



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2011–2012)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2012

Skatter, avgifter og toll 2012



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2011–2012)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2012

Skatter, avgifter og toll 2012

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2012	17	
1.1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget.	17	
1.2 Proveny- og fordelingsvirkninger	22	
1.3 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	29	
1.4 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	38	
1.5 Gebyrer og sektoravgifter	40	
2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk	42	
2.1 Innledning	42	
2.2 Direkte skatter	46	
2.2.1 Generelt	46	
2.2.2 Inntektsskatt for personlige skattytere.	46	
2.2.3 Bedriftsbeskatning	50	
2.2.4 Skatt på kapitalbeholdning.	52	
2.3 Indirekte skatter	55	
2.3.1 Merverdiavgiften	55	
2.3.2 Særavgifter	55	
2.3.3 Toll	57	
2.4 Gebyrer og sektoravgifter	59	
2.5 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	59	
2.6 Dynamiske virkninger av skatte- og avgiftsendringer	63	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	65	
Del II Nærmere om de enkelte forslagene – skatte-, avgifts- og tollvedtak	67	
3 Direkte skatter og avgifter til folketrygden.	69	
3.1 Toppskatt og standardfradrag	69	222, 223, 224
3.2 Skattebegrensningsregelen for uføre mv.	70	221, 224
3.3 Skattebegrensning for enslige forsørgere i Oslo – endring av ligningspraksis	70	
3.4 Heve grensen for bruk av høy kilometersats i reisefradraget	71	
3.5 Andre grenser og fradrag i personbeskatningen	72	
3.6 Skatt på formue	72	221
3.7 Økt trygdeavgift for jordbruk, skogbruk og reindrift	72	228
3.8 Produktavgiften.	73	228
3.9 Arbeidsgiveravgift.	74	225
3.10 Endringer i kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2012	74	222, 223

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
4	Indirekte skatter	76	
4.1	Innledning	76	
4.2	Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)	76	229
4.2.1	Økt merverdiavgift på matvarer	76	229
4.2.2	Avvikling av veifritaket	76	
4.2.3	Merverdiavgift på utleie av fritidseiendom	77	
4.2.4	Utredning av en aktivitetsskatt for finansiell sektor	77	
4.3	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	80	230
4.4	Avgift på tobakkvarer (kap. 5531 post 70)	81	231
4.5	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	82	
4.5.1	Helhetlig gjennomgang av bilavgiftene	82	
4.5.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	84	232
4.5.3	Årsavgift (kap. 5536 post 72)	88	237
4.5.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	88	238
4.5.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	89	240
4.6	Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)	89	241
4.7	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)	90	242
4.8	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	92	243
4.9	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	93	244
4.10	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	94	246
4.11	CO ₂ -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	94	244
4.12	Svovlavgift (kap. 5543 post 71)	97	245
4.13	Avgift på på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)	98	247
4.14	Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (kap. 5547 post 70 og 71)	98	247
4.15	Miljøavgift på visse klimagasser (kap. 5548 post 70)	98	248
4.16	Avgift på utslipp av NO _x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)	99	248
4.17	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)	100	249
4.18	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)	100	249
4.19	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	100	249
4.20	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	101	250
4.21	Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)	101	250
4.22	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70-74)	102	251
4.23	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)	102	251
4.24	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)	102	252
4.25	Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)	103	252
4.26	Avgifter i matforvaltningen (kap. 5576 post 70)	103	
5	Toll	104	253
5.1	Innledning	104	
5.1.1	Om toll og tollsatser	104	
5.1.2	Tollinntekter	104	
5.2	Multilaterale forhandlinger i WTO	104	
5.3	EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene	105	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
5.3.1	Nye frihandelsavtaler	105	
5.3.2	Forhandlinger med EU på landbruksområdet	106	
5.3.3	EUs forbud mot omsetning av selprodukter	106	
5.3.4	Etablering av en konvensjon om opprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet	106	
5.4	Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer	106	
5.4.1	Administrative tollnedsettelse	106	
5.4.2	Fordeling av tollkvoter	107	
5.4.3	GSP-ordningen og kjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland.	107	
5.4.4	Tollvernet for korn	107	
5.5	Nye oppdelinger i tolltariffen.	107	
Del III	Nærmere om de forskjellige forslagene – lovvedtak	109	
6	Oversikt	111	
7	Endring av beløpsgrenser i skatteloven	112	
7.1	Endring av satsen for minstefradrag i lønnsinntekt	112	217
7.2	Endring av maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent	112	217
8	Fase ut særfradrag for store sykdomsutgifter	113	217
8.1	Innledning og sammendrag.	113	
8.2	Gjeldende rett	114	
8.2.1	Innledning	114	
8.2.2	Generelle vilkår for rett til særfradrag	114	
8.2.3	Behandling, pleie eller opphold utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen.	115	
8.3	Fakta om særfradragsordningen	116	
8.4	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag.	117	
8.5	Høring	117	
8.6	Departementets vurderinger og forslag.	119	
8.6.1	Innledning	119	
8.6.2	Vurdering av om særfradragsordningen bør videreføres eller avvikles.	119	
8.6.3	Utfasing av særfradragsordning og overføring av midler til budsjettets utgiftsside	122	
8.6.4	Lovforslag og overgangsregel.	123	
8.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	123	
8.8	Ikrafttredelse	123	
9	Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale	124	216
9.1	Innledning	124	
9.2	Bakgrunn for forslaget.	124	
9.3	Nærmere om trygdeavtalene	124	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
9.4	Sverige og Danmark	125	
9.5	Departementets vurderinger og forslag	125	
9.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	126	
9.7	Ikrafttredelse	126	
10	Løsrive skattereglene for sluttvederlag fra overenskomster mellom hovedorganisasjoner	127	218
10.1	Innledning og sammendrag	127	
10.2	Gjeldende rett	128	
10.3	Departementets vurderinger og forslag	129	
10.3.1	Prinsipielt utgangspunkt	129	
10.3.2	Lovteknisk gjennomføring	129	
10.3.3	Kravet til overenskomst mellom hovedorganisasjoner	129	
10.3.4	Kravet til oppsigelse – ufrivillig fratreden	130	
10.3.5	Krav til alder, ansiennitet og beløpsmessige begrensninger	130	
10.3.6	AFP-utbetalinger	130	
10.3.7	Forholdet til tilleggssluttvederlag	131	
10.3.8	Skattelempning etter ligningsloven § 9-12	131	
10.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	131	
10.5	Ikrafttredelse	132	
11	Fjerne lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte	133	217
11.1	Innledning og sammendrag	133	
11.2	Gjeldende rett	133	
11.3	Departementets vurderinger og forslag	133	
11.4	Økonomiske og administrative virkninger	134	
12	Endringer i reglene om skattefri utleie av tomannsboliger	135	217
12.1	Innledning og sammendrag	135	
12.2	Gjeldende rett	135	
12.3	Departementets vurderinger og forslag	135	
12.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	136	
12.5	Ikrafttredelse	136	
13	Utelukkelsesmekanisme i gavefradragsordningen ved brudd på folkeretten	137	217
13.1	Innledning og sammendrag	137	
13.2	Gjeldende rett	137	
13.3	Departementets vurderinger og forslag	137	
13.3.1	Generelt	137	
13.3.2	Myndighet til å bestemme at organisasjoner ikke kan motta gaver med fradragsrett for gaver etter § 6-50	138	
13.3.3	Nærmere om det faktiske grunnlaget for utelukkelse	138	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
13.3.4	Utelukkellesperiode.....	138	
13.3.5	Utelukkellesbeslutningens virkning for givers fradragsrett.....	139	
13.4	Annen potensiell offentlig støtte til frivillige organisasjoner.....	139	
13.5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	139	
13.6	Ikrafttredelse.....	139	
14	Endringer i treprosentregelen i fritaksmetoden.....	140	216
14.1	Innledning og sammendrag.....	140	
14.2	Gjeldende rett.....	140	
14.3	Departementets vurderinger og forslag.....	141	
14.3.1	Avgrensning mot gevinst.....	141	
14.3.2	Utvidelse til utdeling på andel i deltakerlignet selskap.....	141	
14.3.3	Utvidelse til utenlandske selskaper.....	142	
14.3.4	Ingen treprosentregel innen konsern.....	142	
14.4	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	143	
14.5	Ikrafttredelse.....	143	
15	Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper.....	144	216
15.1	Innledning og sammendrag.....	144	
15.2	Gjeldende rett.....	144	
15.3	Departementets vurderinger og forslag.....	145	
15.4	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	148	
15.5	Ikrafttredelse.....	148	
16	Oppheving av reglene om korreksjonsinntekt.....	149	217
16.1	Innledning og sammendrag.....	149	
16.2	Gjeldende rett.....	149	
16.3	Departementets vurderinger og forslag.....	150	
16.4	Overgangsregler og ikrafttredelse.....	151	
16.5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	151	
17	Endringer i avskrivningsreglene.....	152	217
17.1	Innledning og sammendrag.....	152	
17.2	Avskrivning av visse produksjonsinnretninger i industrianlegg.....	152	
17.2.1	Gjeldende rett.....	152	
17.2.2	Synspunkter fra industrien.....	153	
17.2.3	Departementets vurderinger og forslag.....	154	
17.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	156	
17.2.5	Ikrafttredelse.....	157	
17.3	Avskrivning av husdyrbygg i landbruket.....	157	
17.3.1	Gjeldende rett.....	157	
17.3.2	Departementets vurderinger og forslag.....	157	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
17.3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	158	
17.3.4	Ikrafttredelse	158	
17.4	Avskrivning av bygg med enkel konstruksjon	158	
17.4.1	Gjeldende rett	158	
17.4.2	Departementets vurderinger og forslag	158	
17.4.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	158	
17.4.4	Ikrafttredelse	158	
18	Skattemessig behandling av tilskudd til bygdeutvikling	159	218
18.1	Innledning og sammendrag	159	
18.2	Gjeldende rett	159	
18.3	Departementets vurderinger og forslag	159	
18.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	160	
18.5	Ikrafttredelse	160	
19	Eiendomsskatt for kraftanlegg mv.	161	
19.1	Innledning og sammendrag	161	
19.2	Gjeldende rett	161	
19.3	Høringen	162	
19.4	Høringsinstansenes innspill	162	
19.5	Departementets vurderinger og forslag	163	
19.6	Nærmere forslag til lov- og forskriftsendringer	164	
20	Nytt utskrivingsalternativ i eiendomsskatten	165	213
20.1	Innledning og sammendrag	165	
20.2	Gjeldende rett	165	
20.3	Departementets vurderinger og forslag	165	
20.4	Ikrafttredelse og overgangsregel	166	
20.4.1	Ikrafttredelse	166	
20.4.2	Overgangsregel	166	
20.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	166	
21	Oppheving av skattefritak for AS Vinmonopolet og avvikling av vinmonopolavgiften	167	215, 216
21.1	Innledning og sammendrag	167	
21.2	Departementets vurderinger og forslag	167	
21.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	168	
21.4	Ikrafttredelse	169	
22	Øke jordbruksfradraget og reindriftsfradraget	170	217
22.1	Innledning og sammendrag	170	
22.2	Gjeldende rett	170	
22.3	Departementets vurderinger og forslag	170	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
22.3.1	Jordbruksfradraget og reindriffradraget.....	170	
22.3.2	Kombinert drift.....	170	
22.4	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene.....	171	
23	Endringer i skattereglene for Svalbard.....	172	216
23.1	Innledning og sammendrag.....	172	
23.2	Kort oversikt over gjeldende rett.....	172	
23.3	Høringsnotat av 28. juni 2011.....	173	
23.4	Avkastning av investeringer og aktivitet utenfor Svalbard.....	173	
23.4.1	Forslag i høringsnotatet.....	173	
23.4.2	Høringsinstansenes synspunkter.....	173	
23.4.3	Departementets vurderinger og forslag.....	175	
23.5	Redusert sats for kildeskatt på utbytte.....	177	
23.5.1	Forslag i høringsnotatet.....	177	
23.5.2	Høringsinstansenes synspunkter.....	177	
23.5.3	Departementets vurderinger og forslag.....	177	
23.6	NOKUS og Svalbard.....	178	
23.6.1	Forslag i høringsnotatet.....	178	
23.6.2	Høringsinstansenes synspunkter.....	178	
23.6.3	Departementets vurderinger og forslag.....	178	
23.7	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	179	
23.7.1	Provenymessige konsekvenser.....	179	
23.7.2	Administrative konsekvenser.....	179	
24	Gjeninnføring av merverdiavgiftsfritak for garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver.....	180	219
24.1	Innledning.....	180	
24.2	Gjeldende rett.....	180	
24.3	Oversikt over utenlandsk rett.....	181	
24.3.1	EU-rett.....	181	
24.3.2	Svensk og dansk rett.....	181	
24.4	Høring.....	181	
24.5	Departementets vurderinger og forslag.....	182	
24.5.1	Behovet for lovendringen.....	182	
24.5.2	Nærmere om lovforslaget.....	182	
24.5.3	Spørsmålet om ikrafttredelsestidspunktet.....	183	
24.6	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	183	
25	Elektronisk levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift .	185	219
25.1	Innledning.....	185	
25.2	Gjeldende rett.....	185	
25.3	Utviklingen av elektronisk levering.....	185	
25.4	Høringen.....	187	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
25.5	Departementets vurderinger og forslag	187	
25.5.1	Forslag om pliktig elektronisk levering	187	
25.5.2	Fortsatt papirlevering etter samtykke	188	
25.5.3	Forslag om forhøyet utgående avgift ved bruk av papiroppgave uten samtykke	189	
25.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	190	
25.7	Ikrafttredelse	190	
26	Elektronisk kommunikasjon med Statens innkrevingsentral . . .	191	215
27	Omtalesaker	192	
27.1	Bruk av formuesverdier ved utskriving av eiendomsskatt	192	
27.1.1	Innledning og sammendrag	192	
27.1.2	Gjeldende rett	192	
27.1.3	Departementets vurderinger	193	
27.2	Eiendomsskatt på maskiner og annet tilbehør til verk og bruk	194	
27.2.1	Innledning og sammendrag	194	
27.2.2	Gjeldende rett	194	
27.2.3	Departementets vurderinger	194	
27.3	Opphevelse av særregler om innberetning for fiske og fangst	195	
27.4	Tiltak for å styrke skattyters rettigheter	196	
27.4.1	Bakgrunn for saken	196	
27.4.2	Rettsikkerhet i offentlig forvaltning	196	
27.4.3	Tiltak for å styrke skattyters rettsikkerhet	197	
27.4.4	Skattyters rettsikkerhet – tiltak som bør vurderes på kort sikt	198	
27.5	Skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2010	198	
27.5.1	Innledning	198	
27.5.2	Generelt	199	
27.5.3	Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	200	
27.5.4	Praksis etter skatteloven § 11-22	200	
27.5.5	Departementets vurderinger	205	
27.6	Nedre grense i grunnrenteskatten for kraftverk	205	
27.6.1	Prinsipper for en riktig grunnrenteskatt	205	
27.6.2	Bruk av spotpris	206	
27.6.3	Sikring	206	
27.6.4	Investeringsinsentiver og nedre grense	207	
27.7	Utvide jordbruksfradrag knyttet til leiekjøring og utleie av driftsmidler	207	
27.7.1	Innledning og sammendrag	207	
27.7.2	Gjeldende rett	208	
27.7.3	Departementets vurderinger	208	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
28	Oppretting og presisering av lovtekst	209	214
28.1	Ligningsloven § 6-4 nr. 2 bokstav b.	209	
28.2	Ligningsloven § 6-6 bokstav g og § 6-16 bokstav c	209	
29	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	210	
Vedlegg			
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	254	
2	Skattestatistikk for 2009	269	
3	Tollnedsettelse og tollkvoter	285	



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2011–2012)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2012

Skatter, avgifter og toll 2012

*Tilråding fra Finansdepartementet 30. september 2011,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2012

1.1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget

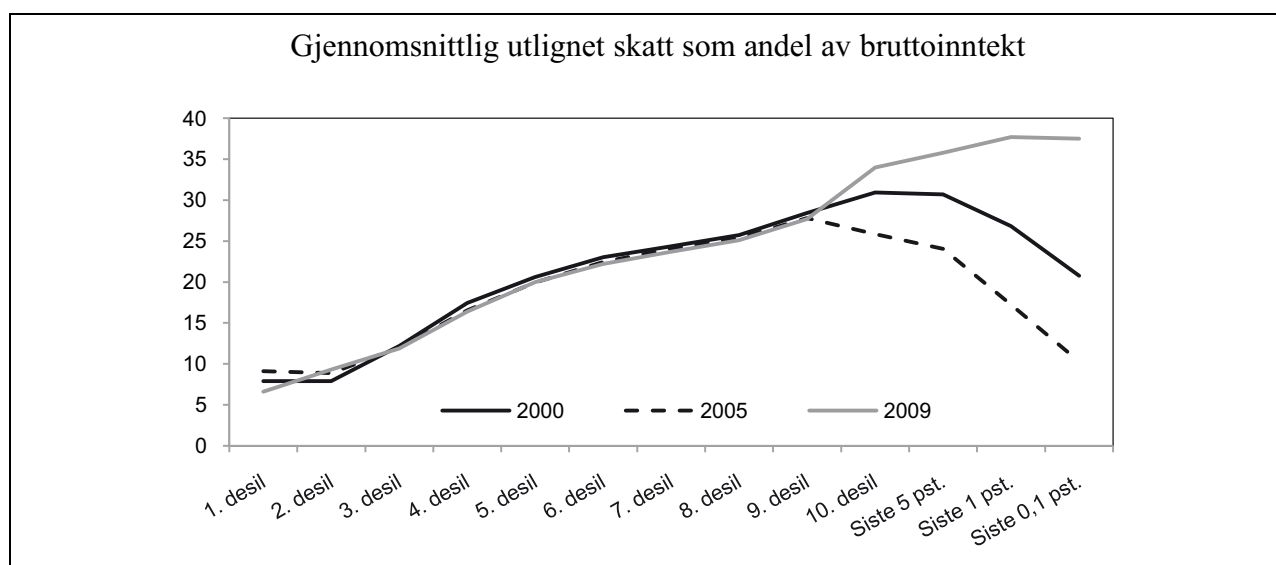
Regjeringens mål for skatte- og avgiftspolitikken er å sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling og et bedre miljø, fremme sysselsettingen i hele landet og bedre økonomiens virkemåte. Skattesystemet krever inn mer enn 1 000 mrd. kroner, over 40 pst. av samlet BNP, og utgjør grunnlaget for å finansiere velferdsgodene. Det er derfor viktig både å vedlikeholde systemet og løpende vurdere behovet for justeringer og forbedringer.

Skattereformen 2006 gjorde skattesystemet mer rettferdig og effektivt samtidig som den løste enkelte utfordringer knyttet til Norges EØS-forpliktelser. Evalueringen av skattereformen 2006 viser at reformen var vellykket, og at skattesystemet i hovedsak fungerer godt, jf. Meld. St. nr. 11 (2010–2011). Den store forskjellen i høyeste marginale skattesatser på arbeid og utbytte ble langt på vei utlignet. Skattetilpasningene er redusert,

og skattesystemet har blitt mer progressivt som følge av de kraftige skjerpelsene på de høyeste formuene (gjennom fjerningen av aksjerabatten og 80-prosentregelen i formuesskatten) og innføringen av utbytteskatt, jf. figur 1.1. Evalueringen viser også at ulike virksomhetsformer behandles mer likt, og den positive utviklingen etter 1992-reformen med mer effektiv ressursbruk og økte skatteinntekter fra selskapene er ført videre. Lettelsene i lønnsbeskatningen har bidratt til økt arbeidstilbud.

For at beskatningen skal være rettferdig og virke som forutsatt, må skatteunndragelser bekjempes. Regjeringen har trappet opp kampen mot skatteunndragelser, blant annet ved å styrke budsjettene til Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten og gjennomføre tiltak rettet mot bruken av kontante betalingsmidler. Regjeringen er aktiv i det internasjonale arbeidet mot skatteparadis.

Skattesystemet kan bidra til bedre ressursbruk i samfunnet. Regjeringen har styrket avgiftene for å bedre miljøet. Miljø- og energiavgifter



Figur 1.1 Gjennomsnittlig utlignet skatt¹ som andel av bruttoinntekt. Bosatte personer 17 år og over. Personene er rangert etter stigende inntekt og deretter delt inn i ti like store grupper (desiler). Prosent. 2000–2009

¹ Omfatter trygdeavgift, skatt på alminnelig inntekt (med utbytte), toppskatt og formuesskatt.

har økt med nesten 1,8 mrd. kroner fra 2005 til 2011. Regjeringen har også redusert gebyrer som overstiger statens kostnader ved å produsere de aktuelle tjenestene. Samlet er overprisede gebyrer redusert med om lag 550 mill. kroner siden 2007.

Regjeringen viderefører løftet om å opprettholde skatten på 2004-nivå i tråd med skatteløftet i plattformen for regjeringssamarbeidet. I 2012 legges det ikke opp til større systemendringer.

Det er imidlertid fortsatt muligheter til å forbedre skattesystemet. Blant annet peker Evalueringmeldingen på områder i næringsbeskatningen hvor det bør ryddes opp. Regjeringen følger opp dette i 2012-budsjettet med forslag til tiltak som vil bidra til forenkling, økt likebehandling og tetting av skattehull. Det foreslås også enkelte endringer i avskrivningsreglene, blant annet for visse typer produksjonsanlegg i industrien.

