de i Norge skattepliktige aksjonærer.»

I det konkrete tilfelle ble derfor skattefritak nektet.

I en sak ble det uttalt at det av kontrollhensyn burde føres en streng praksis i saker som involverte land Norge ikke har skatteavtale med. Når det likevel ble samtykket i den saken var det fordi aksjonærene i de utfisjonerte selskapene ville bli underkastet NOKUS-beskatning.

21.5.3 Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser

Ti saker gjaldt fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer, som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. Med ett unntak der det var søkt for sent, ble det gitt skattefritak i alle sakene. Det ble satt vilkår om at fusjonen eller fisjonen måtte gjennomføres i samsvar med reglene for skattefrie fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper.

21.5.4 Andre typer transaksjoner over landegrensene

Departementet har behandlet tre saker der det var planlagt en overføring av aksjer i et utenlandsk datterselskap til et annet utenlandsk datterselskap som tingsinnskudd mot vederlag i aksjer i sistnevnte selskap. Det ble samtykket til skattefritak i alle tre. I to av sakene ble det satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de overførte aksjer på overføringstidspunktet og at eventuelt tilbakebetalt aksjekapital på de tildelte aksjene skattlegges som utbytte for beløp som overstiger innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Videre at gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler uten fradrag for evt. utenlandsk skatt. I den tredje saken ble det satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de overførte aksjene på overføringstidspunktet, og at eventuelt tilbakebetalt aksjekapital på de tildelte aksjene skattlegges som utbytte for beløp som overstiger de skattemessige inngangsverdier på de tildelte aksjene.

I en sak var det søkt skattefritak ved overføring av eiendeler fra norsk selskap til søsterselskap i Sverige, som begge er eiet av et selskap i Holland.

Søknaden ble avslått med den begrunnelse at et samtykke ville medføre at gevinsten ble endelig skattefri, og det ville ikke være i samsvar med praksis etter skatteloven § 11–22. En sak gjaldt skattefritak for gevinstbeskatning for de norske aksjonærene i et dansk selskap ved overføring av aksjene til et norsk selskap. Søknaden ble innvilget og det ble blant annet satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de overførte aksjer på overføringstidspunktet, og at det norske selskapet trer inn i de tidligere aksjonærens skattemessige forpliktelser.

21.6 Departementets vurderinger

Departementet legger til grunn at i den grad det er forsvarlig og hensiktsmessig bør i størst mulig ut-

strekning transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling, lovfestes. Dette vil blant annet bidra både til å redusere problemet med saksbehandlingstid, øke forutberegneligheten for næringslivet og avlaste departementet. Departementet har som mål å foreta en bred lovregulering av fritakspraksis. Dette er imidlertid et krevende arbeid som nødvendigvis vil ta noe tid. Departementet vurderer imidlertid fortløpende de mer kurante tilfellene med tanke på forenklinger inntil en bredere gjennomgang kan foretas. En del transaksjoner er imidlertid av en slik sammensatt karakter at de vanskelig lar seg innpasse i et generelt regelverk.

Som det fremgår av avsnitt 21.3 har departementet i 2002 behandlet 12 saker der det søkes fritak ved konvertering av fordring til aksjekapital ved såkalte konsernfusjoner og fisjoner. Departementet har for tiden til vurdering om dette kan være et typetilfelle under gjeldende fritakspraksis som kan lovfestes på en hensiktsmessig måte.

22 Oppretting av lovtekst

22.1 Opprettinger i petroleumsskatteloven § 6

Etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsføremål m.v. (petroleumsskatteloven) § 6 nr. 1 bokstav a første punktum skal selskaper som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum lignedes i første instans av en særskilt ligningsnemnd, Oljeskattenemnda. Det følger av loven § 6 nr. 1 bokstav a tredje punktum at *«departementet gir nærmere forskrifter om gjennomføringen av denne bestemmelse, herunder om fordeling av fradrag for utdelt utbytte»*. Reglene om fradrag for utdelt utbytte ble opphevet i forbindelse med skattereformen 1992, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) og Innst.O. nr. 80 (1990–91). Det er derfor ikke lenger aktuelt for departementet å gi nærmere forskrifter om fordeling av fradrag for utdelt utbytte i medhold av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav a tredje punktum. Departementet foreslår at denne delen av § 6 nr. 1 bokstav a tredje punktum oppheves. Det vises til vedlagte forslag til endring i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav a tredje punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