Formuesskatten er en nøkkel til å sikre at de med høye formuer og inntekter bidrar ekstra til fellesskapet. Regjeringen opprettholder nivået på og innretningen av formuesskatten. Bunnfradraget i formuesskatten økes fra 700 000 til 750 000 kroner for å ta hensyn til formuesveksten. Ektepar får dobbelt bunnfradrag, dvs. 1,5 mill. kroner med forslaget. Andelen av skattyterne som betaler formuesskatt, vil holdes om lag uendret på 17 pst.

Det foreslås ingen større endringer i inntektsbeskatningen av personer. Satsstrukturen i lønnsbeskatningen og skattesatsen på aksjeinntekter videreføres, i tråd med prinsippet om at det ikke skal være store forskjeller i høyeste marginalskatt på aksjeinntekt og arbeidsinntekt. Dermed unngås alvorlige problemer med skattetilpasning i form av at arbeidsinntekt framstilles som aksjeinntekt, slik tilfellet var før skattereformen 2006. Den reelle progresjonen i lønnsbeskatningen videreføres ved å øke innslagspunktene i toppskatten, personfradraget og maksimale minste-fradrag i lønn og pensjon i takt med forventet lønnsvekst (4 pst.). Samtidig prioriterer Regjeringen skattetilsettelse til dem med lave lønnsinntekter ved å øke satsen i minste-fradraget fra 36 til 38 pst. Det kan stimulere deltidsarbeidende til å øke stillingsandelen.

Som ledd i arbeidet med å modernisere og forenkle skattesystemet foreslår Regjeringen å fase ut særfradraget for store sykdomsutgifter. Fradraget henger dårlig sammen med helsefaglige vurderinger og prioriteringer, utelukker svake grupper som ikke betaler skatt, og påfører Skatteetaten uforholdsmessig store kostnader til vurdering og kontroll av krav om særfradrag. De frigjorte midlene benyttes til å styrke eksisterende støtteordninger på helseområdet på statsbudsjettets

utgiftsside. I 2012-budsjettet økes folketrygdens refusjonstakster til tannbehandling. Samtidig styrkes Husbankens tilskuddsordning for etablering og tilpasning av bolig, bilstønadordningen for gruppe 2-biler for barn og unge samt Diabetesforbundets arbeid med motivasjonsgrupper og å oppdage diabetes tidlig.

Næringsbeskatningen

Regjeringen foreslår enkelte endringer i næringsbeskatningen, herunder tiltak som ble varslet i Evalueringmeldingen.

I Evalueringmeldingen gjøres det rede for at forskjellen mellom beskatning av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og de alminnelige skatte-reglene kan gi muligheter for tilpasninger. *Tap på fordringer* er fradragsberettiget dersom fordringen har tilstrekkelig sammenheng med kreditorselskapets virksomhet. Dette kan utnyttes ved at selskap investerer gjennom datterselskap som etableres med lite aksjekapital. Hoveddelen av selskapets innskudd i datterselskapet gjøres i form av lån. Går virksomheten i datterselskapet dårlig, kan morselskapet få fradrag for store deler av investeringen som tap på fordring. Går virksomheten godt, vil avkastningen komme som verdistigning på aksjene eller utbytte og dermed omfattes av fritaksmetoden. For å tette dette hullet foreslår Regjeringen å avskjære fradrag for tap på fordring mellom nærstående selskaper.

Regelen om korreksjonsinntekt skal sikre at all inntekt som ligger til grunn for utbytteutbetaling, er skattlagt på selskapets hånd. Regelen er relevant i tilfeller der det regnskapsmessige overskuddet er større enn det skattemessige. Normalt vil det ubeskattede overskuddet uansett komme til beskatning på et senere tidspunkt, og regelen påvirker derfor i hovedsak bare tidspunktet for skattlegging. Unntaket er dersom selskapet i mellomtiden går konkurs. Regelen om korreksjonsinntekt bringer derfor ikke inn nevneverdig proveny over tid. Regelen er imidlertid komplisert og medvirker til at selskapene gjerne venter med å betale ut utbytte for å unngå korreksjonsinntekt. Som varslet i Evalueringmeldingen foreslås det derfor å fjerne regelen om korreksjonsinntekt.

Treprosentregelen i fritaksmetoden innebærer at tre prosent av skattefrie aksjeinntekter skal inntektsføres. Dette er en sjablong som skal korrigere for at selskapene får fradrag for kostnader knyttet til inntekter som er skattefrie gjennom fritaksmetoden. Treprosentregelen er lite treffsikker i enkelttilfeller, og den kompliserer skattesystemet fordi den forutsetter gevinst- og tapsbereg-

ning ved realisasjon selv om aksjene omfattes av fritaksmetoden. Disse ulempene kan reduseres ved å holde nettogevinsten utenfor treprosentregelen. Regjeringen foreslår derfor å begrense regelen til bare å gjelde utbytte. I tillegg foreslås det i tråd med vurderingene i Evalueringmeldingen å justere anvendelsesområdet for regelen på følgende punkter:

- Den lovtekniske utformingen av reglene medfører at utdelinger fra deltakerlignede selskaper til aksjeselskaper mv. faller utenfor treprosentregelen. Slike utdelinger skal nå omfattes.
- Treprosentregelen gjelder ikke utenlandske selskaper som mottar utbytte fra norske selskaper, siden de utenlandske selskapene ikke har fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter i Norge. Hvis det utenlandske selskapet driver skattepliktig virksomhet i Norge og aksjene er knyttet til denne virksomheten, har imidlertid selskapet fradragsrett for kostnader knyttet til de skattefrie inntektene. Regelen foreslås endret slik at utbytte til utenlandske selskaper omfattes hvis aksjene er knyttet til skattepliktig virksomhet i Norge.
- Treprosentregelen har redusert betydning i konsernforhold siden selskapene kan velge å overføre midler som skattefritt konsernbidrag i stedet for som utbytte og dermed unngå inntektsføring på 3 pst. Det foreslås derfor at treprosentregelen ikke skal gjelde konsernforhold. Dermed vil heller ikke utbytte bli inntektsført med 3 pst. i slike tilfeller. Unntaket i konsernforhold vil gjelde tilsvarende for utbytte til eller fra selskaper hjemmehørende i EØS.

Regjeringen varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2011 at Finansdepartementet ville arbeide videre med ulike problemstillinger knyttet til *avskrivningssatsen for visse produksjonsinnretninger i industrieanlegg* og komme tilbake til saken i budsjettet for 2012. I to rettssaker er det lagt til grunn at mange av de aktuelle driftsmidlene, herunder sjøpumpelanlegg, renseanlegg og trykkluftanlegg, har en levetid på om lag 20 år. Verken avskrivningssatsen for anlegg (4 pst.) eller avskrivningssatsen for maskiner (20 pst.) treffer dermed godt det gjennomsnittlige reelle verdifallet for slike driftsmidler. Departementet har lagt stor vekt på administrative hensyn og hensyn til enkelhet i vurderingen av en mer differensiert behandling av driftsmidlene innenfor dagens anleggsgruppe. Det foreslås å presisere at disse driftsmidlene skal anses som anlegg, men innføre

10 pst. avskrivningssats for anlegg med brukstid inntil 20 år. Norske selskapers petroleumsvirksomhet i utlandet foreslås ikke omfattes av økningen i avskrivningssatsen for de aktuelle produksjonsinnretningene. Tilsvarende foreslås det at avskrivningssatsen for bygg med brukstid inntil 20 år økes fra 8 til 10 pst.

Regjeringen foreslår enkelte *skatteendringer rettet mot jord- og skogbruk og reindrift*, som samlet sett vil bedre rammevilkårene for slik virksomhet:

- I forbindelse med jordbruksforhandlingene varslet departementet at trygdeavgiften på personinntekt fra jord- og skogbruksnæring skulle økes, og at dette skulle kompenseres gjennom økt jordbruksfradrag og omdisponeringer på utgiftssiden. I tråd med dette foreslås det å øke trygdeavgiften for jord- og skogbruk fra 7,8 til 11 pst. Nedre og øvre grense samt satsen i jordbruksfradraget økes fra henholdsvis 54 200 kroner, 142 000 kroner og 32 pst. til 63 500 kroner, 166 400 kroner og 38 pst. Trygdeavgiften på næringsinntekt fra reindrift og reindriftsfradraget foreslås økt tilsvarende.
- I ordningen med jordbruksfradrag økes maksimalgrensen for utleie av og tjenesteyting med maskiner mv. fra 20 til 40 pst. Dagens maksimalgrense betyr at maskinene mv. må ha vært brukt minst 80 pst. i egen virksomhet for at inntekter fra tjenesteyting eller utleie skal kunne inngå i grunnlaget for jordbruksfradraget. Endringen gir jordbrukere muligheter for å utnytte en større del av jordbruksfradraget, og kan stimulere til bedre utnyttelse av slike maskiner.
- Avskrivningssatsen for husdyrbygg i landbruket foreslås økt fra 4 til 6 pst.
- Regelverket for investeringer innenfor landbruket med støtte til bygdeutvikling (BU-støtte) endres innenfor det distriktspolitiske virkeområdet slik at hele investeringen, også den delen som er finansiert med BU-støtte, kan avskrives. Det innebærer at avskrivningsgrunnlaget blir på linje med grunnlaget i andre bransjer som får støtte fra Innovasjon Norge med midler over Kommunal- og regionaldepartementets budsjett.

Departementet ga i Evalueringmeldingen uttrykk for at *lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte* ikke har en god begrunnelse, og at eventuelle endringer i fradraget ville bli vurdert i forbindelse med de årlige budsjettene. Lønnsfradraget innebærer at det ved beregningen av eiers personinntekt fra næring gis et ekstra fradrag på 15 pst. av

de samlede lønnskostnadene inklusive arbeidsgiveravgift. Lønnsfradraget er en etterlevning fra delingsmodellen. Fradraget gjelder en liten gruppe næringsdrivende med relativt høye inntekter, og gir enkeltpersonforetak med ansatte en fordel sammenlignet med tilsvarende virksomhet organisert som aksjeselskap. Regjeringen foreslår å fjerne lønnsfradraget fra 2012. Forslaget vil dermed ta bort en resterende forskjellsbehandling mellom virksomhetsformer.

Maksimums- og minimumsreglene i eiendomsskatten for kraftverk setter en øvre og nedre grense i eiendomsskattegrunnlaget for store kraftverk. I statsbudsjettet for 2011 omtalte Regjeringen maksimums- og minimumsreglene. Det ble varslet en høring og at saken skulle presenteres i budsjettet for 2012. Maksimumsgrensen har stått nominelt uendret siden den ble innført, noe som oppleves som urimelig av vertskommunene. En avvikling av maksimums- og minimumsreglene vil på den annen side ha store proveny- og fordelingsvirkninger. Regjeringen foreslår at maksimumsgrensen økes med 5 pst. i eiendomsskatteåret 2012 og med ytterligere 11 pst. i 2013. Videre foreslås det at kapitaliseringsrenten som benyttes i verdsettelsen av kraftverkene, settes til 4,5 pst. i inntektsåret 2011 (eiendomsskatteåret 2013). Regjeringens forslag anslås å øke vertskommunenes eiendomsskatteinntekter med 420 mill. kroner over de to årene, målt i forhold til en videreføring av dagens regler.

Avgifter på kjøretøy og drivstoff

I statsbudsjettet for 2011 ble det uttalt at Regjeringen så behov for en helhetlig gjennomgang av avgiftene på kjøretøy og drivstoff, og at en ville komme tilbake til dette i kommende budsjetter. Det er blant annet viktig å gi de enkelte avgiftene en prinsipiell forankring og sikre ulike aktører forutsigbarhet med hensyn til utviklingen i framtidige avgifter.

Regjeringen ønsker å bidra til større forutsigbarhet om framtidige avgifter. Regjeringen ønsker derfor en omlegging til en mer generell veibruksavgift på drivstoff. Innen 2020 skal alle drivstoff ilegges veibruksavgifter etter energiinnholdet i drivstoffet. Veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader og ivareta hensynet til statens inntekter. I 2015 skal unntakene fra veibruksavgiftene evalueres. I evalueringen skal det legges vekt på statens inntekter, klima- og miljøhensyn og næringslivet i distriktene. Regjeringen har ikke planer om å endre veibruksavgiftene for alternative drivstoff før evalueringen i 2015. Regjeringen har heller ikke nå konkrete planer om å endre

rammebetingelsene for elbiler. Helheten i rammebetingelsene for elbiler må imidlertid vurderes i årene framover på bakgrunn av utviklingen i salget av slike kjøretøy.

Regjeringen foreslår en ytterligere styrking av miljøprofilen i engangsavgiften i budsjettet for 2012. Alle innslagspunktene i CO₂-komponenten blir justert ned, og fradragssatsene for CO₂-utslipp under 110 g/km blir økt. Innføringen av CO₂-komponenten i engangsavgiften på kjøretøy fra og med 2007 og utviklingen av biler med lavere CO₂-utslipp har bidratt til å redusere gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler betydelig.

Nyere undersøkelser tyder på at helseskadene av lokal forurensning fra kjøretøy er større enn tidligere antatt. Regjeringen foreslår derfor at det blir innført en egen NO_x-komponent i engangsavgiften. Regjeringen foreslår videre å redusere effektkomponenten i engangsavgiften. Dette innebærer at det blir mindre lønnsomt å gjennomføre ulovlige effektøkninger. Også engangsavgiften på varebiler blir endret slik at det blir lagt større vekt på utslipp av CO₂ og NO_x. Omregistreringsavgiften for typiske næringskjøretøy blir redusert med 20 pst. reelt, mens den blir redusert med 5 pst. reelt for typiske personkjøretøy. Vrakpanten blir økt fra 1 500 til 2 000 kroner. Økningen blir finansiert ved at vrakpantavgiften settes opp.

Andre endringer i skatter og avgifter

- Det maksimale fradraget for fagforeningskontingent økes fra 3 660 til 3 750 kroner.
- Fradraget for reiser mellom hjem og arbeid økes for dem som har de lengste arbeidsreisene. Forslaget er at grensen for overgang fra høy kilometersats (1,50 kroner) til lav kilometersats (0,70 kroner) økes fra 35 000 til 50 000 kilometer.
- Nivået på minstepensjon i 2011 blir høyere enn antatt da den skattefrie nettoinntekten i skattebegrensningsregelen for uførepensjonister mv. ble fastsatt i budsjettet for 2011. For å ta høyde for slike tilfeller ble innslagspunktet for å betale skatt etter skattebegrensningsregelen fastsatt med en margin. For gifte uføre har likevel innslagspunktet for å betale skatt etter skattebegrensningsregelen endt opp noe lavere enn minstepensjonen for 2011. For å unngå at gifte uførepensjonister må betale skatt på minstepensjon, økes den skattefrie nettoinntekten til 107 600 kroner i 2011 og 112 200 kroner i 2012.
- Oslo har i mange år hatt en særskilt lempelig praktisering av skattebegrensningsregelen for

- enslige forsørgere på overgangsstonad. For å bringe ligningspraksis i overensstemmelse med gjeldende lovregel og sikre likebehandling mellom kommuner foreslås det gradvis å avvikle denne praksisen.
- Eiere av tomannsboliger kan med dagens regler leie ut mer enn halvparten av tomannsboligen skattefritt. Regjeringen foreslår å endre reglene slik at tomannsboliger likebehandles med andre boliger. Det vil si at bare inntil halvparten av hele tomannsboligen vil kunne leies ut skattefritt.
 - Ligningsverdiene av fast eiendom i utlandet og fritidseiendom økes med 10 pst. For slike eiendommer er det fortsatt nødvendig å justere ligningsverdiene opp særskilt for å ta hensyn til verdiutviklingen.
 - Eieendomsskattelova endres slik at kommunene gis anledning til å skattlegge all eiendom i kommunene unntatt næringsseiendom. Det betyr at de kan skattlegge bolig- og fritidseiendom samtidig som det lokale næringslivet skjermes.
 - Det foreslås enkelte endringer i skattereglene for Svalbard for å motvirke skatteomgåelser og sikre at reglene er godt tilpasset internasjonale rammebetingelser.
 - Fra 1. januar 2012 blir det innført et system for handel med klimagasskvoter for luftfarten. Regjeringen foreslår at CO₂-avgiften på innenriks luftfart blir redusert tilsvarende den forventede kvoteprisen i 2012, slik at den samlede CO₂-prisen ikke endres.
 - Avgiftene på klimagassene HFK og PFK utvides og økes til samme nivå som CO₂-avgiften på mineralolje (lett fyringsolje og diesel).
 - Merverdiavgiftssatsen på næringsmidler økes fra 14 pst. til 15 pst.
 - Sektoravgifter og overprisede gebyrer reduseres samlet sett med 727 mill. kroner påløpt og 602 mill. kroner bokført i 2012, jf. nærmere omtale i avsnitt 1.5.
 - Skattefritaket for AS Vinmonopolet oppheves samtidig som vinmonopolavgiften avvikles.
 - Enkelte beløpsgrenser mv. foreslås holdt nominelt uendret fra 2011 til 2012. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i lønnsinntekt, nedre grense for betaling av trygdeavgift, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, fradraget for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms, fisker- og sjømannsfradraget, nedre grense og kilometersatsene i reisefradraget, innslagspunktene i arveavgiften samt maksimal sparing i BSU.

Tabell 1.1 Sammenhengen mellom skatteløftet og skatte- og avgiftsopplegget for 2012. Negative tall betyr lettelser. Mill. kroner

	Påløpt
<i>Status for skatteløftet før 2012-budsjettet</i>	
Endring i nivå i Nasjonalbudsjettet 2011 sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2007 . . .	-310
Skjerpelser i Revidert nasjonalbudsjett 2011 med provenyvirkning i 2011 og 2012	6
Netto lettelser som følge av avtale med EU om utvidet handel med landbruksvarer ihht. EØS-avtalen, jf. Prop. 62 S (2010—2011) ¹	-90
Overheng knyttet til skatteløftet (rom for skatte- og avgiftsøkninger innenfor skatteløftet i 2012-budsjettet)	-394
<i>Nye skatte- og avgiftsendringer i budsjettet for 2012</i>	
Provenyvirkning i 2012, jf. tabell 1.2	-169
Justering for langsiktig virkning av endrede avskrivningsregler ²	62
Provenyvirkning i andre år enn budsjettåret	362
Sum nye skatte- og avgiftsøkninger i 2012-budsjettet	255
Avvik fra skatteløftet som følge av skatte- og avgiftsopplegget for 2012	-139

1 Avtalen ble vedtatt i Stortinget 5. april. Netto lettelser er summen av anslått reduksjon i tollinntekter (-120 mill. kroner) og økte inntekter fra auksjon av tollkvoter (30 mill. kroner).

2 Justeringen skyldes at forslagene om endrede avskrivningsregler anslås å redusere skattenivået forskjellig fra provenyreduksjonen som påløper umiddelbart. For eksempel endrer økt avskrivningssats fordelingen av de samlede avskrivningene over tid på en måte som gir skattyter en rentefordel, og staten et tilsvarende tap. Den beregnede skattenivåendringen gjenspeiler denne rentefordelen for skattyter.

1.2 Proveny- og fordelingsvirkninger

Skatteløftet ble oppfylt ved framleggelsen av Nasjonalbudsjettet 2007. I forbindelse med senere budsjetter og tiltakspakken for å motvirke konsekvensene av det internasjonale økonomiske tilbakeslaget, er det gitt varige lettelse sammenlignet med 2007-budsjettet på til sammen 394 mill. kroner, jf. tabell 1.1. Skatte- og avgiftsforslaget for 2012 innebærer et om lag uendret skatte- og avgiftsnivå sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2007.

Tabell 1.2 viser de beregnede provenyvirkningene av Regjeringens forslag til skatte- og avgiftsendringer for 2012. Provenyvirkningene er beregnet i forhold til et referansesystem for 2012. Referansesystemet for skatt er basert på 2011-regler, men der fradrag og inntektsgrenser i den gene-

relle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert til 2012-nivå med anslått lønnsvekst fra 2011 til 2012 på 4 pst. En skattyter som kun har standardfradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 4 pst., får da samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2012 som i 2011. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammenstilling lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet for 2012 som i 2011, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er justert med anslått prisvekst fra 2011 til 2012 på 1,6 pst. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått prisvekst fra 2011 til 2012. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2011 til 2012.

Tabell 1.2 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2012. Negative tall betyr lettelse. Anslagene er regnet i forhold til et referansesystem for 2012. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Inntektsskattegrunnlaget for personer	-113	-150
Øke satsen i minstepfradraget i lønnsinntekt fra 36 til 38 pst.	-262	-210
Fase ut særfradraget for store sykdomsutgifter ¹	0	0
Oppheve særregelen for skattlegging av inntekter fra utleie av tomannsboliger	10	8
Øke skattefrie nettoinntekt i skattebegrensningsregelen for gifte uføre mv. til 107 600 kroner i 2011 og 112 200 kroner i 2012	-7	-29
Legge om ligningspraksisen knyttet til skattebegrensning for enslige forsørgere i Oslo	10	8
Øke grensen for lav kilometersats i reisefradraget fra 35 000 km til 50 000 km	-37	-30
Øke maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv. til 3 750 kroner	-8	-6
Videreføre beløpsgrenser nominelt, samspillvirkninger og avrunding	181	109
Formuesskatten	4	-11
Øke bunnfradraget til 750 000 kroner	-48	-38
Øke ligningsverdiene av fast eiendom i utlandet og fritidseiendom med 10 pst.	52	42
Sette kapitaliseringsrenten i kraftverksbeskatningen til 4,5 pst. for eiendomsskatteåret 2013	0	-15
Næringsbeskatningen	-381	118
Gjennomføre tiltak i forbindelse med jordbruksavtalen ²	9	9
Øke trygdeavgiften på næringsinntekt fra reindrift fra 7,8 til 11 pst. og øke reindriffradraget tilsvarende som jordbruksfradraget	2	2
Fjerne lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte	222	222
Fjerne regelen om korreksjonsinntekt ³	-300	0
Avskjære fradrag for tap på fordring mellom nærstående selskaper	225	75

	Påløpt	Bokført
Begrense treprosentregelen under fritaksmetoden.	-250	0
Øke avskrivningssatsen for visse produksjonsinnretninger og andre anlegg med levetid inntil 20 år fra 4 til 10 pst.	-80	0
Øke avskrivningssatsen for bygg med levetid inntil 20 år fra 8 til 10 pst.	-27	-8
Øke avskrivningssatsen for husdyrbygg i landbruket fra 4 til 6 pst.	-150	-150
Øke maksimalgrensen for utleie og tjenesteyting med maskiner mv. i ordningen med jordbruksfradrag fra 20 til 40 pst.	-20	-20
Øke avskrivningsgrunnlaget for landbruksinvesteringer med BU-støtte i det distriktspolitiske virkeområdet.	-12	-12
Miljø-, energi- og bilavgifter	-252	-243
Redusere CO ₂ -avgift på innenriks luftfart ⁴	-80	-70
Øke avgiften på HFK/PFK	13	12
Redusere omregistreringsavgiften.	-185	-185
Endre engangsgiften ⁵	0	0
Andre skatte- og avgiftsendringer	1 300	1 085
Øke merverdiavgiften på næringsmidler fra 14 til 15 pst.	1 300	1 085
Oppheve vinmonopolavgiften og skattefritaket for AS Vinmonopolet ⁶	0	0
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-727	-602
Fjerne matproduksjonsavgiftene	-627	-510
Redusere gebyret for tollkredittdeklarasjoner	-100	-92
Øke sektoravgiften til Finanstilsynet.	18	18
Redusere kystavgiften	-33	-33
Innføre losplikt og losavgift på Svalbard	15	15
Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2012	-169	197

¹ Særfradraget for store sykdomsutgifter fases ut over tre år. Innstramningen motsvares av økt støtte til eksisterende ordninger på helseområdet på budsjettets utgiftsside. Netto provenyvirkning settes derfor til null.

² Tiltakene omfatter økt jordbruksfradrag (-111 mill. kroner), økning av trygdeavgiften på næringsinntekt fra jordbruk og skogbruk fra 7,8 pst. til 11 pst. (206 mill. kroner) og omdisponering av bidraget over jordbruksavtalen som til nå skulle dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst. trygdeavgift, til inntektsgivende tiltak (-86 mill. kroner etter skatt). Provenyene påløper og bokføres i 2012.

³ Forslaget innebærer at påløpt proveny økes med 100 mill. kroner hvert av årene 2013, 2014 og 2015 som følge av at også fradraget for korreksjonsinntekt faller bort når regelen om korreksjonsinntekt fjernes. Netto påløpt provenyvirkning av forslaget er dermed null for perioden 2012-2015.

⁴ Medregnet inntekter ved salg av klimagasskvoter til luftfart.

⁵ Økningen av vrakpanten og vrakpantavgiften er regnet netto, dvs. ingen endring av proveny.

⁶ Forslaget innebærer en provenyøkning på 5 mill. kroner som påløper i 2013 og bokføres i 2014. Samtidig reduseres statens utbytte fra AS Vinmonopolet med 2,5 mill. kroner gitt dagens regler for fordeling av utbytte.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2012 samt tall for de to foregående årene, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Bokførte skatte- og avgiftsinntekter fordelt på kapittel og post. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2011			
			Regnskap 2010	Saldert budsjett	Anslag NB 2012	Forslag 2012
5501		Skatter på formue og inntekt.	196 959	200 600	212 000	227 000
5506	70	Avgift på arv og gaver	2 377	1 800	1 700	1 850
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	156 982	171 600	207 800	225 400
5508	70	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.	2 166	2 300	2 200	2 300
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	20	0	40	40
5511	70	Toll	2 416	2 400	2 293	2 260
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	105	130	145	135
5521	70	Merverdiavgift	196 809	206 700	210 200	222 300
5526	70	Avgift på alkohol.	11 320	12 325	11 789	12 450
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	7 436	8 000	7 975	8 220
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	19 715	19 700	20 700	21 600
	72	Årsavgift.	8 665	8 900	9 028	9 350
	73	Vektårsavgift	334	342	330	342
	75	Omregistreringsavgift	2 318	2 350	2 450	2 350
5537	71	Avgift på båtmotorer	202	233	218	230
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin	7 389	7 250	6 984	6 850
	71	Veibruksavgift på autodiesel	8 526	9 400	9 340	10 300
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	7 322	7 700	7 588	7 850
5542	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	1 378	1 700	1 441	1 500
	71	Avgift på smøreolje mv.	98	105	106	112
5543	70	CO ₂ -avgift	4 603	4 755	4 800	4 900
	71	Svovelavgift	55	50	45	48
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	279	230	94	100
5547	70	Avgift på trikloretten (TRI)	1	2	1	1
	71	Avgift på tetrakloretten (PER)	1	2	1	1
5548		Miljøavgift på visse klimagasser				
	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	255	222	334	365
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	67	69	48	51
5550	70	Miljøavgift på plantevernmiddel	53	66	66	50
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturfore- komster enn petroleum	0	1	2	2

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2011			
			Regnskap 2010	Saldert budsjett	Anslag NB 2012	Forslag 2012
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	2	2	3	3
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	1 165	1 236	1 197	1 235
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	1 736	1 883	1 811	1 862
5557	70	Avgift på sukker mv.	196	219	189	200
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	807	858	866	915
	71	Miljøavgift på kartong	158	172	120	127
	72	Miljøavgift på plast.	72	47	110	116
	73	Miljøavgift på metall	163	143	169	179
	74	Miljøavgift på glass	61	63	59	62
5565	70	Dokumentavgift	5 803	5 700	6 400	6 800
		Sektoravgifter ¹	2 124	2 199	2 280	1 859
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	200	203	191	183
5700	71	Trygdeavgift.	91 936	94 700	99 700	101 500
	72	Arbeidsgiveravgift	130 415	135 100	137 500	145 200
Sum skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			872 692	911 458	970 312	1 028 197

¹ Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 1.11 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.4 viser bokførte provenyvirksomheter som følge av nye forslag til regelendringer for 2012, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.4 Anslåtte bokførte provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsopplegget for 2012 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2012. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Mill. kroner 2012-budsjettet
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	27
5506	70	Avgift på arv og gaver	15
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt	0
	72	Særskatt	0
	74	Arealavgift mv.	0
5508	70	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	0
5511	70	Toll.	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.	0
5521	70	Merverdiavgift	1 085
5526	70	Avgift på alkohol.	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	0

Kap.	Post	Betegnelse	Mill. kroner 2012-budsjettet
5536	71	Engangsavgift	55
	72	Årsavgift	0
	73	Vektårsavgift	0
	75	Omregistreringsavgift	-185
5537	71	Avgift på båtmotorer	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel	0
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	0
5542	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	0
	71	Avgift på smøreolje mv.	0
5543	70	CO ₂ -avgift	-100
	71	Svovelavgift	0
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	0
5547	70	Avgift på trikloreten (TRI)	0
	71	Avgift på tetrakloreten (PER)	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	12
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift på plantevernmidler	0
5551	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	0
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	0
5555	70	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	0
5557	70	Avgift på sukker mv.	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Gebyrer ²	-92
		Sektoravgifter ²	-510
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700	71	Trygdeavgift	222
	72	Arbeidsgiveravgift	0
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			529

¹ Virkningen gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til avsnitt 3.10 for omtale av de kommunale skattørene.

² For spesifikasjon av hvilke sektoravgifter og gebyrer som endres, vises det til tabell 1.2.

Fordelingsvirkninger av skatteopplegget 2012

Tabell 1.5 viser gjennomsnittlig endring i skatt for ulike bruttoinnteksgrupper som følge av forslaget til skatteopplegg for 2012. Forslaget om å fase ut særfradraget for store sykdomsutgifter er ikke medregnet i tabellen.

Hovedbildet er at gruppene med lave og midtels inntekter får om lag uendret skatt. Unntaket er de med lønnsinntekt under om lag 217 000 kroner, som får opptil 1 150 kroner i lettelse som følge av økt sats i minstefradraget. Skjerpelsene for personene med høy bruttoinntekt er i all hovedsak et resultat av forslaget om å fjerne lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte, jf. kapittel 11, og økt trygdeavgift på næringsinntekt i primærnæringene utenom fiske.

Beregningene er utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, jf. boks 2.8 for en nærmere beskrivelse av LOTTE-Skatt og referansesystemet.

Fordelingsvirkninger av skatteendringer i perioden 2006–2011

Regjeringens endringer i skattesystemet siden 2005 har bidratt både til mer effektiv ressursbruk, et mer rettferdig skattesystem og økt omfordeling. Personer med høye inntekter og formuer har fått økt skatt, mens økte bunnfradrag har sikret lettelse eller uendret skatt for dem med lavere inntekter og mindre formuer.

Tabell 1.6 og 1.7 viser fordelingsvirkninger av skatteendringer i perioden 2006–2011. Beregningene er gjennomført med skattemodellen LOTTE-Skatt. Tabell 1.6 viser gjennomsnittlig endring i skatt med 2011-regler sammenlignet med framførte 2005-regler i ulike intervaller for bruttoinntekt, mens tabell 1.7 viser gjennomsnittlig endring i skatt i ulike intervaller for nettoformue. Skattereformen 2006 kompliserer disse beregningene og har gjort det nødvendig med visse forenkling forutsetninger, særlig knyttet til fjerningen av

Tabell 1.5 Gjennomsnittlig endring i skatt¹ i ulike intervaller for bruttoinntekt. Skatteopplegget for 2012 sammenlignet med lønnsjusterte 2011-regler (referansesystemet). Alle personer 17 år og eldre. Negative tall betyr lettelse. Kroner

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referanse- systemet for 2012	Gjennomsnittlig endring i skatt med forslaget
0–150	556 400	4 300	0
150–200	319 700	13 100	-300
200–250	350 400	26 200	-200
250–300	338 200	44 200	0
300–350	344 800	63 400	0
350–400	363 200	81 300	0
400–450	344 400	97 800	0
450–500	291 700	114 600	0
500–600	391 300	141 600	100
600–750	265 300	192 200	200
750–1000	172 700	273 200	400
1000–2000	118 200	462 200	1 000
2000–3000	13 100	901 400	2 100
3000 og over	8 700	2 227 200	3 500
I alt	3 878 000	100 200	0

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

delingsmodellen. Enkelte virkninger har ikke vært mulig å tallfeste. Blant annet er ikke virkningen av skatt på personinntekt fra aksjeselskaper inkludert i beregningene med 2005-regler. Virkningen av å fjerne 80-prosentregelen, som reduserte formuesskatten for dem med lave inntekter i forhold til formuen, har det kun vært mulig å innarbeide i beregningene fordelt etter nettoformue, jf. tabell 1.7. Anslaget tar utgangspunkt i tidligere beregnet virkning av å fjerne 80-prosentregelen i forbindelse med Nasjonalbudsjettet 2009. Denne beregningen er usikker og må tolkes med særlig forsiktighet.

Tabell 1.6 viser at personer med over 3 mill. kroner i inntekt i gjennomsnitt har fått en skatte-skjerpelse på om lag 590 000 kroner under denne regjeringen, først og fremst som følge av utbytteskatten og skjerpelsene i formuesskatten. Det er i denne tabellen sett bort fra fjerningen av 80-prosentregelen, som må antas å ha hatt særlig betydning for de som over tid befinner seg i høyinn-

tektgruppen, men som i enkeltår kan ha lave inntekter. De øvrige endringene i formuesskatten står for om lag 17 pst. av skjerpelsen i denne inntektsgruppen, noe som illustrerer formuesskattens betydning som fordelingspolitisk instrument.

Fjerningen av 80-prosentregelen er alene anslått å øke skatten med om lag 800 000 kroner for de aller mest formuende, dvs. personer med over 100 mill. kroner i formue, jf. tabell 1.7. De mest formuende personene har siden 2005 fått en gjennomsnittlig skatteskjerpelse på drøyt 2 mill. kroner utenom virkningen av 80-prosentregelen. Velstående bidrar med andre ord vesentlig mer til fellesskapet enn tidligere.

Samlet sett har endringene i perioden 2006–2011 ført til at om lag 890 000 personer har fått netto lettelse i formuesskatten. Bunnfradraget er mer enn firedoblet for enslige og mer enn nidoblet for ektepar. Omtrent 440 000 færre personer vil betale formuesskatt i 2011 sammenlignet med 2005-reglene.

Tabell 1.6 Gjennomsnittlig endring i skatt med 2011-regler sammenlignet med framførte 2005-regler i ulike intervaller for bruttoinntekt.¹ Alle personer 17 år og eldre. Kroner. Negative tall betyr lettelse

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Skatt i referansesystemet 2011	Endring i skatt i		Endring i skatt i forhold til 2005-regler. Prosent
			forhold til 2005-regler	Herav endring i formuesskatt ²	
0–150	578 900	4 500	-1 300	0	-22,3
150–200	348 200	13 900	-4 400	-400	-23,9
200–250	360 700	28 400	-3 400	-500	-10,7
250–300	347 500	47 100	-1 200	-500	-2,5
300–350	363 100	66 100	100	-400	0,1
350–400	372 500	83 600	400	-300	0,5
400–450	337 000	100 300	500	-200	0,5
450–500	277 700	117 700	1 100	0	0,9
500–600	346 600	146 000	2 300	100	1,6
600–750	231 500	197 500	800	600	0,4
750–1000	152 500	279 200	1 400	1 500	0,5
1000–2000	102 800	468 200	17 700	5 900	3,9
2000–3000	11 200	903 900	117 900	21 600	15,0
3000 og over	7 900	2 208 100	586 700	100 800	36,2
I alt	3 838 200	96 500	1 500	300	1,6

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

² Inkluderer ikke endringer i 80-prosentregelen.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Tabell 1.7 Gjennomsnittlig endring i skatt med 2011-regler sammenlignet med framførte 2005-regler i ulike intervaller for nettoformue.¹ Alle personer 17 år og eldre. Kroner. Negative tall betyr lettelser

Nettoformue 2011	Antall	Gjennomsnittlig nettoformue i 2011	Skatt i referanse-systemet 2011	Endring i skatt i forhold til 2005-regler	Virkning av 80-prosent-regelen ²
Negativ nettoformue	1 513 700	-741 200	102 700	400	0
0–500 000	1 424 700	169 700	58 800	-1 200	0
500 000–1 mill.	441 900	711 400	93 200	-3 000	0
1 mill.–5 mill.	415 900	1 887 500	152 100	2 900	0
5 mill.–10 mill.	26 100	6 733 700	401 500	70 300	0
10 mill.–50 mill.	14 100	19 216 300	722 400	204 000	0
50 mill.–100 mill.	1 200	68 074 500	1 735 600	626 300	40 000
Over 100 mill.	700	339 852 500	5 284 600	2 032 200	800 000
I alt	3 838 200	259 400	96 500	1 500	0

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

² Virkningen av å fjerne 80-prosentregelen er beregnet på siden av LOTTE-Skatt i forbindelse med Nasjonalbudsjettet 2009, og kommer i tillegg til skatteendringene som for øvrig er gjengitt i tabellen.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

1.3 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.8 viser forslagene til skattesatser og beløpsgrenser for 2012. Tabellen viser også reglene for 2011 og endringene i prosent fra 2011 til 2012. Ved lønns- eller prisjustering fra 2011 til

2012 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra de anslåtte lønns- og prisvekstene på henholdsvis 4 pst. og 1,6 pst., jf. tabell 1.8. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.8 Skattesatser og beløpsgrenser i 2011 og i forslag for 2012

	2011-regler	Forslag 2012	Endring 2011–2012
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	28 pst.	28 pst.	-
Bedrifter	28 pst.	28 pst.	-
<i>Toppskatt</i>			
<i>Trinn 1</i>			
Innslagspunkt	471 200 kr	490 000 kr	4 pst.
Sats ²	9,0 pst.	9,0 pst.	-
<i>Trinn 2</i>			
Innslagspunkt	765 800 kr	796 400 kr	4 pst.
Sats	12,0 pst.	12,0 pst.	-

	2011-regler	Forslag 2012	Endring 2011–2012
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	39 600 kr	39 600 kr	-
Opptrappingssats	25,0 pst.	25,0 pst.	-
<i>Sats</i>			
Lønnsinntekt	7,8 pst.	7,8 pst.	-
Primærnæringsinntekt ³	7,8 pst.	11,0 pst.	3,2 pst.poeng
Annen næringsinntekt	11,0 pst.	11,0 pst.	-
Pensjonsinntekt mv.	4,7 pst.	4,7 pst.	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁴	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone II	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V	0,0 pst.	0,0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,8 pst.	47,8 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	54,3 pst.	54,3 pst.	-
Pensjonsinntekt ⁵	44,7 pst.	44,7 pst.	-
Primærnæringsinntekt ³	47,8 pst.	51,0 pst.	3,2 pst.poeng
Annen næringsinntekt	51,0 pst.	51,0 pst.	-
Utbytte og uttak ⁶	48,2 pst.	48,2 pst.	-
<i>Personfradrag</i>			
Klasse 1	43 600 kr	45 350 kr	4 pst.
Klasse 2 ⁷	87 200 kr	90 700 kr	4 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats	36,0 pst.	38,0 pst.	2 pst.poeng
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁸	75 150 kr	78 150 kr	4 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats	26,0 pst.	26,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	62 950 kr	65 450 kr	4 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt⁹</i>			
Særskilt fradrag for uførhet mv.	31 800 kr	31 800 kr	-
Særfradrag for uførhet mv.	32 000 kr	32 000 kr	-

	2011-regler	Forslag 2012	Endring 2011–2012
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp	28 150 kr	29 300 kr	4 pst.
<i>Nedtrapping, trinn 1</i>			
Innslagspunkt	158 650 kr	165 000 kr	4 pst.
Sats	15,3 pst.	15,3 pst.	-
<i>Nedtrapping, trinn 2</i>			
Innslagspunkt	242 000 kr	251 700 kr	4 pst.
Sats	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen for uførepensjonister mv.¹⁰</i>			
Avtrappingssats	55,0 pst.	55,0 pst.	-
<i>Skattefrie nettoinntekt</i>			
Enslig	117 400 kr	122 100 kr	4 pst.
Gift ¹¹	106 700 kr ¹²	112 200 kr	5,2 pst.
<i>Formuestillegget</i>			
Sats	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms</i>			
Klasse 1	15 000 kr	15 000 kr	-
Klasse 2	30 000 kr	30 000 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	54 200 kr	63 500 kr	17,2 pst.
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	32,0 pst.	38,0 pst.	6 pst.poeng
Maksimalt samlet fradrag	142 000 kr	166 400 kr	17,2 pst.
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter</i>			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-

	2011-regler	Forslag 2012	Endring 2011–2012
<i>Fradrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km ¹³	1,50/0,70 kr	1,50/0,70 kr	-
Nedre grense for fradraget.	13 950 kr	13 950 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>			
	12 000 kr	12 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	3 660 kr	3 750 kr	2,5 pst.
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	20 000 kr	20 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
<i>Øvre grense</i>			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Skattefrie kilometergodtgjørelse ved yrkeskjøring med privatbil¹⁴</i>			
Sats per kilometer til og med 10 000 km	3,65 kr	3,90 kr	6,8 pst.
Sats per kilometer over 10 000 km	3,00 kr	3,25 kr	8,3 pst.
<i>Formuesskatt¹⁵</i>			
<i>Kommune</i>			
Innslagspunkt.	700 000 kr	750 000 kr	7,1 pst.
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
<i>Stat</i>			
Innslagspunkt.	700 000 kr	750 000 kr	7,1 pst.
Sats	0,4 pst.	0,4 pst.	-
<i>Arveavgift</i>			
<i>Innslagspunkt</i>			
Trinn 1	470 000 kr	470 000 kr	-
Trinn 2	800 000 kr	800 000 kr	-
<i>Satser</i>			
<i>Barn og foreldre</i>			
Trinn 1	6 pst.	6 pst.	-
Trinn 2	10 pst.	10 pst.	-

	2011-regler	Forslag 2012	Endring 2011–2012
<i>Andre mottakere</i>			
Trinn 1	8 pst.	8 pst.	-
Trinn 2	15 pst.	15 pst.	-
Aksjerabatt ¹⁶	40 pst.	40 pst.	-
<i>Lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte</i>	15,0 pst.	-	Utgår
<i>Avskrivingssetter</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ^{17,18} . . .	4 (8) pst.	4 (6/10) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 24,5 pst.

² For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 7 pst. i trinn 1.

³ Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) vil fremdeles ha 7,8 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst. trygdeavgift.

⁴ I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. I 2012 er fribeløpet 530 000 kroner per foretak. For veitransportforetak i sone Ia er fribeløpet 265 000 kroner.

⁵ For uførepensjonister mv. som skatter etter skattebegrensingsregelen, kan den maksimale effektive marginale skattesatsen bli opptil 55 pst.

⁶ Inkludert 28 pst. selskapsskatt.