Ved lov 13. juni 1980 nr. 29 ble kompetansen til å lignede særskattepliktige selskaper i første instans overført fra de lokale ligningsnemnder til Oljeskattenemnda. Oljeskattenemnda fastsatte ligningen første gang for inntektsåret 1980. For å avskjære tvil, fikk Oljeskattenemnda ved lov 14. mai 1982 nr. 15 uttrykkelig kompetanse til å treffe vedtak om endring av ligning også for årene forut for 1980, jf. pe-

troleumsskatteloven § 6 nr. 4 første punktum. Eventuelle søksmål skulle i slike tilfeller reises mot staten, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 annet punktum. Det følger imidlertid av ligningsloven § 9–6 nr. 1 at endringssak ikke kan *«tas opp mer enn ti år etter inntektsåret»*. Denne bestemmelsen gjelder også ved ligning av særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 8 første ledd. Bestemmelsen i § 6 nr. 4 har derfor ikke lenger praktisk betydning. Departementet foreslår at § 6 nr. 4 oppheves. Det vises til vedlagte forslag om opphevelse av petroleumsskatteloven § 6 nr. 4. Departementet foreslår at opphevelsen trer i kraft straks.

22.2 Oppretting i skatteloven § 5-43 første ledd bokstav d nr. 5

Ved lov 30. juni 2000 nr. 57 som trådte i kraft 1. januar 2002, ble det vedtatt endringer i folketrygdloven som førte til at bestemmelsen om attføringsstønad fikk endret paragraftall fra § 11–7 til § 11–8.

Skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d nr. 5 har en henvisning til folketrygdloven § 11–7. Ved en inkurie ble henvisningen i skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d nr. 5 ikke rettet i forbindelse med lovendringen 30. juni 2000 nr. 57. Rett henvisning skal være til folketrygdloven § 11–8. Departementet foreslår at skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d nr. 5 endres i samsvar med dette. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

23 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–96) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen framlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandlingen av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–97) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige framleggelsler også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–97).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven, med årstall for ikrafttreddelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2001.

Finansdepartementet

t i l r å r :

- At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
 - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
 - lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
 - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
 - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
 - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
 - lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
 - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
 - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

I

§ 2 første ledd ny bokstav e) og f) skal lyde:

- e) *selskap i den utstrekning noen som er nevnt under bokstavene a), b), c) eller d) direkte eller indirekte er eiere eller er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker.*
- f) *stiftelse eller annen formuesmasse når det kan påregnes at utdelinger kommer noen som er nevnt under bokstavene a), b), c) eller d) eller medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode. Hele gaven skal regnes med i avgiftsgrunnlaget når avgiftsplikten følger av denne bokstav.*

§ 4 nytt femte ledd skal lyde:

Arv og gave som nevnt i § 2 første ledd bokstav b) og § 2 annet ledd, til juridisk person med allmennyttig formål er unntatt fra avgiftsplikt. Utdeling av mid-

ler fra institusjon eller organisasjon som har mottatt avgiftsfri arv eller gave etter reglene i dette ledd til noen som er fortrinnsberettiget på grunn av slektskap, regnes som arv eller gave direkte fra giveren eller arvelateren. Avgiftsfrihet etter dette ledd gis ikke hvis giver eller arvelater har gitt bestemmelse om bruk av arve- eller gavemidlene som ikke faller inn under et allmennyttig formål. Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av reglene i dette ledd, herunder gi regler om krav til vedtekter, regnskap og revisjon.

II

Endringene under I trer i kraft den 1. januar 2004 og gjelder for rådgighetserverv, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, som inntreer fra og med samme dato.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

I

§ 5 b første ledd nr. 9 skal lyde:

Transport av personer med skiheis, kabelbane og lignende.

§ 5 b første ledd nr. 10 skal lyde:

Formidling av romutleie i hotellvirksomhet m.v.

§ 5 b første ledd nr. 16 oppheves.

§ 14 annet ledd nr. 5 oppheves.

§ 14 nytt tredje ledd skal lyde:

Når fradragsrett ikke er avskåret etter § 22, skal det også svares avgift som ved uttak når personkjøretøyer brukes til annet enn som salgsvare, i annen virksomhet enn yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet. Det skal også svares avgift av varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer til annet formål enn nevnt i første punktum. Som personkjøretøy anses også campingtilhenger. Departementet kan ved forskrift fastsette nærmere vilkår for minste eiertid og bruk.

Gjeldende § 14 tredje ledd blir nytt fjerde ledd og skal lyde:

Departementet kan gi forskrifter om hva som går inn under reglene i annet og tredje ledd.

§ 14 nåværende fjerde ledd blir femte ledd.

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

Transporttjenester her i landet når *transporten skjer* direkte til eller fra utlandet.

§ 16 første ledd nr. 10 oppheves.