⁷ Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller samt enslige forsørgere skattlegges i klasse 2.

⁸ Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 78 150 kroner, med forslaget.

⁹ Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.

¹⁰ Skattebegrensingsregelen gjelder også enslige forsørgere, men kun dersom de mottar overgangsstonad.

¹¹ Gifte uføre som mottar ektefelle tillegg, har en skattefri nettoinntekt som tilsvarer det dobbelte av den skattefrie nettoinntekten for øvrige gifte, dvs. 224 400 kroner i 2012.

¹² Dette er gjeldende grense for 2011 vedtatt ifm. budsjettet for 2011. Regjeringen foreslår å øke grensen til 107 600 kroner i 2011, jf. avsnitt 3.2.

¹³ Satsen er 1,50 kroner per km inntil en kilometergrense og 0,70 kroner per km over kilometergrensen. Kilometergrensen foreslås økt fra 35 000 km til 50 000 km i 2012.

¹⁴ Fra og med 2011 er skattereglene løst fra statens satser for kjøregodtgjørelse mv., jf. Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

¹⁵ Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som ligned under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.

¹⁶ Rabatten gjelder ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Rabatten begrenses til et arveavgiftsgrunnlag for slike aksjer og andeler på 10 mill. kroner per mottaker.

¹⁷ Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 8 pst. i 2011 og med 10 pst. med forslaget for 2012. For 2012 foreslås det at satsen på 10 pst. også skal gjelde anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år.

¹⁸ For 2012 foreslås det å innføre en forhøyet sats på 6 pst. for husdyrbygg i landbruket.

Tabell 1.9 viser gjeldende satser for merverdiavgiften og særavgiftene samt forslag til satser for 2012. Alle særavgiftssatser er i utgangspunktet

justert opp med 1,6 pst. fra 2011 til 2012 for å ta hensyn til forventet prisstigning. Små avvik fra dette skyldes avrundinger.

Tabell 1.9 Avgiftssatser i 2011 og foreslåtte satser for 2012

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2012	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien¹</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats.	14	15	1
Lav sats	8	8	-
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. og liter.	6,61	6,72	1,7
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter.	4,31	4,38	1,6
<i>Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter</i>			
a) 0,0-0,7 vol.pst.	-	-	-
b) 0,7-2,7 vol.pst.	2,95	3,00	1,7
c) 2,7-3,7 vol.pst.	11,13	11,31	1,6
d) 3,7-4,7 vol.pst.	19,28	19,59	1,6
<i>Avgift på tobakkvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram	227	231	1,8
Sigaretter, kr /100 stk.	227	231	1,8
Røyketobakk, kr/ 100 gram	227	231	1,8
Snus, kr/100 gram	92	93	1,1
Skrå, kr/100 gram	92	93	1,1
Sigarettpapir, kr/100 stk.	3,45	3,51	1,7
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
<i>Personbiler mv. Avgiftsgruppe a²</i>			
<i>Egenvekt, kr/kg</i>			
første 1 150 kg	36,31	36,89	1,6
neste 250 kg	79,14	80,41	1,6
neste 100 kg	158,31	160,84	1,6
resten	184,11	187,06	1,6
<i>Motoreffekt, kr/kW</i>			
første 65 kW	0,00	0,00	-
neste 25 kW	466,00	315,00	-32,4
neste 40 kW	1 320,68	895,00	-32,2
resten	2 751,42	2 220,00	-19,3

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2012	Endring i pst.
NO _x -utslipp, kr per mg/km	-	22,00	-
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 110 g/km (115 g/km i 2011).....	0,00	0,00	-
neste 20 g/km.....	738,00	750,00	1,6
neste 40 g/km.....	744,00	756,00	1,6
neste 70 g/km.....	1 735,00	1 763,00	1,6
resten	2 784,00	2 829,00	1,6
fradrag per gram utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km	738,00	850,00	15,2
fradrag per gram utslipp under 110 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 110 g/km (115 g/km i 2011)	620,00	750,00	21,0
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b, ³			
egenvekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift.....	22	22	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	-	25	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift.....	22	25	3
Campingbiler. Avgiftsgruppe c, ⁴			
pst. av personbilavgift.....	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget.....	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f,			
stykkavgift, kr	10 468	10 635	1,6
Motoreffektavgift, kr/kW			
første 11 kW.....	0,00	0,00	-
resten	465,84	473,29	1,6
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 125 cm ³	0,00	0,00	-
neste 775 cm ³	35,95	36,53	1,6
resten	78,84	80,10	1,6
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg.....	14,75	14,99	1,6
neste 100 kg	29,51	29,98	1,6
resten.....	58,99	59,93	1,6
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	39,35	39,98	1,6
neste 20 kW	78,66	79,92	1,6
resten.....	157,31	159,83	1,6

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2012	Endring i pst.
Slagvolum, kr/cm³			
første 200 cm ³	3,08	3,13	1,6
neste 200 cm ³	6,15	6,25	1,6
resten	12,29	12,49	1,6
Drosje. Avgiftsgruppe h,⁵			
egenvekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	-	100	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-
Veteranbiler. Avgiftsgruppe i,			
stykkavgift, kr	3 447	3 502	1,6
Minibusser. Avgiftsgruppe j,⁶			
pst. av personbilavgift	40	40	-
Årsavgift, kr/år			
Bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter.			
.....	2 840	2 885	1,6
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter.			
.....	3 305	3 360	1,7
Campingtilhengere	1 065	1 080	1,4
Motorsykler	1 735	1 765	1,7
Traktorer, mopeder mv.	400	405	1,3
Vektårsavgift, kr/år	varierer	varierer	1,6
Omregistreringsavgift	varierer	varierer	-6,5
Avgift på båtmotorer, kr/hk	153,00	155,50	1,6
Veibruksavgift på bensin, kr/liter			
Svovelfri ⁷	4,62	4,69	1,5
Lavsvovlet ⁸	4,66	4,73	1,5
Veibruksavgift på autodiesel, kr/liter			
Svovelfri ⁹	3,62	3,68	1,7
Lavsvovlet ¹⁰	3,67	3,73	1,6
Biodiesel	1,81	1,84	1,7
Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh			
Generell sats	11,21	11,39	1,6
Redusert sats.	0,45	0,45	-

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2012	Endring i pst.
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter	0,983	0,999	1,6
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,126	0,126	-
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	1,83	1,86	1,6
<i>CO₂-avgift</i>			
Petroleumsvirksomhet, kr/liter eller Sm ³	0,48	0,49	2,1
Mineralolje, kr/liter	0,59	0,60	1,7
Mineralolje høy sats, kr/liter	0,69	0,70	1,4
Mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart, kr/liter.	0,69	0,42	-39,1
Mineralolje til treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien, kr/liter	0,31	0,31	-
Bensin, kr/liter.	0,88	0,89	1,1
Naturgass, kr/Sm ³	0,44	0,45	2,3
LPG, kr/kg	0,66	0,67	1,5
Redusert sats for naturgass, kr/Sm ³	0,05	0,05	-
<i>Svovelavgift, kr/liter.</i>	0,076	0,077	1,3
<i>Avgift på utslipp av NO_x kr/kg</i>	16,43	16,69	1,6
<i>Avgift på sluttbehandling av avfall, kr/tonn</i>			
Avgift på deponering av avfall.	280	284	1,4
Avgift på avfall som deponeres med dispensasjon fra deponiforbudet.	463	470	1,5
<i>Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier</i>			
Triklloreten, kr/kg	63,18	64,19	1,6
Tetrakloreten, kr/kg	63,18	64,19	1,6
<i>Miljøavgift på klimagassene HFK og PFK</i>			
Kr/tonn CO ₂ -ekvivalenter.	212,44	225,00	5,9
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg</i>	17,92	18,21	1,6
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter	2,81	2,85	1,4
Konsentrat (sirup), kr/liter	17,13	17,40	1,6

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2012	Endring i pst.
<i>Sukkeravgift, kr/kg</i>	6,94	7,05	1,6
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,04	1,06	1,9
<i>Miljøavgift</i>			
a) Glass og metall	5,06	5,14	1,6
b) Plast	3,05	3,10	1,6
c) Kartong og papp	1,26	1,28	1,6
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi</i>	2,5	2,5	-

¹ Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentpoeng.

² Gruppe a: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.

³ Gruppe b: Varebiler klasse 2. Endring oppgitt i prosentpoeng. Høyeste trinn i CO₂-komponenten fjernes for gruppe b fra 1. januar 2012.

⁴ Gruppe c: Campingbiler. Endring oppgitt i prosentpoeng. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁵ Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. Endring oppgitt i prosentpoeng.

⁶ Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Endring oppgitt i prosentpoeng. Høyeste trinn i CO₂-komponenten fjernes for gruppe j fra 1. januar 2012. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁷ Bensin som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

⁸ Bensin som har et svovelinnhold mellom 10 ppm og 50 ppm.

⁹ Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

¹⁰ Diesel som har et svovelinnhold på mellom 10 ppm og 50 ppm.

Kilde: Finansdepartementet.

1.4 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.10 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 183 mrd. kroner i 2011, hvorav om lag 88 pst. tilfaller staten, knapt 10 pst. kommunene og knapt 2 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 30 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 23 pst. kommer fra personlige skattytere, mens om lag 20 pst. er inntekts- og formuesskatt fra etter-skuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 23 pst. av statens inntekter i 2011 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter utgjør om lag 3 pst.

Tabell 1.10 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2011. Mrd. Kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	375,9	244,9	107,7	23,3
Skatt på alminnelig inntekt	245,3	122,7	99,3	23,3
Toppskatt.	19,8	19,8	-	-
Trygdeavgift	97,7	97,7	-	-
Formuesskatt	13,2	4,8	8,4	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	71,8	70,2	1,3	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	71,4	69,8	1,3	0,2
Formuesskatt	0,4	0,4	-	-
<i>Eiendomsskatt</i>	7,2	-	7,2	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	139,3	139,3	-	-
<i>Avgifter</i>	314,2	314,2	-	-
Merverdiavgift	212,3	212,3	-	-
Særavgifter og toll	101,9	101,9	-	-
<i>Petroleum</i>	244,8	244,8	-	-
Skatt på inntekt	241,1	241,1	-	-
Avgift på utvinning mv.	3,7	3,7	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i>	30,3	29,6	0,6	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygde- regnskaper ¹	21,9	21,9	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	2,1	2,1	-	-
Arveavgift	1,7	1,7	-	-
Andre skatter og avgifter ²	4,6	3,9	0,6	-
Samlede skatter og avgifter.	1 183,4	1 043,1	116,9	23,5
Herav direkte skatter.	869,2	728,8	116,9	23,5

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

² Herunder en del inntektsposter som grupperes som skatteinntekter i nasjonalregnskapet, men som ikke føres som skatteinntekt i statsbudsjettet.

Kilde: Finansdepartementet.

1.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig myndighetsutøvelse finansieres normalt ved ordinære bevilgninger over statsbudsjettet. På enkelte områder dekkes imidlertid de statlige utgiftene helt eller delvis inn gjennom innkreving av gebyrer eller sektoravgifter.

Gebyrer skiller seg fra skatter og avgifter ved at gebyrer er å betrakte som betaling for bruk av tjenester som det offentlige tilbyr. I henhold til gjeldende retningslinjer skal et nytt statlig gebyr derfor ikke kunne settes høyere enn statens kostnad ved å produsere tjenesten. Gebyrer som overstiger kostnadene, innebærer en fordekt beskatning. Endringer i overprisede gebyrer regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Det er et mål for Regjeringen å redusere slike gebyrer til kostnadsdekkende nivå. Som en oppfølging av dette er overprisede gebyrer redusert med om lag 550 mill. kroner siden 2007. Blant annet er gebyrene for tvangsforretninger satt ned med 230 mill. kroner og passgebyret for barn og voksne kraftig redusert. Nedsettelsen av passgebyret for voksne fra 990 kroner til 450 kroner i 2008 ga et provenytap på over 200 mill. kroner.

Sektoravgifter er øremerket bestemte formål. De kan likevel betraktes som vanlige skatter og avgifter fordi betaling av dem ikke motsvares av konkrete gjenytelser fra staten. De statlige gebyrene og sektoravgiftene er nærmere omtalt i de enkelte departementenes fagproposisjoner.

For å tydeliggjøre skillet mellom gebyrer og sektoravgifter, og for å synliggjøre at sektoravgifter er en form for skattlegging, ble sektoravgifter fra og med budsjettåret 2007 ført opp i egen kapitler under skatter og avgifter i statsbudsjettet. Enkelte ordninger som tidligere ble benevnt som gebyrer, er også omdefinert til sektoravgifter og

budsjetteres under disse kapitlene. Tabell 1.11 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2010 og anslag for bokførte inntekter i 2011 og 2012.

Forslag til endringer

I statsbudsjettet for 2012 foreslår Regjeringen endringer i sektoravgifter og overprisede gebyrer som gir et samlet provenytap på om lag 730 mill. kroner påløpt. De foreslåtte endringene inngår i skatte- og avgiftsopplegget, jf. tabell 1.2.

Det foreslås å fjerne sektoravgiftene under Mattilsynet. Det vil redusere påløpt proveny i 2012 med om lag 630 mill. kroner, jf. omtale i avsnitt 4.26. I tillegg forslås det å øke sektoravgiftene under Finanstilsynet med om lag 18 mill. kroner. Sektoravgifter under Kystverket omfatter losavgift, kystavgift og sikkerhetsavgift. Kystavgiften foreslås redusert fra 20 til 10 pst., noe som isolert sett reduserer avgiftsinntektene med 33 mill. kroner i 2012. Innføring av losplikt på Svalbard innebærer at losavgiften øker med 15 mill. kroner. Inntektene fra sektoravgifter under Kystverket reduseres dermed med netto 18 mill. kroner når anslagsendringer holdes utenom. I tillegg fjernes vinmonopolavgiften samtidig med at skattefritaket for AS Vinmonopolet oppheves, se nærmere omtale i kapittel 21. Ved innførsel av varer må importørene betale et fast gebyr per tollkredittdokumentasjon. Gebyret er vesentlig høyere enn Toll- og avgiftsetatens kostnader ved å administrere ordningen. For å redusere denne overprisingen foreslås det å redusere gebyrinntektene med 100 mill. kroner påløpt. Det vises også til omtale i fagproposisjonene til Finansdepartementet, Fiskeri- og kystdepartementet, Landbruks- og matdepartementet og Helse- og omsorgsdepartementet.

Tabell 1.11 Anslåtte bokførte inntekter fra sektoravgifter. Mill. kroner

Kap	Post	Saldert		
		Regnskap 2010	budsjett 2011	Forslag 2012
5568	Sektoravgifter under Kultur- og kirke- og kirkedepartementet	18	57	66
	71 Årsavgift, stiftelser	18	18	20
	72 Inntektsuavhengig vederlag TV2	0	0	10
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	0	39	37
5572	Sektoravgifter under Helse- og omsorgsdepartementet	197	175	163
	70 Legemiddelomsetningsavgift	80	66	66
	71 Vinmonopolavgift ¹	44	44	23
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	5	4	4
	73 Legemiddelkontrollavgift	68	60	69
5574	Sektoravgifter under Nærings- og handelsdepartementet	0	135	140
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	0	135	140
5575	Sektoravgifter under Fiskeri- og kystdepartementet	822	692	834
	70 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	20	18	19
	71 Kontrollavgift fiskeflåten	30	25	32
	73 Årsavgift Merkeregisteret	9	10	10
	74 Sektoravgifter under Kystverket	762	639	774
5576	Sektoravgifter under Landbruks- og matdepartementet	738	739	242
	70 Avgifter i matforvaltningen	624	614	117
	71 Totalisatoravgift	114	125	125
5578	Sektoravgifter under Miljøverndepartementet	98	100	100
	70 Sektoravgifter under Svalbard Miljøvernfond	13	12	12
	71 Jeger- og fellingsavgifter	70	74	74
	72 Fiskeravgifter	15	15	15
5580	Sektoravgifter under Finansdepartementet	250	295	313
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	250	295	313
5582	Sektoravgifter under Olje- og energidepartementet	1	7	0
	70 Bidrag til kulturminnevern	1	7	0
Sum sektoravgifter		2 124	2 199	1 859

¹ Det vises til omtale i kapittel 21 med forslag om å oppheve skattefritaket for AS Vinmonopolet og avvikle vinmonopolavgiften.
Kilde: Finansdepartementet.

2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk

2.1 Innledning

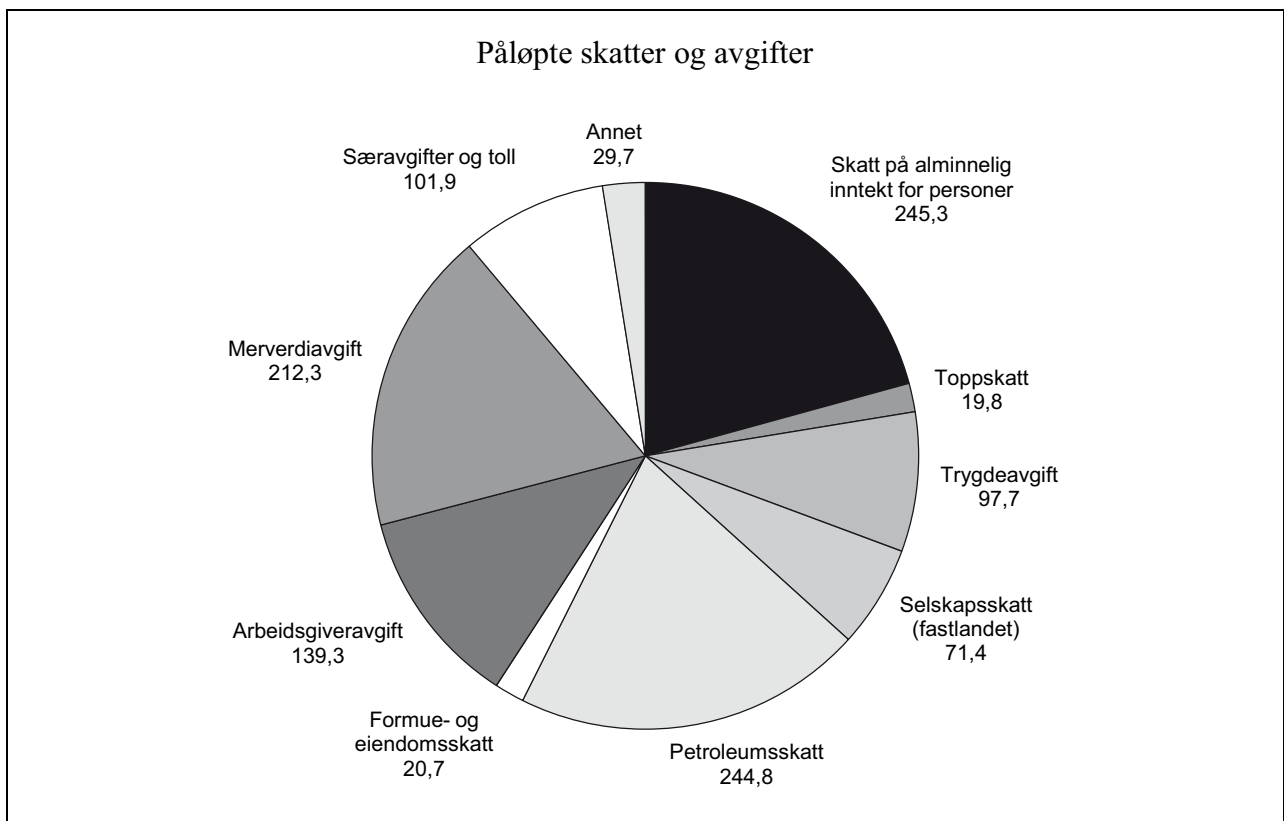
Skatte- og avgiftspolitikken skal sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling, høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. I tillegg legges det vekt på å unngå at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene store administrative kostnader. Skatter og avgifter spiller dessuten en vesentlig rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien blant annet gjennom progressiviteten i inntektsskatten og skatt på overskudd i bedriftene.

Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter for 2011. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.10, og viser blant annet at de største skatteinn-

tektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og petroleumsskatt. Boks 2.1 omtaler utviklingen i ulike skattearter i EU etter finanskrisen.

Skattesystemet påvirker arbeidstilbud, forbruk, sparing og investeringer. Det er derfor viktig at skattesystemet er utformet med utgangspunkt i noen grunnleggende prinsipper som sikrer at ressursene i samfunnet utnyttes mest mulig effektivt. Dette kan oppnås ved

- først å benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter)
- deretter benytte nøytrale skatter som ikke påvirker valgene til produsenter og forbrukere (for eksempel grunnrenteskatter i petroleumsnæringen og kraftnæringen)



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter. Anslag for 2011. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.1 Skattetrender i EU etter finanskrisen

Norges solide offentlige finanser har berget oss gjennom krisen i finansmarkedene uten smertefulle omstillinger og innstramminger i offentlige budsjetter. Andre land har i langt større grad vært preget av krisen og dens ringvirkninger, den siste tiden særlig som følge av høy og raskt voksende statsgjeld. For å konsolidere statsfinansene har en rekke land vært nødt til å gjennomføre vesentlige skatteøkninger i tillegg til å kutte i offentlige utgifter.

Etter finanskrisen har den gjennomsnittlige selskapsskattesatsen i EU vært om lag uendret. Dette er et markant brudd i trenden med reduserte selskapsskattesatser siden midten av 1990-årene. Flere land har i tillegg utvidet skattegrunnlaget for selskapsskatten slik at den effektive gjennomsnittlige selskapsskattesatsen i EU har økt fra 2008 til 2010. Samlet sett tyder dette på at skattekonkurransen i Europa er dempet etter finanskrisen.

Siden finanskrisen har den høyeste marginalsatsen i *inntektsskatten for personer* økt i

Euro-området. I 2011 har skattesatsene blitt økt i både Finland, Frankrike, Italia, Luxembourg, Italia, Portugal og Spania, mens skattesatsene ble økt i Hellas og Storbritannia i 2010. I Øst-Europa har imidlertid flere land senket den høyeste marginalsatsen betydelig. Kuttene har vært særlig store i Ungarn og Latvia.

Etter finanskrisen har *indirekte skatter* fått økt betydning i EU. Den gjennomsnittlige merverdiavgiftssatsen i EU var om lag uendret fra 2002 til 2008, men har fra 2008 til 2011 økt med om lag 1½ prosentpoeng. I 2008 var det ett land som endret merverdiavgiftssatsen (reduserte), i 2009 var det seks land som endret merverdiavgiftssatsen (fem økte og ett reduserte), i 2010 var det ni land som endret merverdiavgiftssatsen (åtte økte og ett reduserte), mens det i 2011 har vært fem land som har endret merverdiavgiftssatsen (alle økte). En tilsvarende økende trend gjelder for særavgiftene hvor en rekke land har økt skattene på blant annet energi, tobakk og alkohol.

- til slutt å bruke vridende skatter for å oppnå det ønskede skattenivået og mål om omfordeling

Det gjelder også å holde de samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag, som fanger opp alle typer inntekter, er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at progresiviteten i skattesatsene skal føre til bedre fordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen 1992 og endringer i etterfølgende år har utvidet skattegrunnlaget slik at det er blitt bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag fikk fornyet oppslutning i forbindelse med skattereformen 2006. Dette prinsippet har også ligget til grunn for utbedringene av formuesskatten de siste årene.

Unntak og særordninger i skattesystemet for å støtte bestemte grupper, bransjer eller aktiviteter gjør skattesystemet mindre effektivt og mer komplisert. Ofte vil ulike særordninger ha uheldige

fordelingsvirkninger siden de i praksis brukes mest av høyinnteksgrupper. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt når skattesatsene økes. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer effektive fordi de kan målrettes.

I en del tilfeller kan det være konflikter mellom ulike mål for skattesystemet. Ved utformingen av skatte- og avgiftssystemet må derfor ulike hensyn veies mot hverandre. Generelt bør den enkelte skatte- og avgiftsart ikke rettes inn mot flere mål.

I Norge gjør offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. En del skatter og avgifter skal imidlertid også ivareta andre viktige hensyn utover å skaffe staten inntekter.

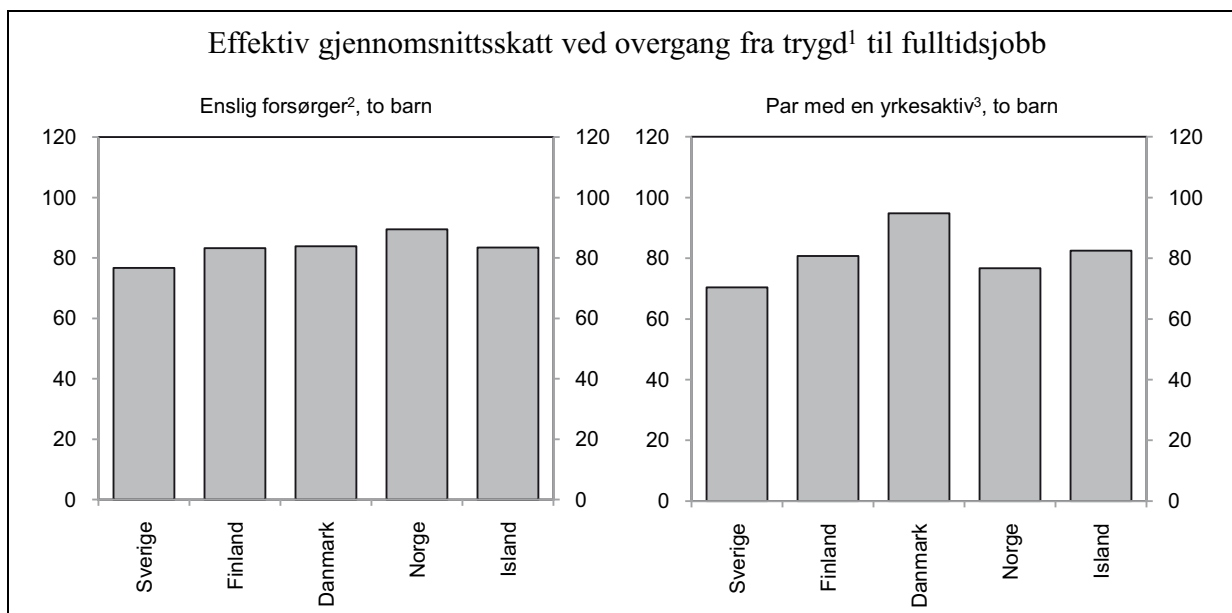
Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, men skattesystemet bør så langt som mulig bidra til gode beslutninger om arbeidsdeltakelse, utdanning og yrkesvalg. Empirisk forskning

Boks 2.2 Insentiver til å arbeide avhenger av både skatte- og trygdesystemet

Insentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar når de ikke arbeider. Inntektssikringssystemet i Norge (i hovedsak folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som sikrer at personer som av ulike grunner er utenfor arbeidsmarkedet, har en viss inntekt å leve av. Eksempler er uførepensjon og arbeidsledighetstrygd. Disse trygdeordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide. Dette kan ses på som en ekstra «skatt» på arbeid. For å ta hensyn til dette beregnes ofte *effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid*. Slike effektive skattesatser viser hvor mye av en brutto arbeidsinntekt som «forsvinner» i skatt og ved bortfall av alternative netto overføringer. Selv om slike satser er nyttige for å illustrere insentiver til arbeid,

må de tolkes med forsiktighet. Beregningene tar i utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene, og ikke til andre sider med ordningene som tidsbegrensning for ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne. Slike elementer vil også ha betydning for insentivene til arbeid.

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2009. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med 2 barn og et par med 2 barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. En enslig forsørger med 2 barn vil i Norge «miste» 90 pst. av en brutto arbeidsinntekt når man også trekker fra bortfall av arbeidsledighetstrygden.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra arbeidsledighetstrygd til fulltidjobb. 2009. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i arbeidsledighetstrygd i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2009. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

² Tar utgangspunkt i 80 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.

³ Tar utgangspunkt i 100 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregningen av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten ved overgang til fullt arbeid. Ektefellen/samboeren antas å være hjemmeværende i begge tilfeller.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

indikerer at lavinntektsgruppens arbeidstilbud påvirkes mer av endringer i økonomiske rammebetingelser enn arbeidstilbudet til høyinntektsgrupper. Lavere skatt på lave og midlere arbeidsinntekter kan derfor stimulere til økt arbeidsdeltakelse samtidig som det gjør inntektsfordelingen jevnere.

Skattesystemet kan imidlertid i begrenset grad løse problemer knyttet til særlig lav inntekt fordi personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Mange med vedvarende lav inntekt har svak tilknytning til arbeidsmarkedet. Skattereglene bør derfor utformes slik at det løn-

ner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for (midlertidig) tapt arbeidsinntekt som følge av helseproblemer eller arbeidsledighet, er dessuten samspillet mellom trygde- og skatte-regler vesentlig for insentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. En utfordring i skatte- og velferdspolitikken er å balansere hensynet til inntektssikring mot hensynet til arbeidsinsentiver. Dette illustreres i boks 2.2, som viser et eksempel på at det i noen tilfeller kan være liten økonomisk gevinst ved å arbeide framfor å motta trygd.

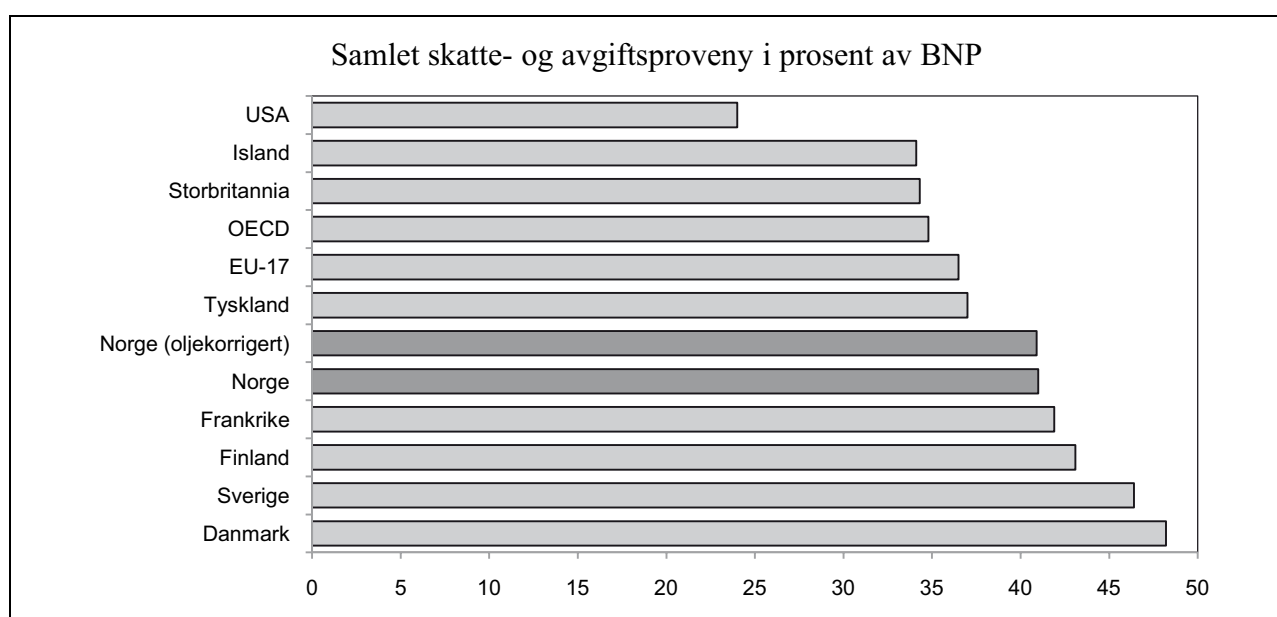
Miljøavgifter og omsettelige utslippkvoter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelige aktiviteter og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. En lik avgift eller kvotepris på tvers av ulike sektorer sikrer at nasjonale utslipp reduseres til lavest mulige kostnader for samfunnet og samsvarer med prinsippet om at forureneren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter og salg av utslippkvoter kan benyttes til å styrke velferdsordningene og fellesgodene eller til å redusere andre skatter og avgifter.

Skatt på bedrifter bør i første rekke rettes inn mot å sikre staten inntekter og ikke hindre sunn forretningsmessig atferd. En mest mulig konsekvent og ensartet skatting av alle reelle inntekter bidrar til at skattesystemet ikke påvirker ressursbruken gjennom for eksempel skattemotiverte investeringer. Overskuddet som beskattes, bør svare til faktisk verdiskaping. Dette gir samtidig et bredt skattegrunnlag, slik at skattesatsen kan holdes på et lavere nivå enn om skattegrunnlaget var smalere.

I bedrifts- og kapitalbeskatningen må det også legges vekt på forutsigbarhet. Manglende stabilitet kan påvirke bedriftenes investeringer på en uheldig måte og svekke verdiskapingen.

I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Petroleums-skattesystemet og Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) sikrer staten en stor andel av de høye inntektene på kontinentalsokkelen uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. Også den grunnrenten som oppstår ved produksjon av vannkraft, skattlegges særskilt.

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land. Figuren viser at Norge og de andre skandinaviske landene har et relativt høyt skatte- og avgiftsnivå. Det gjenspeiler blant annet godt utbygde offentlige velferdsordninger. Norge har en svært spesiell næringsstruktur med en betydelig verdiskaping i petroleumssektoren, som er gjenstand for en særskilt grunnrentebeskatning. Dette vanskeliggjør en direkte sammenligning av skattenivået i Norge med skattenivået i andre land. Derfor presenteres det også et anslag på skatte- og avgiftsnivå hvor det korrigeres for de ekstraordinære skatteinntektene fra petroleumssektoren. Korrigeringen gjøres ved å beregne ordinær skatt på normal avkastning av kapitalbeholdningen i sektoren.



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land. 2009. Prosent

Kilde: OECD Revenue Statistics, Taxation Trends in the European Union og Finansdepartementet.

Siden 1980 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 39 og 45 pst. av BNP. I Sverige har andelen ligget mellom 46 og 53 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 41 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 30 og 36 pst. av BNP.

Den økte mobiliteten av kapital, varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha gode generelle skatte- og avgiftsregler, slik at landet kan beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. I den grad økt internasjonalisering og mer mobile skattegrunnlag skal påvirke den norske bedrifts- og kapitalbeskatningen, bør dette skje ved lave skattesatser på overskudd, ikke ved gunstige fradragsregler, lempelig fastsettelse av inntekter eller ulike særordninger.

2.2 Direkte skatter

2.2.1 Generelt

Direkte skatter omfatter blant annet inntektsskatt for personer og bedrifter, formuesskatt og arveavgift. De direkte skattene utgjør om lag 73 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene, jf. figur 2.1. Av dette er om lag 42 pst. inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt, og om lag 36 pst. inntektsskatt for bedrifter, inkludert skatt på petroleumsvirksomhet. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene

utgjør om lag 8 pst. av skatteinntektene fra Fastlands-Norge.

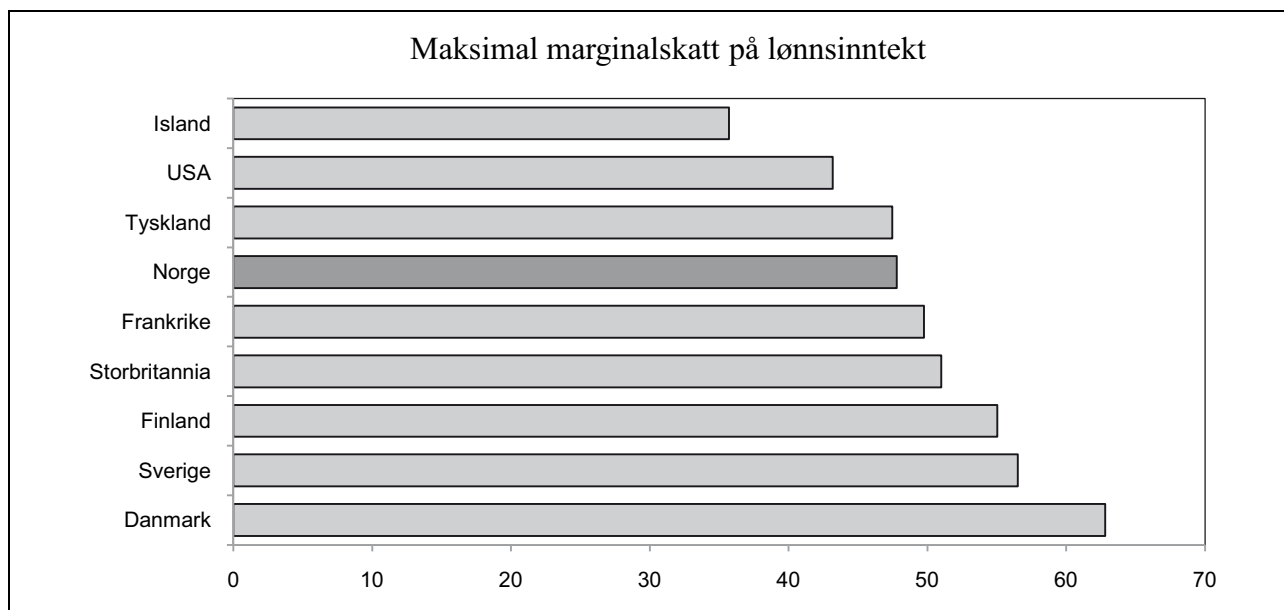
2.2.2 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 28 pst. av alminnelig inntekt, som består av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturaltelser, pensjon, næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag), fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv. Det gis også enkelte andre fradrag i alminnelig inntekt. Skattytere med forsørgeransvar for ektefelle samt enslige forsørgere skattlegges i klasse 2 og får dobbelt personfradrag. Den flate skattesatsen på et netto skattegrunnlag sikrer lik skatteverdi av alle fradrag og symmetri i kapitalbeskatningen, dvs. at inntekter (gevinster) og utgifter (tap) skattlegges med samme sats.

For det andre betales trygdeavgift og eventuelt toppskatt av personinntekten, som består av brutto arbeids- og pensjonsinntekt, uten fradrag av noen art.

Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen sikres gjennom bunnfradrag og toppskatt. Antall toppskattytere anslås til om lag 920 000 personer i 2011. Boks 2.3



Figur 2.4 Maksimal marginalsatt på lønnsinntekt inkludert trygdeavgift. Noen utvalgte land i 2010. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

Boks 2.3 Beregning av skatt på lønnsinntekt

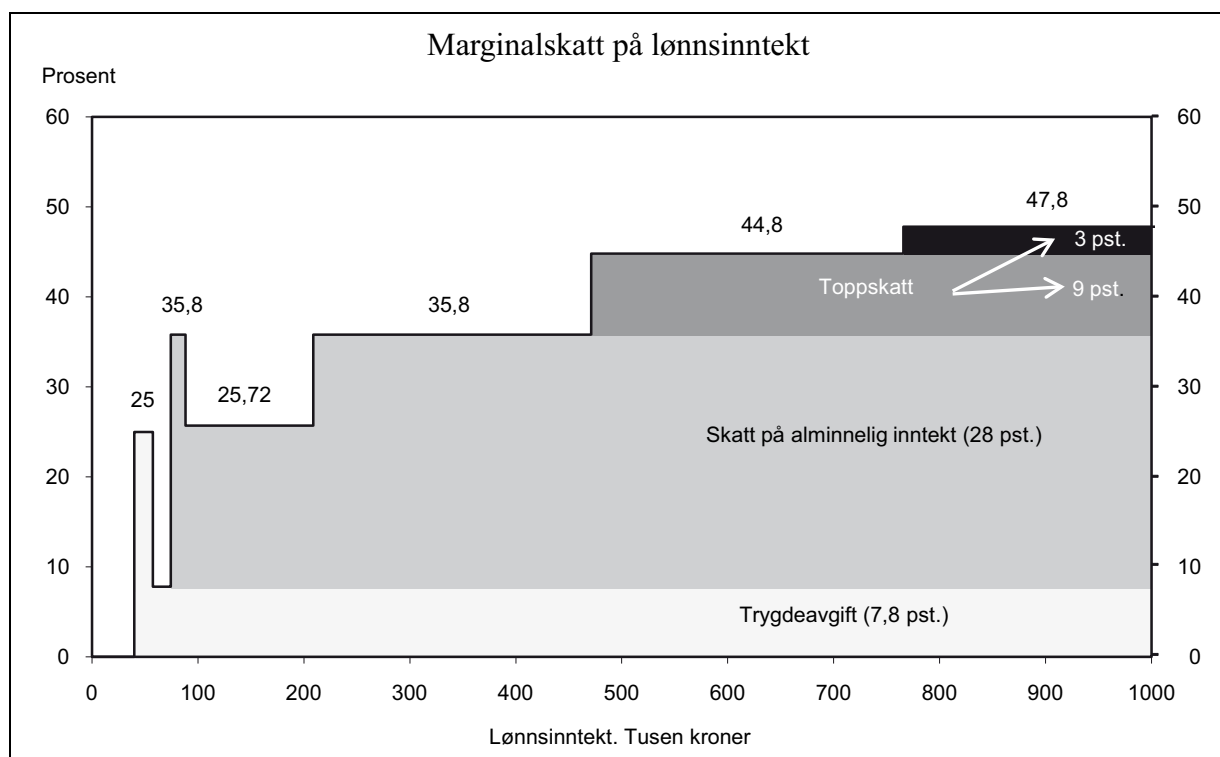
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun ønsker å jobbe. Dersom marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av arbeidstilbudet har uheldige samfunnsøkonomiske konsekvenser ved at ressursene utnyttes lite effektivt. Jo høyere skattesatsene er, desto større antas det gjerne at disse vridningene blir. Blir skattene tilstrekkelig høye, kan ytterligere skatteøkninger gi reduksjon i skatteinntektene.

Marginalskatt må ikke forveksles med *gjennomsnittsskatt*. I et skattesystem med bunnfradrag, andre fradrag og en progressiv satsstruktur vil marginalskatten alltid være høyere enn gjennomsnittsskatten på samme inntektsnivå, og de med høyest inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt.

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2011-regler.