§ 22 første ledd nr. 3 skal lyde:

Andre varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk som nevnt i § 14 annet og tredje ledd.

§ 28 første ledd første punktum skal lyde:

Registrering skal skje når den næringsdrivendes omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget *kr 50 000* i en periode på 12 måneder.

II

Endringene under I trer i kraft med virkning fra og med 1. mars 2004. Endringen i § 28 første ledd første punktum trer likevel i kraft fra 1. januar 2004.

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane

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

I

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

(2) Slik korrigering vert første gong gjennomført med verknad for eieendomsskatteåret 2005.

II

§ 5 første ledd ny bokstav g) skal lyde:

g) *Eieendom som helseforetak eig, i same omfang som fritaket for statens eieendom etter bokstav a sjette strekpunkt.*

§ 8 fjerde ledd skal lyde:

Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18–5 første leden skal ikkje settast lågare enn *kr 0,8/kWh eller høgare enn kr 2,5/kWh* av grunnlaget for naturressursskatten for anlegget sett ved likninga året før skatteåret.

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med eieendomsskatteåret 2004.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endringer:

I

§ 6 nr. 1 bokstav a tredje punktum skal lyde:
Departementet gir nærmere forskrifter om gjennomføringen av denne *bestemmelse*.

§ 6 nr. 4 oppheves.

Nåværende § 6 nr. 5 blir ny § 6 nr. 4.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

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

I

§ 2–1 skal lyde:

§ 2–1 Lokale ligningsmyndigheter

1. De lokale ligningsmyndigheter består av ligningskontor, ligningsnemnd og *overligningsnemnd*. Ligningskontorene er statlige, og kan omfatte en eller flere kommuner. *Det skal være en ligningsnemnd og en overligningsnemnd for hvert ligningskontor.* Organiseringen av ligningskontorene bestemmes av departementet.
2. Ligningsnemnda skal bestå av en leder og fire andre medlemmer. *For ligningsnemnder som omfatter flere kommuner etter nr. 1, velges leder og medlemmer av fylkestinget etter forslag fra de berørte kommunestyrer. For ligningsnemnder som omfatter to kommuner, foreslår hvert kommunestyre minst tre medlemmer. For ligningsnemnder som omfatter tre eller flere kommuner, foreslår hvert kommunestyre minst to medlemmer. For ligningsnemnder som omfatter en kommune etter nr. 1 velges leder og medlemmer av kommunestyret.* Ligningsnemnda velger selv sin nestleder.

3. Overligningsnemnda skal bestå av en leder og fire andre medlemmer. *For overligningsnemnder som omfatter flere kommuner etter nr. 1, velges leder og medlemmene av fylkestinget etter forslag fra de berørte kommunestyrer. For overligningsnemnder som omfatter to kommuner, foreslår hvert kommunestyre minst tre medlemmer. For overligningsnemnder som omfatter tre eller flere kommuner, foreslår hvert kommunestyre minst to medlemmer. For overligningsnemnder som omfatter en kommune etter nr. 1 velges leder og medlemmer av kommunestyret.* Overligningsnemnda velger selv sin nestleder. § 2–7 skal ikke være til hinder for at lederen i overligningsnemnda samtidig kan være medlem av ligningsorgan for andre kommuner.
4. *Fylkestinget, for nemnder som etter nr. 1 omfatter en kommune, kommunestyret, kan med fylkesmannens godkjenning bestemme at ligningsnemnda og overligningsnemnda skal ha et annet ulike antall medlemmer enn bestemt i nr. 2 og nr. 3.*

§ 2–2 nr. 1 skal lyde:

1. For hvert fylke skal det være et statlig fylkeskattekontor og en *fylkesskattenemnd*.

§ 2–2 nr. 3 og 4 oppheves.

§ 2–5 første punktum skal lyde:

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av *nemnd* som nevnt i §§ 2–1 til 2–4 er

- a) riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadjutanter og politifullmektiger,
- b) skattefogder og skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontorer, jfr. skattebetalingslovens § 48,
- c) tjenestemenn ved ligningsforvaltningen,
- d) enhver som er fradømt stemmerett i offentlige anliggender,
- e) enhver som i løpet av de siste ti år er straffet for overtredelse av denne lov, skatteloven, skattebetalingsloven, straffelovens § 406, regnskapsloven eller lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer m.v. og
- f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt tilleggsatt etter § 10–4 nr. 1 annet punktum.

§ 2–6 nr. 1 skal lyde:

1. Enhver stemmeberettiget person som bor i kommunen, fylket eller riket er valgbar og plikter å gjøre tjeneste etter valg eller oppnevning som medlem av, eller varamedlem til, *nemnd* som nevnt i §§ 2–1 til 2–3.