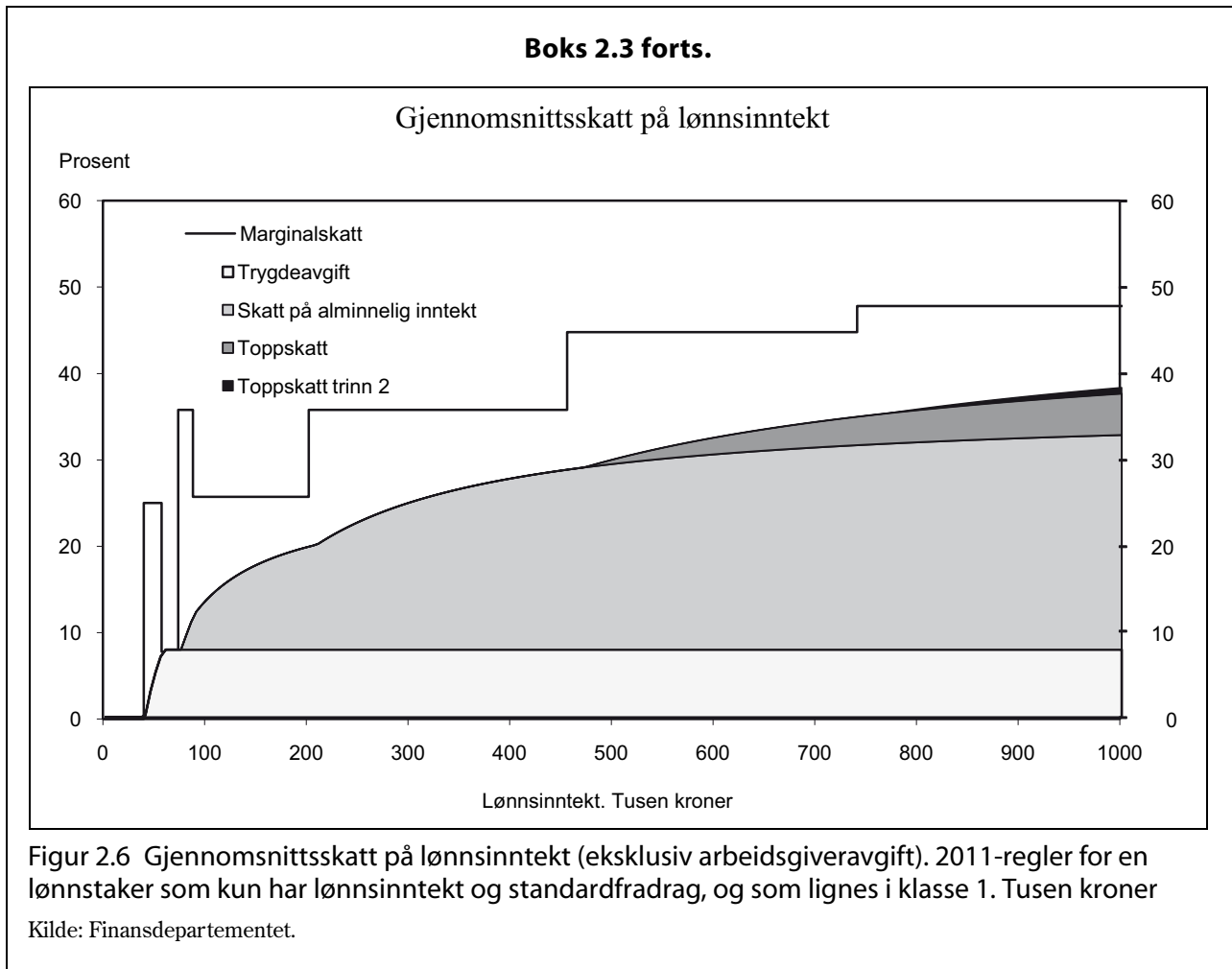
Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med inntektens nivå. Skatten er null opp til den såkalte frikortgrensen. Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.). Opptrappingssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 7,8 pst. av hele lønnsinntekten. Dersom lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og lønnsfradraget, begynner man å betale skatt på alminnelig inntekt (28 pst.), noe som gir en marginalskatt på 35,8 pst. Når minstefradraget (36 pst. av inntekten) overstiger lønnsfradraget, faller marginalskatten til 25,7 pst. (7,8 pst. + 28 pst. * (1-0,36)). Når man har oppnådd maksimalt minstefradrag, stiger marginalskatten igjen til 35,8 pst. Fra innslagspunktene i toppskatten øker marginalskatten til henholdsvis 44,8 pst. i trinn 1 og 47,8 pst. i trinn 2.

Gjennomsnittsskatten stiger med inntekten, og den stiger raskere i intervaller med høy marginalskatt, jf. figur 2.6.



Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (eksklusiv arbeidsgiveravgift). 2011-regler for en lønntaker som kun har lønnsinntekt og standardfradrag, og som lignedes i klasse 1. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.



viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 47,8 pst. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalskatt til 54,3 pst. Figur 2.4 viser at Norge ligger om lag i midtsjiktet når det gjelder maksimal marginalskatt på lønnsinntekt sammenlignet med noen utvalgte land i 2010.

Siden skattereformen 2006 har det vært en viktig forutsetning i skattesystemet at de høyeste marginalskattesatsene på lønnsinntekt, aksjeinntekt og personinntekt fra næring skal være om lag like. Når forskjellen i marginalskattesatser på eierinntekt og lønnsinntekt er liten, er det lite lønnsomt å framstille faktisk arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt. Denne formen for inntektsskifting var et omfattende problem før 2006.

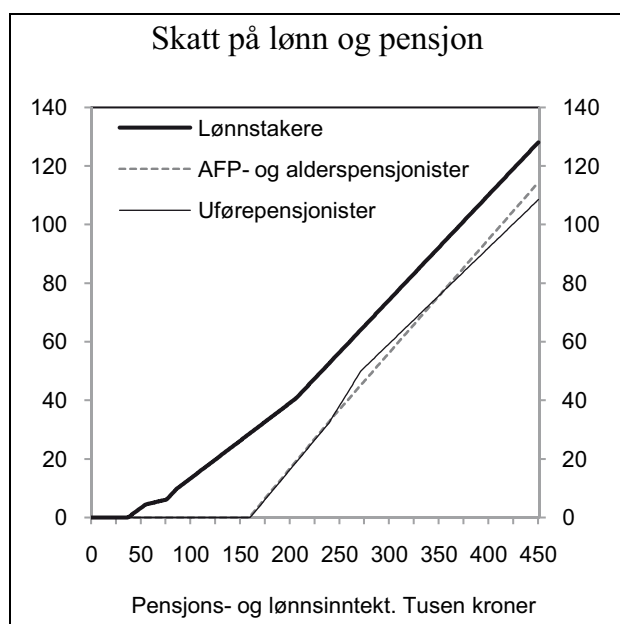
Skatt på pensjonsinntekt

Særlige skatteregler sikrer at pensjonister og enkelte mottakere av trygdeytelser betaler mindre skatt enn lønsmottakere. Trygdeavgiften på

pensjon er lavere enn på lønn. Minstefradraget er på den annen side noe lavere for pensjonsinntekt enn for lønn.

Det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for AFP- og alderspensjonister som sikrer at det ikke betales skatt av en pensjon tilsvarende minstepensjon, og at det over dette nivået betales mindre skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt over minstepensjon, slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre ettersom pensjonsinntekten stiger.

Uførepensjonister får et særfradrag for uførehet i alminnelig inntekt. Det gjelder videre en skattebegrensningsregel for uførepensjonister med mer enn 2/3 uføregrad og for mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser, blant annet enslige forsørgere som mottar overgangsstonad. Regelen medfører at inntekt på om lag minstepensjonsnivå er skattefri. Inntekter over dette, inkludert et formuestillegg, skattlegges med en sats på 55 pst., slik at fordelene trappes ned inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler.



Figur 2.7 Skatt på ulike inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere, AFP- og alderspensjonister og uførepensjonister med 2011. Det er forutsatt at skattyterne er enslige og lignede i klasse 1, at de kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standardfradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Figur 2.7 viser beregnet skatt på pensjonsinntekt for henholdsvis enslige AFP-/alderspensjonister og enslige uførepensjonister med 2011-regler sammenlignet med skatt på lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon, og at uførepensjonistene ikke har nettoformue over 200 000 kroner. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standardfradrag. Skatten på en alderspensjon på 250 000 kroner vil ligge om lag 20 000 kroner under skatten på en tilsvarende lønnsinntekt.

Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjeutbytte og -gevinster til personlige aksjonærer skattlegges etter aksjonærmodellen. Det innebærer at aksjeinntekter som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges som alminnelig inntekt på eierens hånd. Skjermingsfradraget skal tilsvare en risikofri avkastning, slik at det kun er ekstraavkastningen på aksjene som blir skattlagt utover skatten på overskuddet i selskapet.

Skjermingsfradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal reflektere renten etter skatt på en sikker investering.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan ikke trekkes fra i inntekter fra andre aksjer.

Av praktiske hensyn er det eieren av aksjen den 31. januar som får skjermingsfradraget beregnet for det året. Ved salg av aksjen får selgeren trekke tidligere ubenyttet skjermingsfradrag fra eventuell gevinst. Ved tap trekkes hele tapet fra i alminnelig inntekt. Den nye eieren får beregnet nytt skjermingsfradrag tilsvarende den nye kostprisen multiplisert med skjermingsrenten.

Provenyet fra utbytteskatten er økt fra anslagsvis 1,9 mrd. kroner i 2006 til 6,1 mrd. kroner i 2009. I tillegg kommer provenyet fra skatt på gevinster. Denne utviklingen er i tråd med departementets forventninger ved innføringen av skjermingsmetoden. I årene før 2006 foregikk det betydelig skattemessig tilpasning til den varslede utbytteskatten, blant annet ved at det ble tatt ut særskilt høye utbytter. En betydelig andel av utbyttene ble ført tilbake til selskapene som innskutt egenkapital. Da utbytter ble skattepliktige på mottakers hånd som del av reformen, falt utbyttene drastisk. Over tid avtar imidlertid virkningen av tilpasningene, og skattepliktig utbytte øker.

Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i deltakerlignede selskaper (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor risikofri avkastning av den investerte kapitalen (skjermingsfradraget), kun skal skattlegges med 28 pst. skatt på alminnelig inntekt.

Overskudd i deltakerlignede selskaper skattlegges løpende som alminnelig inntekt hos deltakerne. I tillegg skattlegges utdelt selskapsoverskudd over skjermingsfradraget på nytt som alminnelig inntekt på personlige deltakeres hånd.

Inntekt fra enkeltpersonforetak utover skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og ilegges toppskatt og trygdeavgift. Den uskjermede delen av inntekten blir altså skattlagt løpende, i motsetning til for eksempel aksjeinntekt som blir skattlagt som alminnelig inntekt ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Dette må ses i

sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi. Utdeling fra deltakerlignet selskap utover skjermingsfradraget blir skattlagt som alminnelig inntekt på eierens hånd.

Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere (11 pst. mot 7,8 pst.) på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Fram til og med inntektsåret 2011 gjelder ikke den høyere trygdeavgiften for primærnæringene. Regjeringen foreslår imidlertid i denne proposisjonen samme trygdeavgift for næringsinntekt fra jordbruk, skogbruk og reindrift som for annen næringsinntekt. Den lave trygdeavgiften for næringsinntekt fra fiske videreføres siden denne næringen betaler en produktavgift som dekker differansen mellom høy og lav sats.

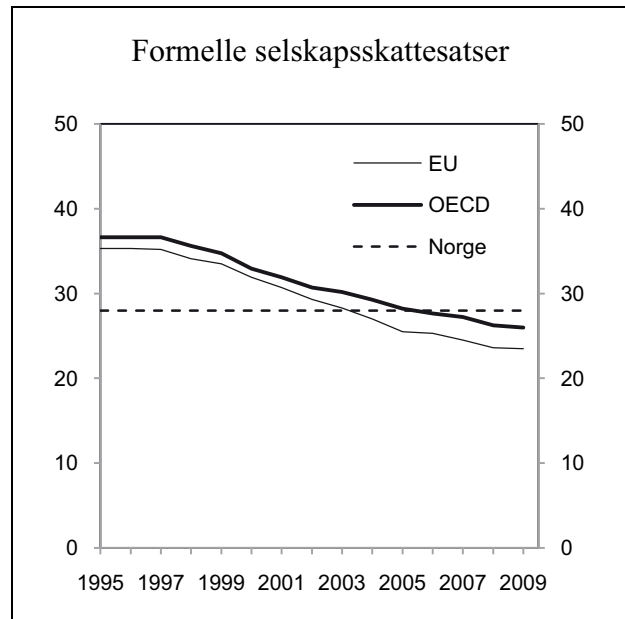
Hvis det er ansatte i virksomheten, gis det til og med inntektsåret 2011 et lønnsfradrag i beregnet personinntekt på inntil 15 pst. av virksomhetens lønnskostnader, inkludert arbeidsgiveravgift. Lønnsfradraget kan bare redusere personinntekten ned til et beløp tilsvarende 6 ganger folkestrygdens grunnbeløp. Regjeringen foreslår i denne proposisjonen å fjerne lønnsfradraget fra 2012.

2.2.3 Bedriftsbeskatning

Overskudd i selskaper skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 28 pst. Overskudd kan framføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og utgifter (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

Fritaksmetoden innebærer at selskaper i utgangspunktet fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig bortfaller fradragretten for tilsvarende tap. Formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren, dvs. at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskaper.

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønns-



Figur 2.8 Formelle selskapsskattesatser i Norge, EU og OECD.¹ 1995–2009. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for EU og OECD. EU-tallene omfatter land som var medlemmer per 1. januar 2009 (EU-27).

Kilder: OECD, Eurostat og Finansdepartementet.

kostnader. Arbeidsgiveravgiften er regionalt differensiert, og avgiftssatsen avhenger av hvor bedriften er lokalisert.

Figur 2.8 viser at den gjennomsnittlige formelle selskapsskattesatsen både i OECD-landene og i EU-landene har blitt redusert betydelig de senere årene. Denne utviklingen skyldes dels økt skattekonkurransen, men også ønske om mer effektiv ressursbruk innenlands. Flere land har utvidet skattegrunnlagene i selskapsskatten og redusert skattesatsene. Norge var et av de første landene som gjennomførte en slik reform (1992-reformen), og er blant landene som har gått lengst i å oppfylle prinsippet om brede skattegrunnlag og lave satser.

Den effektive beskatningen av selskaper vil også avhenge av skattegrunnlaget. Effektiv gjennomsnittlig skattesats er betalt skatt som andel av selskapets reelle overskudd. Den er lavere enn den formelle skattesatsen hvis det er knyttet skattecreditter til investeringene, for eksempel gjennom sjenerøse avskrivningsmuligheter. Det er den effektive, gjennomsnittlige skattesatsen som er mest relevant når et selskap ut fra skattemessige hensyn skal velge i hvilket land det skal investere.

Tabell 2.1 viser formelle og beregnede effektive gjennomsnittlige skattesatser i noen utvalgte land i 2005. Effektive skattesatser beregnes med

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapskattesatser i 2005. Prosent

Land	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Formell skattesats
Irland	10,9	12,5
Portugal.	20,2	27,5
Hellas.	20,6	32,0
Finland.	20,7	26,0
Sverige.	20,9	28,0
Østerrike.	21,9	25,0
Storbritannia	23,9	30,0
Norge.	24,2	28,0
Sveits	25,1	33,7
Nederland	25,1	31,5
Frankrike.	25,4	33,8
Italia	26,0	37,3
Spania	26,1	35,0
Australia	26,2	30,0
Belgia.	26,4	34,0
Canada.	28,4	35,6
USA	29,0	39,3
Tyskland	31,5	38,3
Japan	31,7	39,7

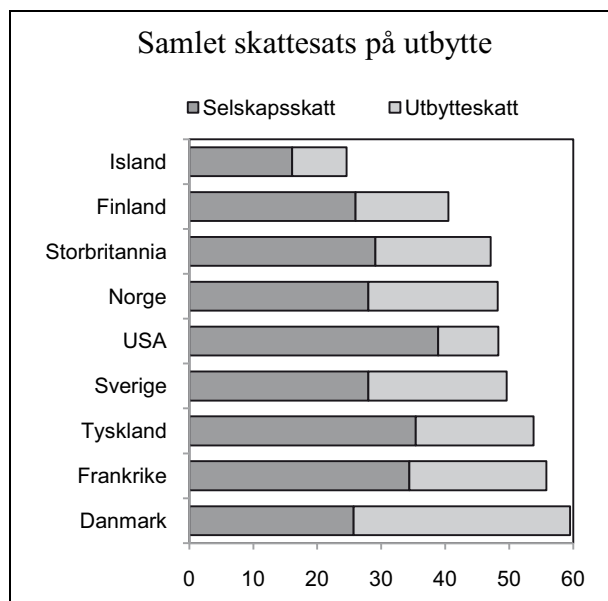
Kilde: Institute for Fiscal Studies (www.ifs.org.uk), jf. Devereux, M.P., R. Griffith and A. Klemm (2002) Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition, Economic Policy, Vol. 35, pp. 451-495.

utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv., og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). Norge havner om lag i midtsjiktet når det gjelder effektiv gjennomsnittlig selskapskattesats.

I tillegg skattlegges overskuddet på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. avsnitt 2.2.2. Figur 2.9 viser samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2008.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) knyttet til utvinning av olje og gass. Det er derfor innført en særskatt på 50 pst. for inntekter fra petroleumsutvinning i tillegg til den ordinære



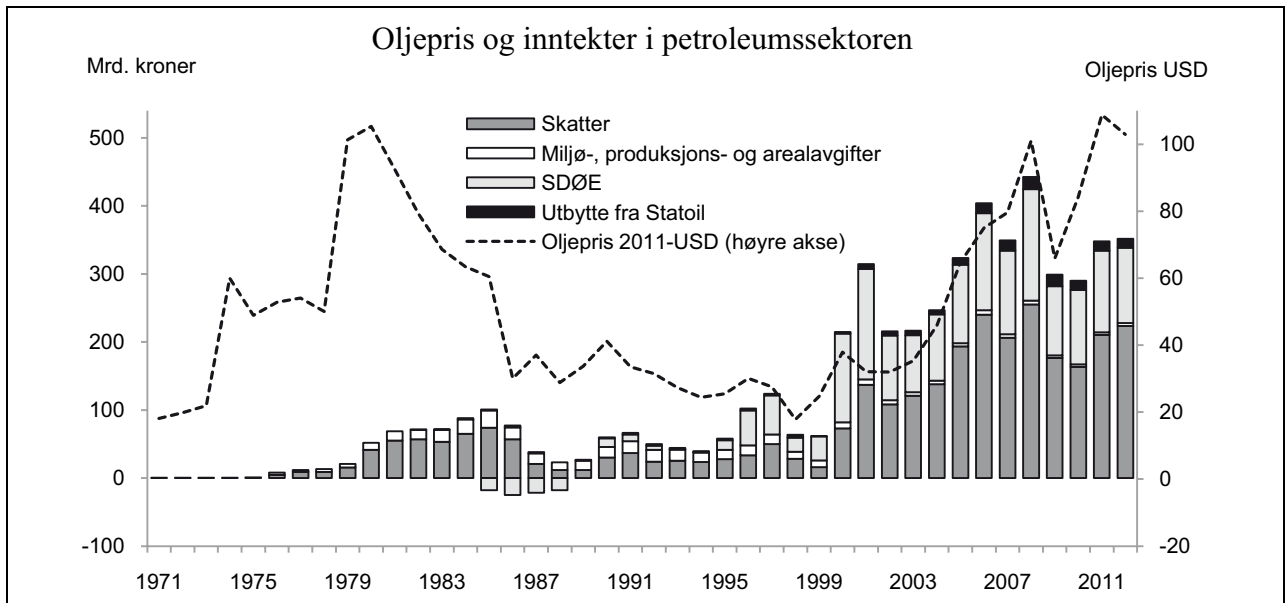
Figur 2.9 Samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2008. Prosent

Kilde: OECD.

overskuddsskatten på 28 pst. Marginalsattesatsen på meravkastningen i petroleumssektoren er dermed 78 pst. Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte normpriser.

Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader, og letekostnader kan utgiftsføres direkte. Det trekkes fra en såkalt friinntekt i det ordinære skattegrunnlaget for å komme fram til særskattegrunnlaget. Dersom selskapet går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt framføres med rente. Det er også innført en egen utbetalingsordning for selskaper utenfor skatteposisjon, hvor skatteverdien av letekostnadene utbetales.

Figur 2.10 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Økte oljepriser vil alt annet likt slå ut i større overskudd i oljeselskapene og dermed økte skatteinntekter for Norge. Tilsvarende vil statens inntekter fra petroleumsnæringen falle betydelig i perioder med lave priser. I høyprisperioden rundt 1980 var statens inntekter likevel relativt lave. Dette skyldes at produksjonen var vesentlig lavere enn i høyprisperioden rundt 2008, samt at mange selskaper hadde store avskrivninger fra investeringer.



Figur 2.10 Oljepris og samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren. 2012-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Kraftverksbeskatning

Skattereglene for kraftforetak er i utgangspunktet de samme som for andre foretak. Det innebærer blant annet at overskuddet (almennelig inntekt) skattlegges med 28 pst.

Det beregnes i tillegg 30 pst. skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Dersom et kraftselskap har negativ grunnrenteinntekt, utbetales skatteverdien i inntektsåret.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressurskatten er fra dragsberettiget i selskapets skatt på alminnelig inntekt. I tillegg betaler kraftprodusentene konsesjonsavgift og (vanligvis) eiendomsskatt til vertskommunene samt at de må avstå konsesjonskraft.

Rederibeskatning

Rederibeskattede selskaper har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjesskatt. Overgangsreglene som innebar en plikt til gradvis innbetaling av 2/3 av opparbeidede skatteforpliktelser og avsetning av 1/3 til et fond for miljøtiltak mv., ble

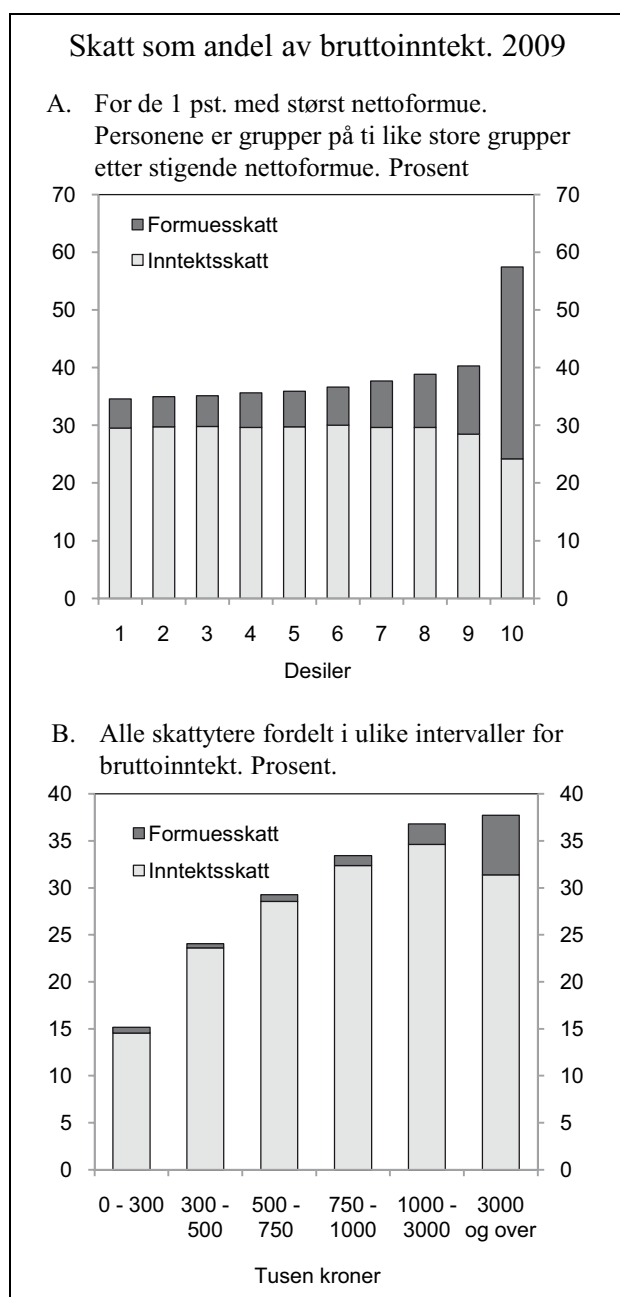
kjent grunnlovsstridige av Høyesterett. Det er innført en frivillig oppgjørsordning for rederiene som ikke ønsker å fortsette med store latente skatteforpliktelser i selskapene. Ordningen innebærer en innbetaling av om lag 6,7 pst. av skatteforpliktelsene over en periode på tre år. For selskaper som ikke velger oppgjørsordningen er det innført en rekkefølgeregel som innebærer at utbytte skal beskattes så lenge det finnes ubeskattet kapital fra før 2007 i selskapene. Sentralskattekontoret for storbedrifter opplyser at de aller fleste rederiene har valgt den frivillige oppgjørsordningen.

2.2.4 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1,1 pst. av skattepliktig nettoformue, dvs. bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 700 000 kroner i 2011 (750 000 kroner med Regjeringens forslag for 2012). Ektefeller får hvert sitt bunnfradrag. Formuesskatten spiller en viktig rolle i fordelingspolitikken. Den utgjør et supplement til inntektsbeskatningen og sikrer at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt, jf. figur 2.11.

Den skattemessige verdien av formueseielene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Bolig og annen fast eiendom verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. Næringsseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk formuesverdsettes i gjennomsnitt til om lag 40 pst. av



Figur 2.11 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2009. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

markedsverdi. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien i gjennomsnitt 25 pst. av markedsverdi, mens den er 40 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). Ligningsverdien av fritidseiendom fastsettes ved generelle prosentvise oppjusteringer. En sikkerhetsventil sikrer at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi. For næringsseiendom og sekundærboliger er sikkerhetsventilen 60 pst.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 17 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2011, jf. figur 2.12.

Arveavgift

Arveavgiften er begrunnet med fordelingshensyn og prinsippet om betaling av skatt etter evne. Det er de med høyest inntekt og høyest formue som mottar mest arv og gaver, og som betaler mest arveavgift. Arveavgiften utgjør en liten andel av statens inntekter, jf. tabell 1.10. Avgiften har mindre uheldige virkninger for økonomiens virkemåte enn mange alternative skatter og avgifter.

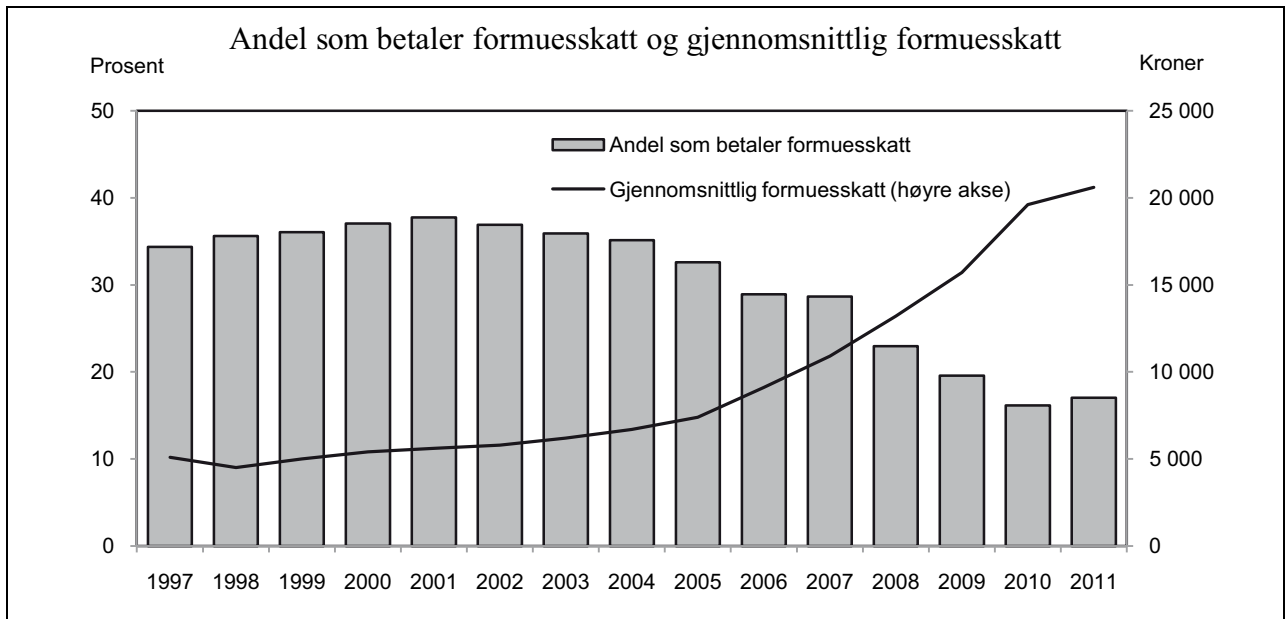
I utgangspunktet ilegges all arv arveavgift. Med 2011-regler er arv og gaver inntil 470 000 kroner fritatt for arveavgift. Ved arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn – herunder stebarn som arvelateren/giveren har oppfostret – og foreldre, er avgiften 6 pst. på arv/gave mellom 470 000 kroner og 800 000 kroner og 10 pst. på det overskytende. De samme innslagspunktene gjelder for andre arvinger/gavemottakere, men avgiftssatsene er henholdsvis 8 pst. og 15 pst.

Arv og gave til ektefeller og samboere er ikke avgiftspliktig. Forsørgede arvinger under 21 år har krav på et særskilt fradrag som er større jo yngre barnet er. Arv og gave til institusjoner med allmennyttig formål er unntatt fra avgiftsplikt. Gaver innenfor et årlig fribeløp tilsvarende halvparten av folketrygdens grunnbeløp ved inngangen til kalenderåret er, med unntak for unoterte verdipapirer og fast eiendom, avgiftsfrie. Også periodiske ytelser til oppfostring eller utdanning er avgiftsfrie. Ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter er det en rentefri avdragsordning over 12 år for avgiftsbetalingen.

Eiendomsskatt

Eiendomsskatten er en frivillig kommunal skatt. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget. I 2010 hadde 309 av 430 kommuner innført eiendomsskatt i en eller annen form. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 7,1 mrd. kroner i 2010. Boks 2.4 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene.

Kommunene har allerede stor valgfrihet i utformingen av en eventuell eiendomsskatt. Regjeringen foreslår i denne proposisjonen å gi flere valgmuligheter, ved at kommunene skal kunne velge å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen med unntak for verk og bruk og annen næringsseiendom.

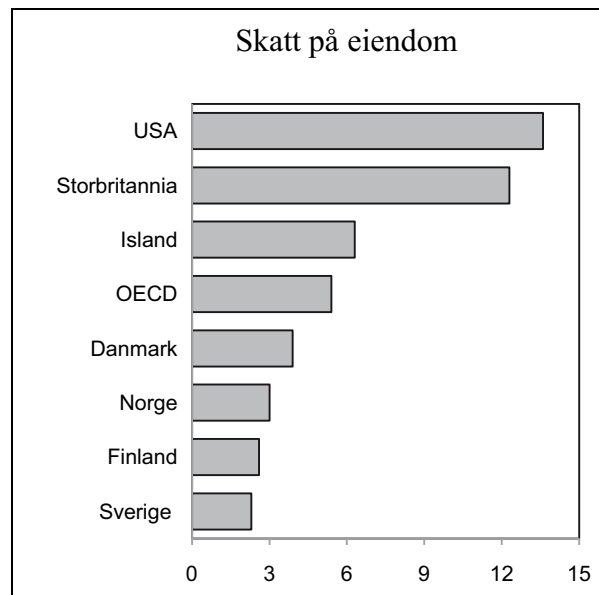


Figur 2.12 Andel personer som betaler formuesskatt og gjennomsnittlig formuesskatt. 1997–2008. Anslag for 2011

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Boks 2.4 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattarter. Skatt på eiendom omfatter skatter som berører bruken, eierskapet og overføringen av eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge vil både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt, arveavgift og dokumentavgift omfattes. For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på eiendom. Det gjelder for eksempel i USA hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendomsskatt før inntektsskatten beregnes. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av bruttoskattene. Figur 2.13 viser at inntektene fra skatt på eiendom gjennomgående er relativt lave, og Norge ligger godt under OECD-gjennomsnittet. Norge får kun 3,0 pst. av skatteinntektene fra eiendom. Dette anslaget inkluderer de samlede inntektene fra formuesskatt og arveavgift mv. og omfatter dermed også skatt på andre formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter.



Figur 2.13 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2009¹

¹ OECD-gjennomsnittet er 2008-tall.
Kilde: OECD Revenue Statistics, 2010.

For eiendomsskatt på kraftverk gjelder egne takseringsregler som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsverdi. Her foreslås det endringer i 2012 ved at maksimumsgrensen heves. Samtidig varsles en ytterligere heving av maksimumsgrensen i 2013 samt en økning av kapitaliseringsrenten.

2.3 Indirekte skatter

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. Samlet utgjør indirekte skatter i underkant av 30 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften er den største inntektskilden blant de indirekte skattene og utgjør om lag 20 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør om lag 10 pst. Tollavgiftene har i dag liten betydning for statens inntekter.

2.3.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften ble innført i Norge i 1970 og er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester som skal skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende, og den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst.

Når merverdiavgiftssystemet er utformet generelt for alle varer og tjenester og med én sats, vil avgiften ikke påvirke sammensetningen av forbruket. Når avgiften bare legges på sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen. Utformet på en slik måte vil merverdiavgiften også kunne innkreves på en enkel måte og medføre relativt lave administrative kostnader for de næringsdrivende.

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. Flere tjenester står utenfor merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester de kjøper til bruk i virksomheten.

Det er innført en redusert merverdiavgiftssats på 14 pst. for matvarer og en lav sats på 8 pst. for enkelte tjenesteområder som persontransport mv., overnatting mv., NRKs allmennkringkastingsvirksomhet samt adgang til kino, idrettsarrangementer, fornøylesparker og opplevelsessentre. Regjeringen foreslår å øke satsen for matvarer til

15 pst. fra 1. januar 2012. En del varer har fritak fra merverdiavgiften gjennom såkalt nullsats. Dette innebærer at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på omsetningen. Dette gjelder for eksempel bøker og aviser.

For å gjøre merverdiavgiftssystemet mest mulig generelt er grunnlaget blitt utvidet gjennom de siste ti årene. Fra 1. juli 2001 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester, med mindre de er uttrykkelig unntatt i loven. Dette medfører at nye tjenester som kommer til, automatisk blir avgiftspliktige.

Merverdiavgiftssystemet i Norge er etter hvert blitt mer likt systemet som generelt gjelder i EU, både ved at avgiftsgrunnlaget er blitt noe bredere og ved at det er introdusert flere satser i systemet. Den generelle merverdiavgiftssatsen på 25 pst. er den samme som gjelder i blant annet våre naboland Sverige og Danmark. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene.

2.3.2 Særavgifter

Særavgiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til bruk av helse- og miljøskadelige produkter.

Særavgifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særavgifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særavgifter er rent fiskalt begrunnet, dvs. at målet er å skaffe staten inntekter til å finansiere offentlige utgifter. Eksempler på dette kan være dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom eller omregistreringsavgiften på motorvogner og tilhengere. Andre avgifter kan ha en fiskal begrunnelse, men tillegges også miljøformål. Dette gjelder blant annet engangsavgiften på biler som i de senere årene i økende grad er utformet ut fra miljøhensyn, samt avgiften på elektrisk kraft som også har til hensikt å begrense forbruket av elektrisk kraft. Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på innsatsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot utformes slik at de omfatter alle kilder til miljøproblemet og med samme avgiftssats.

Boks 2.5 Sammenheng mellom avgifter og kvoter

Miljøavgifter priser kostnadene miljøskadelig aktivitet påfører samfunnet. Rasjonelle aktører vil gjennomføre tiltak som reduserer utslipp, enten i form av redusert produksjon eller ved rens tiltak, som koster mindre enn avgiften. Det vil ikke være lønnsomt å gjennomføre tiltak som koster mer enn avgiften. Med en avgift setter staten en maksimalpris for utslippsreducerende tiltak, men styrer ikke mengden utslipp direkte. I et kvotesystem fastsetter derimot staten mengden tillatte kvoter og dermed i prinsippet utslippmengden. Kostnaden ved rens tiltakene som gjennomføres, vil imidlertid bestemmes av prisen på kvoter som etableres i kvote-

markedet, og vil avhenge av tilbudet av og etterspørselen etter kvoter.

Når prisen på kvoter tilsvarer avgiften, vil miljøavgifter og kvoter gi de samme utslippsreduksjonene. Hvis staten auksjonerer ut kvotene, vil kvotene gi staten tilsvarende inntekter som avgifter. Det skyldes at restutslippet vil tilsvare det samlede nivået på kvotene. Aktørene vil dermed være villige til å betale en pris for kvotene som tilsvarer avgiften. Hvis kvotene deles ut gratis, vil staten gå glipp av inntektene og miste muligheten til å oppnå eventuelle ytterligere samfunnsøkonomiske gevinster gjennom å redusere andre skatter.

Miljøavgifter

Norges første avgift med miljøformål ble lagt på svovelinholdet i mineralolje i 1970. Først mot slutten av 1980- og begynnelsen av 1990-årene ble bruken av miljøavgifter mer omfattende. Det er etter hvert blitt innført miljøavgifter på flere områder.

Miljøavgifter gjør at samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter i større grad reflekteres i markedsprisene. Det gir en miljøgevinst i form av redusert forurensning. Inntektene fra miljøavgifter kan benyttes til å redusere andre vridende skatter.

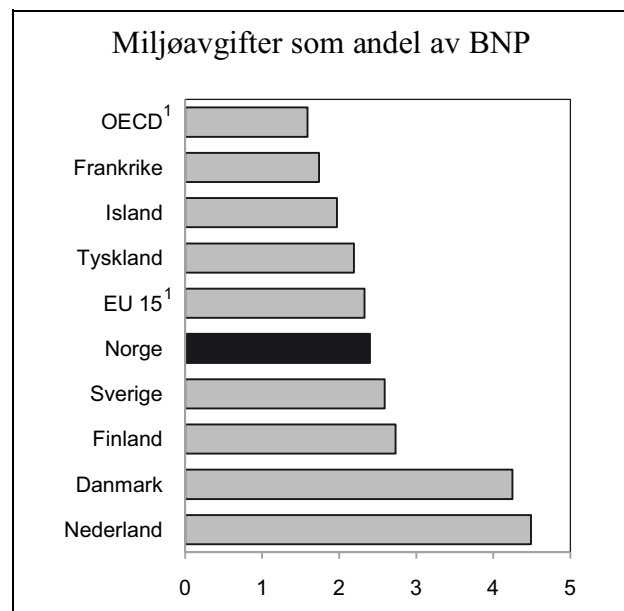
Bruk av miljøavgifter er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale. Dette prinsippet innebærer at den som bruker miljøgoder, også skal betale kostnadene ved den miljøskadelige aktiviteten.

Kostnaden ved å redusere utslipp fra miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger.

En riktig utformet miljøavgift vil omfatte alle utslipp i alle deler av økonomien med én felles sats. Det legger til rette for desentraliserte beslutninger som gir miljøgevinst til lavest mulig samfunnsøkonomisk kostnad. Kvoter er et annet sektorovergrep virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.5.

Når miljøavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere miljøskadelig aktivitet. Dette gjør igjen at inntektene til staten reduseres. Dette kan

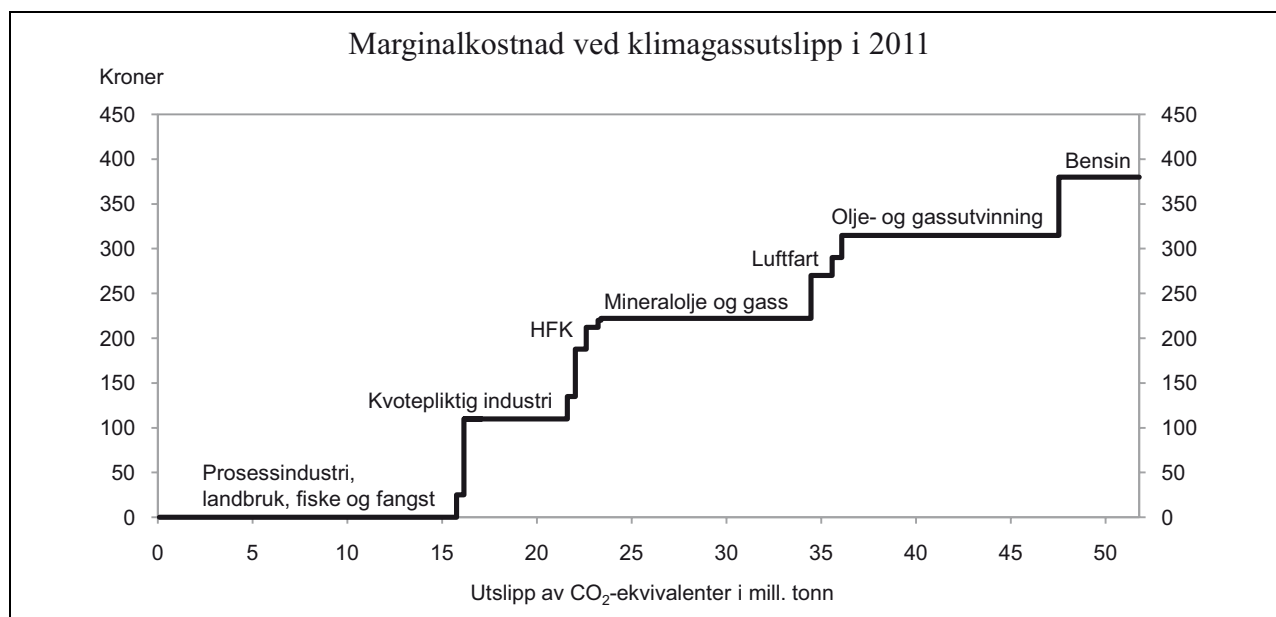
forklare noe av fallet i inntekter fra miljøavgifter de senere årene. Erstattes miljøavgifter med utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), bidrar dette til ytterligere fall i inntektene. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde et gitt nivå på skatteinntektene. Norge ligger imidlertid fortsatt relativt høyt når vi sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land, jf. figur 2.14.



Figur 2.14 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2008. Prosent

¹ Vektet gjennomsnitt.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.



Figur 2.15 Avgiftsnivå på klimagasser i ulike sektorer. Kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2011 og kvotepris 115 kroner per tonn. Utslippstallene er fra 2008

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Klima- og forurensningsdirektoratet og Finansdepartementet.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. I Norge er det, som i en del andre land, lavere priser på utslipp av klimagasser i konkurranseutsatt virksomhet enn i andre næringer, jf. figur 2.15. Ulike priser på miljøskadelige utslipp øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp.