§ 2–8 nr. 1 skal lyde:

1. Medlemmer av *nemnd* som nevnt i §§ 2–1 til 2–4, og like mange varamedlemmer for disse, velges eller oppnevnes for fire år.

§ 2–9 nr. 2 annet punktum skal lyde:

Engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i *nemnd*.

§ 3–11 nytt nr. 4 skal lyde:

4. *Der endringsaken er avgjort av ligningskontoret i medhold av § 9–8 nr. 4 og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, gjelder § 8–3 nr. 5 tilsvarende. Hvis tilleggsatt ilegges, følges reglene i nr. 1 til 3.*

§ 4–7 nr. 1 skal lyde:

1. Selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av *mai* i året etter inntektsåret.

§ 4–7 nytt nr. 3 skal lyde

3. *Skattyter som ligned etter § 2–4 nr. 1 bokstav c skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret.*

Nåværende nr. 3 og 4 blir nytt nr. 4 og 5.

§ 4–7 nytt nr. 6 skal lyde:

6. *Ligningskontoret kan etter søknad fra regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, gi utsettelse av leveringsfristen for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlag kan ikke gis lengre enn til 30. juni i året etter inntektsåret.*

§ 4–7 nytt nr. 7 skal lyde:

7. *Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr. 1 og nr. 2 med inntil en måned, for grupper av skattytere og for enkelt skattytere som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner.*

§ 4–7 nytt nr. 8 skal lyde:

8. *Skattedirektoratet kan bestemme at skattyter som leverer selvangivelse på papir, skal levere selvangivelsen tidligere enn leveringsfristen som er fastsatt i nr. 1, dog ikke tidligere enn utgangen av mars måned.*

Nåværende nr. 6 og 7 blir nytt nr. 9 og 10.

Overskriften i § 6–5 skal lyde:

§ 6–5 Om finansielle instrumenter m.v.

§ 6–5 nytt nr. 3 skal lyde:

3. *Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved realisasjon av aksjer. Det skal blant annet gis opplysninger om erverv og avganger i løpet av inntektsåret, om utdelt utbytte og om beholdning ved utgangen av inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år.*

§ 6–5 nr. 3 blir nytt nr. 4.

§ 6–11 nr. 1 bokstav a skal lyde:

- a. aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.,

§ 6–11 nr. 1 bokstav b skal lyde:

- b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret identifisert ved personnummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer.

§ 6–11 nr. 2 skal lyde:

2. *Med mindre annet er bestemt, leveres oppgave som nevnt i nr. 1 til ligningskontoret for den kommune hvor selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt til Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet ligger der.*

§ 6–11 nytt nr. 5 skal lyde:

5. *Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år, samt begrense plikten etter nr. 1–3 for selskaper som nevnt i nr. 4.*

§§ 7–3 og 7–4 oppheves. Nåværende § 7–5 blir § 7–3.

§ 9–5 nr. 7 nytt 3. punktum skal lyde:

Bestemmelsene i første og annet punktum gjelder ikke der ligningskontoret tar opp spørsmål om endring i medhold av § 9–8 nr. 4.

§ 9–8 nytt nr. 4 skal lyde:

4. *Ligningskontoret avgjør endringsspørsmål som tas opp etter § 9–5 nr. 1 a, dersom saken gjelder skattyter som skal levere selvangivelse etter § 4–7 nr. 1 og ny ligningsavgjørelse foreligger innen ett år etter utløpet av selvangivelsesfristen i § 4–7 nr. 1.*

Nåværende § 9–8 nr. 4 blir nytt nr. 5.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2004.

Forslag

til lov om endring i lov 28. februar 1997 nr.19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

I

§ 23–2 sjette ledd annet punktum skal lyde:

Bortfallet av avgiftsplikt etter første punktum gjelder bare når slik lønn fra husholdningen ikke overstiger 50 000 kroner i inntektsåret.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

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

I

§ 5–43 første ledd litra d nr. 5 skal lyde:

5. attføringsstønad etter § 11–8

§ 18–2 første ledd skal lyde:

(1) Eier av kraftverk skal svare naturressursskatt til de kommunene og fylkeskommunene som er tilordnet kraftanleggsformuen i henhold til § 3–3, jf. § 18–7.

§ 18–3 første ledd første punktum skal lyde:

Eier av kraftverk skal svare skatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt som fastsettes etter bestemmelsene i annet til åttende ledd for hvert kraftverk.

II

§ 10–34 tredje ledd bokstav e skal lyde:

e. ved skattefri fisjon for så vidt gjelder RISK-beløp for *innlåste aksjer* i det overdragende (fisjonerende) selskapet som skal omfordeles på *vederlag i form av aksjer* i det eller de overtakende (utfisjonerte) selskap eller i overtakende selskaps morselskap.

§ 10–34 tredje ledd ny bokstav f skal lyde:

f. for skattefri fisjon som gjennomføres uten innløsning av aksjer, for så vidt gjelder RISK-beløp for aksjene i det overdragende selskap som skal omfordeles på *vederlag i form av aksjer* i det eller de overtakende selskap eller i overtakende selskaps morselskap.

§ 10–34 tredje ledd ny bokstav g skal lyde:

g. når selskapet innløser egne aksjer.

§ 10–34 femte ledd nytt tredje og fjerde punktum skal lyde:

For selskap som ble oppøst i forbindelse med skattefri fusjon, skal endring av selskapets ligning etter at selskapet ble oppløst, få virkning for inngangsverdien til aksjene i det overtakende selskap. For selskap som ble

oppløst i forbindelse med skattefri fisjon, skal endring av selskapets ligning etter at selskapet ble oppløst, få virkning for inngangsverdien til aksjene i de overtakende selskap etter samme forhold som aksjenes inngangsverdi ble fordelt ved fisjonen.

§ 10–34 sjuende ledd nytt fjerde og femte punktum skal lyde:

Ved fondsemisjon reguleres inngangsverdien for grunnfondsbevis med endringen i summen av overkursfond, utjevningsfond og grunnfondsbeviskapital. Ved utbetaling av grunnfondsbeviskapital som ikke regnes som innbetalt grunnfondsbeviskapital, reguleres inngangsverdien for grunnfondsbevis med den endringen i grunnfondsbeviskapitalen som følger av utbetalingen.

Nåværende fjerde punktum blir nytt sjettest punktum.

III

§ 5-12 fjerde ledd første og annet punktum skal lyde:

Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold fastsettes til differansen mellom en *normrentesats* og lånets faktiske rentesats. Departementet fastsetter *normrentesats* til bruk ved beregning av fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold.

§ 6–19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrags kan enten gis med inntil 1 800 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrags kan samlet gis med inntil 1 800 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

Overskriften i § 6–50 skal lyde:

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

§ 6–50 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Den norske kirke likestilles i denne paragraf med sammenslutning som går inn under første ledd.

§ 7–11 første ledd bokstav d første punktum skal lyde:

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 90 000 kroner i ligningsverdien.

§ 9–3 nytt sjuende ledd skal lyde:

(7) Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i § 18–6 første ledd og fallrettigheter eller andel i slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.

Nåværende § 9–3 sjuende ledd blir nytt § 9–3 åttende ledd.

§ 15–2 skal lyde:

Stortinget fastsetter hvert år maksimumssatser for

- a) skatt til kommunene av formue og inntekt
- b) skatt til fylkeskommunene av inntekt

§ 16–10 første ledd første punktum skal lyde:

Personlig skattyter gis til og med det inntektsåret vedkommende fyller 33 år, fradrag i inntektskatt og trygdeavgift for innskudd på boligsparekonto i innenlandsk bank, samvirkelag eller fast organisert innenlandsk spareforening, eller i tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat, når innskuddet skal brukes til erverv av – eller til nedbetaling av gjeld på – egen bolig som er anskaffet etter at kontrakt om sparing ble inngått.

§ 18–2 annet ledd annet punktum skal lyde:

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, fastsettes ikke naturressursskatt.

§ 18-3 sjettede ledd bokstav b skal lyde:

b) Kraftverk og fallrettighet kan realiseres uten beskatning som nevnt i dette ledd. Slik overdragelse kan bare skje dersom kraftverk og fallrettighet overføres samlet og overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket på overdragelsestidspunktet overdras til overtaker.

Nåværende § 18–3 sjettede ledd bokstav b blir ny bokstav c.

§ 18–3 sjuende ledd skal lyde:

(7) Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, fastsettes ikke grunnrenteinntekt.

§ 18–4 oppheves.

IV

§ 5–20 annet ledd skal lyde:

(2) Årlig avkastning på sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) regnes som fordel vunnet ved kapital for forsikringstakeren. Departementet kan gi forskrift om beregning av avkastning.

§ 5–21 annet ledd bokstav a skal lyde:

(2) Utbetaling av livsforsikring (kapitalforsikring) regnes ikke som inntekt, unntatt

- a) ved utbetaling fra forsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området, eller

§ 5–21 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i annet ledd bokstav a.

V

§ 9–3 annet ledd bokstav b nytt fjerde punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder etter samlivsbrudd for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn.

VI

§ 10–34 tredje ledd nytt femte punktum skal lyde: Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av ligningsloven § 6–11 nr. 1–3.

Tidligere femte til sjuende punktum blir nytt sjettede til åttende punktum.

§ 10–34 fjerde ledd nytt annet punktum skal lyde: Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av ligningsloven § 6–11 nr. 1–3. Tidligere annet og tredje punktum blir nytt tredje og fjerde punktum.

VII

§ 5–50 andre ledd bokstav d skal lyde:

d) pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

VIII

§ 2–30 første ledd bokstav e nr. 8 oppheves.

IX

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Endringen under V trer i kraft straks med virkning for samlivsbrudd som finner sted i 2004 eller senere.

Endringene under VI trer i kraft 1. januar 2004.

Endringen under VII trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringen under VIII trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Overgangsbestemmelser.

Ved ikrafttredelse av endringen under IV gjelder følgende overgangsregel:

Skattyter som har tegnet livsforsikring (kapitalforsikring) i forsikringselskap hjemmehørende i an-

nen EØS-stat før 1. januar 2004, kan for inntektsåret 2004 kreve å bli skattlagt for avkastning for tidligere inntektsår skattyteren har vært skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2–1. Slikt krav må fremsettes innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 2004. Dersom slikt krav ikke fremmes, skal forskringen skattlegges på utbetalingstidspunktet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

Ved ikrafttredelse av endringen under VIII gjelder følgende overgangsregler:

1.

Skattemessige verdier for aksjene eid av SND Invest AS fastsettes slik at de på tidspunktet for overgang til skatteplikt svarer til en forholdsmessig andel av den totale kjøpesummen for aksjene i SND Invest AS, fordelt i samme forhold som i den verdifulvurdering av aksjene eid av SND Invest AS som er foretatt av selskapet i forbindelse med siste kvartalsavslutning før overgangen til skatteplikt.

2.

Ved formuesligningen av SND Invest AS' eiere for det året salget av selskapet til private eiere er skjedd, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt i samsvar med skatteloven § 4–12 tredje ledd.

Forslag

til lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

§ 1 Formål

Formålet med denne loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter.

§ 2 Virkeområde

Denne loven gjelder:

a) kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller

annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning,

b) interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning,

c) private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov,

d) barnehager som nevnt i lov 5. mai 1995 nr. 19 om barnehager § 13,

e) kirkelig fellesråd.

Virksomheten skal være registrert i Enhetsregisteret.

§ 3 *Kompensasjon*

Det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende.

§ 4 *Begrensninger*

Kompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Det ytes ikke kompensasjon:

1. Når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.
2. For merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd.
3. For merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.

Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene.

§ 5 *Finansiering*

Det totale beløp som kompenseres etter § 3 skal som hovedregel finansieres gjennom reduksjon i overføringene til kommunene og fylkeskommunene.

§ 6 *Innsendelse av oppgave*

For å få kompensert merverdiavgift må det sendes oppgave til fylkesskattekontoret i det fylke den kompensasjonsberettigede hører hjemme.

Det kan ikke fremsettes krav om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner.

Kompensasjonsoppgave sendes periodevis. Hver periode omfatter to kalendermåneder. Første periode januar og februar, annen periode mars og april, tredje periode mai og juni, fjerde periode juli og august, femte periode september og oktober og sjette periode november og desember. Virksomheter som nevnt i § 2 bokstav b–e kan fremsette krav som omfatter et helt kalenderår på oppgaven for sjette periode.

Krav om kompensasjon medtas i oppgaven for den periode beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven).

§ 7 *Oppgavefrist*

Oppgaven må være kommet frem til fylkesskattekontoret innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av hver periode. Oppgave som sendes i posten anses å være kommet frem i rett tid hvis den er poststempelt innen utløpet av fristen.

Krav om kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser gjort i løpet av en periode kan tidligst fremsettes ved periodens utløp.

Kompensasjonsoppgave skal sendes inn elektronisk. Oppgaver som omfatter et helt kalenderår kan leveres som papiroppgave.

§ 8 *Revisorattest*

Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

§ 9 *Utbetaling av kompensasjon*

Kompensasjon etter denne lov skal utbetales innen 3 uker etter at fristen etter § 7 for å sende inn oppgave er utløpt. Dersom kompensasjonsoppgaven mottas etter utløpet av fristen i § 7 skal kravet avvises. For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav b–e kan kravet tas med i oppgaven for neste periode.

§ 10 *Foreldelse*

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon er ett år. Fristen regnes fra utgangen av det kalenderår som kompensasjonskravet oppsto.

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sendes inn oppgave etter § 7.

§ 11 *Tilbakebetaling*

Dersom det er utbetalt kompensasjon i strid med bestemmelsene i denne lov eller forskrift gitt med hjemmel i denne lov, skal det uriktig utbetalte beløp tilbakebetales.

§ 12 *Regnskap og kontroll*

Den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon skal innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i denne lov. Bestemmelsene om oppbevaring av bøker og bilag mv. i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) kapittel 2 gjelder også for de som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon etter denne lov skal på forespørsel legge frem, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmate-

riale og andre dokumenter av betydning for kontrollen når avgiftsmyndighetene forlanger det. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

Den som fremmer krav om kompensasjon etter denne lov skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til virksomhetslokaler. Det samme gjelder den som er i tjeneste hos eller bistår den som søker om kompensasjon.

§ 13 *Kontroll hos selger*

I forbindelse med kontroll etter § 12 skal næringsdrivende, når avgiftsmyndighetene forlanger det, gi de opplysninger som kreves for å føre kontroll med at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i denne lov. Næringsdrivende skal på forlangende gi avgiftsmyndighetene opplysninger om ethvert mellomværende som han har eller har hatt med andre navngitte næringsdrivende når det knytter seg til begge parter virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifiserte oppgaver over omsetning av varer og tjenester. Det kan også kreves opplysninger og spesifiserte oppgaver over vederlaget og om andre forhold som knytter seg til mellomværendet. Næringsdrivende skal på forlangende innsende gjenpart av næringsoppgave, årsregnskap og årsberetning.

§ 14 *Omgjøring*

Fylkesskattekontoret kan kreve utbetalt kompensasjon korrigert i inntil 10 år fra tidspunktet for utbetalingen av kompensasjonen.

§ 15 *Renter*

Utbetales kompensasjon senere enn den frist som er fastsatt i § 9 har den kompensasjonsberettigede krav på renter. Det foreligger ikke krav på renter dersom overskridelsen av fristen for utbetaling skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for.

Kompensasjon tillegges renter fra den dag fristen for behandling av kravet etter § 10 er utløpt og til og med den dag kompensasjonsbeløpet utbetales.

For kompensasjon som skal tilbakebetales etter korrigerende beregnes renter fra den dag kompensasjonsbeløpet ble utbetalt og til og med den dagen tilbakebetaling skjer.

Det benyttes de rentesatser som fremgår av forskrift 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.

§ 16 *Justering av kompensert merverdiavgift*

Det skal justeres for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. Det pliktes ikke å foreta justeringer mer enn 10 år regnet fra utløpet av året anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt.

Departementet fastsetter nærmere regler for justering i forskrift.

§ 17 *Administrasjon*

Kompensasjonsordningen administreres av avgiftsmyndighetene ved fylkesskattekontoret.

§ 18 *Forskriftshjemmel*

Departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov, herunder om beregning, utbetaling, renter, inndekning og kontroll av kompensasjonsbeløpene, samt om krav til innholdet av selgers salgsdokument. Departementet kan videre gi nærmere forskrifter om de kompensasjonsberettigedes plikt til å selv kontrollere og revidere ordningen.

§ 19 *Straff*

Ved overtredelse av denne loven eller forskrifter gitt i medhold av denne loven gjelder straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 72 tilsvarende.

§ 20 *Overgangsregler*

Krav om kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser som er foretatt i løpet av første periode 2004 kan tidligst fremsettes på oppgaven for andre periode 2004.

§ 21 *Ikrafttredelse. Opphevelse av tidligere lov*

Denne loven trer i kraft fra 1. januar 2004. Fra samme tidspunkt oppheves lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

Vedlegg 1

Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

*§ 2–13 Fordeling av skatt mellom ektefeller**sjette ledd*

Fristen i femte ledd gjelder ikke ved dødsfall, separasjon og skilsmisse. Etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, kan fordeling likevel bare kreves når den ubetalte del av den skatt som er utlignet under ett for inntektsåret, utgjør minst 300 kroner. Krav om fordeling skal i så fall rettes til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren oversender henvendelsen til ligningskontoret, som foretar fordeling av utlignet skatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1961.)

*§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.**annet ledd*

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For velledige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

*§ 4–20 Fribeløp i kontanter og privat innbo m.v.**første ledd*

Personlig skattyters formue i

bokstav a

kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner,

(Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

bokstav b

privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold**første ledd*

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

Bokstav a

Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble endret sist med virkning fra og med inntektsåret 1999)

*§ 5–15 Skattefrie arbeidsinntekt**første ledd*

Som inntekt regnes ikke

bokstav a

følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement,
2. tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

bokstav j

Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra fagorganisasjon til lønnstaker
6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget
7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nummer 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nummer 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

*§ 5–50 Tilfeldig inntekt**første ledd*

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

*§ 6–19 Kontingent til arbeidsgiverforening og til visse yrkes- og næringsorganisasjoner**annet ledd*

Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har som hovedformål å ivareta de økonomiske interessene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 1 450 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6–20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

*§ 6–20 Fagforeningskontingent**fjerde ledd*

Fradrag er betinget av at skattyter er lønnstaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Fradrag kan samlet gis med inntil 1 450 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

*§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring**annet ledd*

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

*§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.**første ledd*

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fast-

satt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 9 200 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 6–47 Trygdedes tilskudd til forsikrings- og pensjonsordninger

Det gis fradrag for

bokstav c

premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40 000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsattelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at regler i lov om forsikringsavtaler om begunstigelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale,

(Beløpsgrensen i bokstav c ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

bokstav d

premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den skattepliktige som følge av at medlemskap i foretakspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Det samme gjelder innskudd til alderspensjon etter innskuddspensjonsloven § 6–5 første ledd som følge av at medlemskap i innskuddspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Fradrag etter bokstavene c og d kan samlet ikke overstige 40 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav d ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

bokstav e

premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum,

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner

fjerde ledd

Frdrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 6 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003. Samtidig opphørte samordningen med fradraget for betalt fagforeningskontingent.)

§ 6–60 Særskilte fradrag for fiskere og fangstfolk

første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk

første ledd

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten ombord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–80 Særfradrag for forsørgelse

tredje ledd

Særfradraget skal være 5 000 kroner for hver forsørget person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære levekostnader i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Særfradrag for forsørget som er bosatt i utlandet, kan begrenses til faktiske kostnader til forsørgelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1988.)

§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

(1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

- a) Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b) Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter

§ 19–6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

- c) Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd a første punktum.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.

§ 7–11 Beregning av prosentinntekt

Nettoinntekt (prosentinntekt) av egen bolig- eller fritidseiendom som nevnt i § 7–10 første ledd a til c beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekten beregnes til 2,5 prosent av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i bokstav d. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekten likevel beregnes til fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

bokstav b

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt i tillegg til prosentinntekten.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

bokstav d

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 80 000 kroner i ligningsverdien. Slikt fradrag gis ikke i ligningsverdien for fritidseiendom. Har skattyteren flere eiendommer som det beregnes inntekt av etter bokstav a eller § 7–12, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

(Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 7–12 Beregning av prosentinntekt m.v. for andelshavere i boligselskaper

sjette ledd

Inntekten fastsettes på den enkelte andelshavers hånd. Inntekten beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekt beregnes med 2,5 prosent av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i § 7–11 d. For den delen av andel av ligningsverdi som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekt likevel beregnes med fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 7–13 Fradrag for kostnad ved ekstraordinær skade

Det gis fradrag for kostnad som skyldes ekstraordinær skade på prosentlignet bolig- eller fritidseiendom, herunder soppskade, storm- eller vannskade. Fradrag gis bare for den delen av kostnaden som overstiger 10 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

§ 7–20 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

(1) Ved prosentligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært direkte lignet, gis det fradrag for kostnader ved vedlikehold i inntil fem år etter overgang til prosentligning. Det gis ikke fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Av overskytende beløp gis det fradrag med ti prosent for hvert av de siste fem årene eieren har blitt direkte lignet.

(2) Ved direkte ligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært prosentlignet, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000

kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år eieren har vært prosentlignet de siste fem årene.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

tredje ledd

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

Sjette ledd

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 36 000 kroner per driftsenhet per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn et helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensen i første punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2001. Beløpsgrensen i annet punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

Sjuende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner.

Fradraget kan bare kreves av reieneier som har drevet reindriftsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

Åttende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelingen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 250 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 250 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

Niende ledd

Fradrag etter § 8–1 sjette, sjuende eller åttende ledd kan til sammen ikke overskride 61 500 kroner.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reieneiere annet ledd

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

§ 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:

- a) Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.
- b) Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk**femte ledd*

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skatt-

legges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 14–83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8–1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

*§ 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms**annet ledd*

Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)**tredje ledd*

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 16–40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader

til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradraggrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 17–1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt tredje ledd

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges to prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statskatteligningen, utover 200 000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 17–10 Begrensning i samlede skatter første ledd

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)