I tillegg til rene miljøavgifter er det avgifter på energibruk. Avgiften på elektrisk kraft er fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft. I 2000 ble det innført en grunnavgift på mineralolje som skal hindre en miljømessig uheldig overgang fra bruk av elektrisk kraft til bruk av mineraloljer til oppvarming.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på kjøretøy, som blant annet er differensiert etter CO₂-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene. Tabell 2.2 gir en samlet oversikt over miljørelaterte avgifter i Norge. Tabellen omfatter i hovedsak avgifter som ifølge OECDs definisjon er miljørelaterte, og som OECD bruker i internasjonale sammenligninger, jf. også figur 2.14.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad reflekterer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseavgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulempe ved at røyking og alkoholforbruk kan ha negative virkninger for andre enn de som bruker varene. I tillegg er det kostnader knyttet til at forbrukere selv ikke tar tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket sitt, eller at de ignorerer uheldige virkninger. Helsemessige begrunnelser har også blitt knyttet til fiskale avgifter på sjokolade- og sukkervarer og avgift på alkoholfrie drikkevarer. Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan øke omfanget av grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved slike aktiviteter.

2.3.3 Toll

Tollavgifter har liten betydning for statens inntekter. Hensikten med toll er å beskytte innenlandske

Tabell 2.2 Miljørelaterte avgifter i Norge i 2011. Proveny og introduksjonsår

Avgift	Provenyanslag 2011 Mill. kroner	Innført
Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.	2 200	1991
Veibruksavgift på bensin	6 984	1933
Veibruksavgift på autodiesel	9 340	1993
Avgift på smøreolje	106	1988
CO ₂ -avgift på mineralske produkter	4 800	1991
Svovelaavgift på mineralolje	45	1970
Avgift på sluttbehandling av avfall	94	1999
Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (TRI og PER)	2	2000
Avgift på klimagassene HFK og PFK.	334	2003
Avgift på utslipp av NO _x	88	2007
Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer	866	1994
Avgift på drikkevareemballasje.	458	1973
Avgift på plantevernmidler	66	1988
Sum miljøavgifter	25 383	
Avgift på elektrisk kraft	7 588	1951
Grunnavgift på mineralolje	1 441	2000
Sum miljø- og energirelaterte avgifter	34 412	
Engangsavgift.	20 700	1955
Årsavgift	9 028	1917
Vektårsavgift.	330	1993
Avgift på båtmotorer	218	1978
Sum avgifter som kan påvirke miljøet.	64 688	

Kilde: Finansdepartementet.

produsenter fra konkurranse fra utlandet. Importtoll fører normalt til dyrere varer for forbrukerne og økte produksjonskostnader for næringslivet. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Handel med varer og tjenester har åpnet for å utnytte Norges konkurransefortrinn. Norge er i dag et av landene i verden med minst tollbeskyttelse for industrivarer. Av industrivarene er bare enkelte klær og tekstiler pålagt toll.

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitik. Importvernet bidrar til å sikre omsetning av norske landbruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk

jordbruk og utgjør en overveiende del av skjeringsstøtten. Tollsatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbehovet. I tillegg til toll på basis landbruksvarer kommer tollbeskyttelsen av den landbruksbaserte næringsmiddelindustrien.

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer. I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generali-

zed System of Preferences). Ordningen går ut på at de enkelte industrilandene gir utviklingslandene bedre markedsadgang på sine varer. GSP er en ensidig ordning, og den kan i prinsippet trekkes tilbake eller endres.

2.4 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig myndighetsutøvelse finansieres normalt ved ordinære bevilgninger over statsbudsjettet. På enkelte områder dekkes imidlertid de statlige utgiftene helt eller delvis inn gjennom innkreving av gebyrer eller sektoravgifter.

I henhold til Finansdepartementets retningslinjer skal gebyrer være betaling for tjenester som det offentlige tilbyr. Ved innføring av nye gebyrer skal disse derfor ikke kunne settes høyere enn statens kostnad ved å utføre den aktuelle handlingen.

Sektoravgifter er øremerket finansiering av bestemte formål. De kan likevel betraktes som vanlige skatter og avgifter fordi betaling av dem ikke motsvares av direkte gjenytelser fra staten.

2.5 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

Skatt er ett av flere virkemidler for å utjevne inntektsforskjeller og bedre situasjonen for dem med lave inntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt

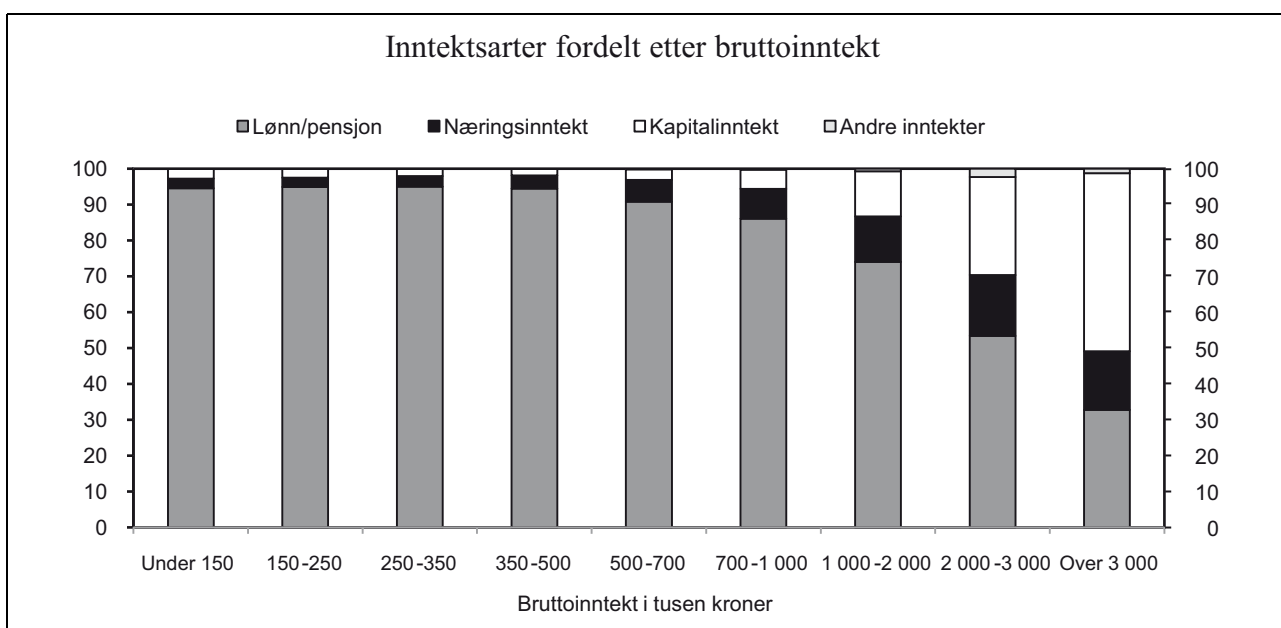
over fordelingsegenskapene til det gjeldende skatte- og avgiftssystemet. Fordelingsvirkningene av Regjeringens skatteopplegg for 2012 er beskrevet i avsnitt 1.2.

Inntekts- og formuesfordelingen og skattesystemets progressivitet

Forskjellige inntektsarter og formuesobjekter skattlegges ulikt. Sammensetningen av inntekt og formue i befolkningen har derfor betydning for hvordan endringer i skattesystemet påvirker fordelingen.

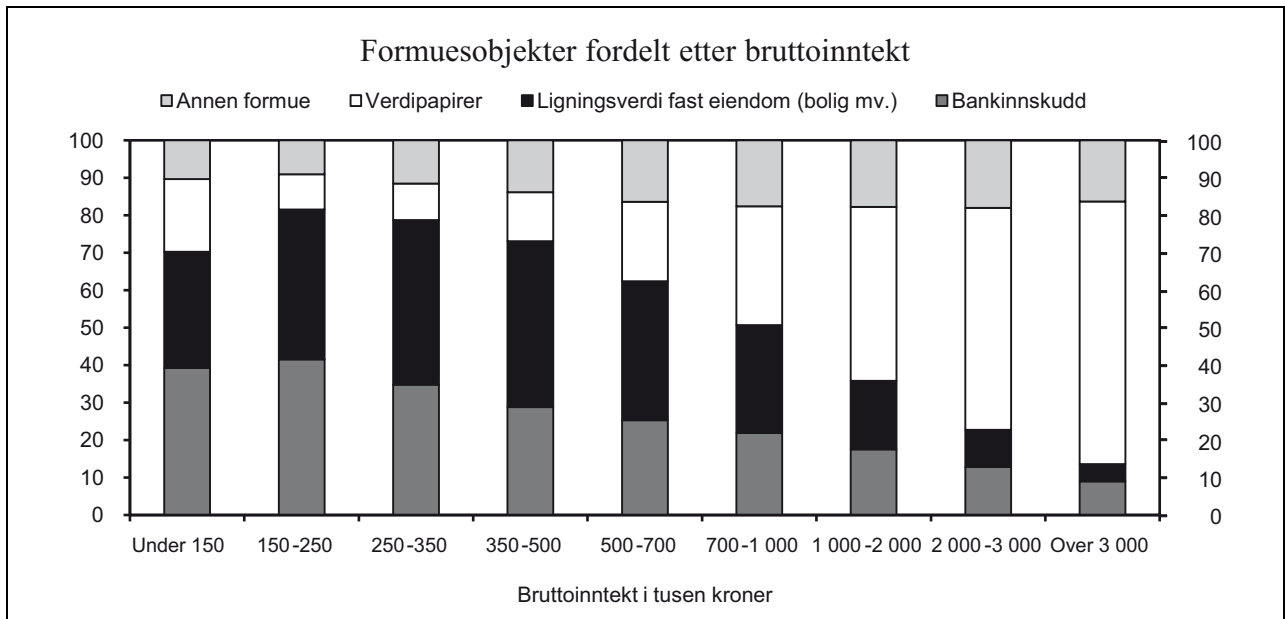
Figur 2.16 viser at personer med lavere inntekter først og fremst har lønns- og pensjonsinntekt, mens nærings- og kapitalinntekter er konsentrert blant dem med høy inntekt. Kapitalinntekter utgjorde i 2009 om lag halvparten av de samlede inntektene for dem med inntekt over 3 mill. kroner.

Figur 2.17 viser hvordan formuene er sammensatt på ulike inntektsnivåer. Siden en her benytter skattemessige verdier, som i mange tilfeller er lavere enn reelle verdier, undervurderes formuen. Særlig er ligningsverdiene av bolig og annen fast eiendom fastsatt langt lavere enn omsetningsverdiene. Det framgår likevel tydelig at verdipapirer er den største formueskomponenten for de aller mest velstående, mens bankinnskudd og fast eiendom dominerer i de nedre inntektsgruppene. Fjerningen av aksjerabatten har dermed bidratt til at den reelle formuen til dem



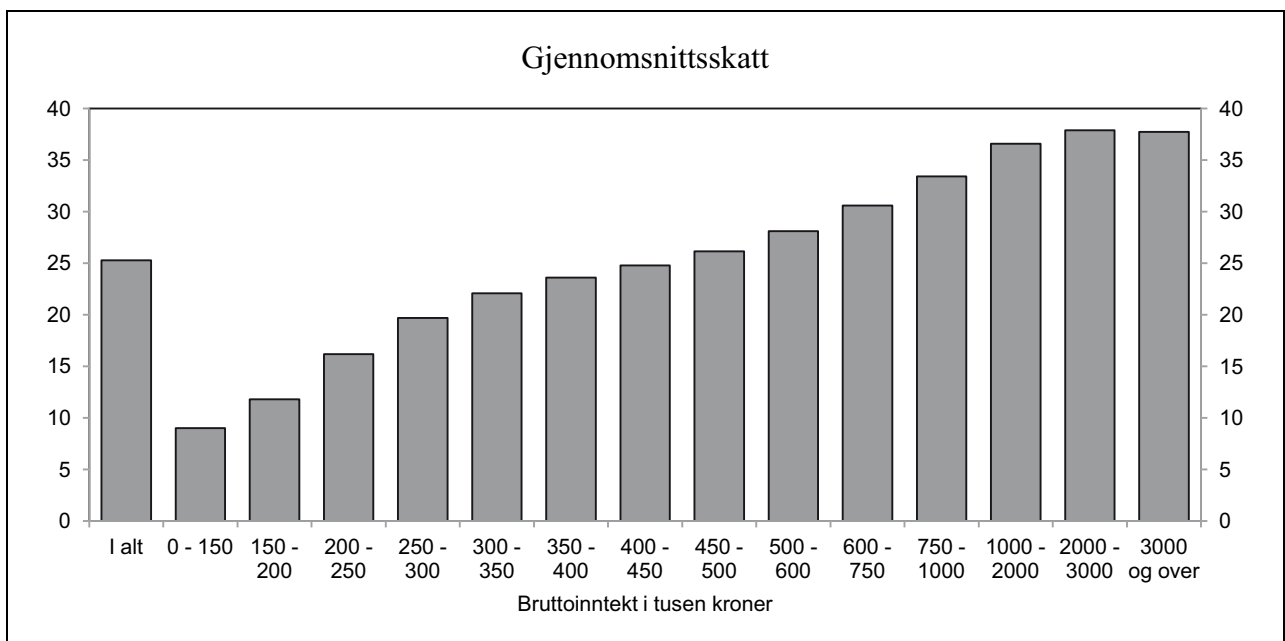
Figur 2.16 Inntektsarter fordelt etter bruttoinntekt. 2009. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer og Finansdepartementet.



Figur 2.17 Bruttoformue (ligningsverdier) fordelt etter bruttoinntekt. 2009. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer og Finansdepartementet.



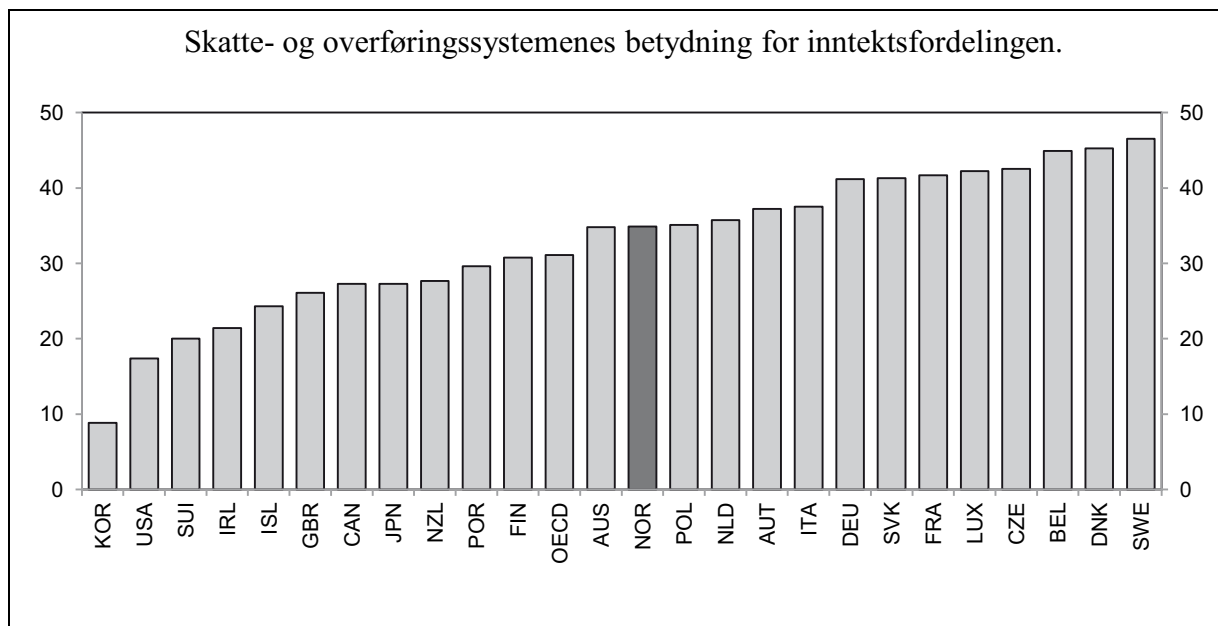
Figur 2.18 Skatt som andel av bruttoinntekt. 2009. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer og Finansdepartementet.

med de største formuene skattlegges i langt større grad enn tidligere. Lave ligningsverdier av næringseiendom innebærer imidlertid at mange ikke-børsnoterte aksjer verdsettes langt lavere enn den reelle verdien.

Figur 2.18 gir et bilde av hvordan den samlede skatten er fordelt mellom personer på ulike inn-

tektsnivåer. Figuren viser at skattesystemet virker progressivt, det vil si at gjennomsnittsskatten øker med inntekten. Det norske skatte- og overføringssystemet påvirker inntektsfordelingen i større grad enn i OECD totalt, jf. boks 2.6.

Boks 2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og overføringssystemet i Norge og andre land

Figur 2.19 Skatte- og overføringssystemets betydning for inntektsfordelingen. Prosentvis forskjell i ulikhet målt ved Gini-koeffisienten før og etter skatt og overføringer. Midten av 2000-årene.

Kilde: OECD. Social Expenditure Statistics.

Figur 2.19 viser hvordan skatte- og overføringssystemet bidrar til å redusere inntektsforskjellene i ulike OECD-land. Skatte- og overføringssystemets bidrag til omfordeling måles som forskjellen mellom ulikheten (målt ved Gini-koeffisienten) for inntekter før skatt og overføringer og ulikheten etter skatt og overføringer. Sammenlignet med land som Korea, Japan og USA bidrar skatte- og overføringssystemet i Norge i betydelig større grad til å omfordele inntekt. Tallene for Norge er imidlertid påvirket av tilpasningene som ble gjort i utbetaling av utbytte i forbindelse med skattereformen 2006. Disse tilpasningene bidrar til å redusere de omfordelende virkningene av skattesystemet slik disse måles i figuren. Det skyldes at en del husholdninger med høye inntekter mottok store skattefrie utbytter i årene før reformen.

Forskjeller i innretningen av skattesystemet i ulike land vil kunne gi forskjeller i graden av omfordeling gjennom skattesystemet. For eksempel vil skattesystemet i land hvor en har valgt å legge større vekt på inntektsskatt på personer framfor arbeidsgiveravgift, framstå som mer omfordelende siden arbeidsgiveravgiften ikke tas med i beregningene av skatt på personer. Dette kan forklare at Danmark, som ikke benytter arbeidsgiveravgift, framstår med et langt mer omfordelende skattesystem enn for eksempel Norge siden skatteinntektene i Danmark i større grad må komme gjennom personskattene. Beregningene fra OECD viser at mens skatte- og overføringssystemene reduserer inntektsforskjellene i OECD-området med om lag 30 pst., reduseres inntektsforskjellene i Norge med om lag en tredel.

Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for husholdningenes velferd

I beregningen av virkninger av skatte- og avgiftssystemet ønsker en av og til å se på hvordan husholdningenes velferd og forbruksmulig-

heter, og ikke bare faktiske inntekter, påvirkes. I slike beregninger tas det også hensyn til husholdningens samlede inntekt og antall medlemmer i husholdningen, jf. nærmere beskrivelse i boks 2.7. Beregningene utføres på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, jf.

Boks 2.7 Forbruksmuligheter og justert inntekt

En persons forbruksmuligheter bestemmes av hvilke ressurser den enkelte har til rådighet. Disse ressursene inkluderer blant annet inntekt etter skatt, nettoformue, verdi av offentlige varer og tjenester og hjemmeproduksjon. Ideelt sett burde en sett på samlede forbruksmuligheter i analyser av hvordan ressursene er fordelt i befolkningen. På grunn av målevanskeligheter er det imidlertid mest vanlig å basere fordelingsanalyser på inntekt.

Bruk av skattepliktig bruttoinntekt som inntektsbegrep og grunnlag for inndeling i inntektsgrupper gir ikke et fullstendig uttrykk for hvordan skatteendringer slår ut i endrede forbruksmuligheter og velferd. En persons forbruksmuligheter påvirkes av husholdningen personen tilhører. Personer som bor sammen, kan dele på faste kostnader, for eksempel til bolig, bil og strøm (stordriftsfordeler), og personer uten egen inntekt kan likevel ha forbruksmuligheter hvis de tilhører en husholdning hvor andre har inntekter (forsørgeransvar).

For å ta hensyn til stordriftsfordeler og forsørgeransvar tilordnes hvert medlem av husholdningen en justert inntekt («ekvivalentinn-

tekt») som er større enn husholdningens faktiske inntekt per person. Den justerte inntekten uttrykker inntekten et husholdningsmedlem måtte hatt som enslig for å ha de samme forbruksmulighetene han eller hun har som del av den større husholdningen. En person kan eksempelvis ha lav justert inntekt fordi hennes egen bruttoinntekt er lav, eller fordi hun har forsørgeransvar for andre medlemmer av husholdningen som ikke har inntekt.

Det finnes ulike skalaer for å justere inntekten på denne måten. I beregningene i dette kapitlet benyttes den såkalte kvadratrotskalaen, som blant annet har vært brukt i en rekke offentlige utredninger. Det enkelte husholdningsmedlemmet får da tilordnet en inntekt lik samlet husholdningsinntekt dividert med kvadratrotten av antall personer i husholdningen. Det vil for eksempel si at en husholdning på fire personer bare trenger dobbel så høy bruttoinntekt som en énpersonshusholdning for å ha like forbruksmuligheter.

Eksemplene i tabell 2.3 viser beregningen av justert inntekt for en husholdning på fire og en husholdning på to.

Tabell 2.3 Eksempler på beregnet justert inntekt for husholdninger på hhv. fire og to personer

<i>Eksempel 1: Par med to barn</i>		<i>Eksempel 2: Par uten barn</i>	
	Inntekt (kroner)		Inntekt (kroner)
Voksen med inntekt	450 000	Voksen med inntekt	450 000
Voksen med inntekt	350 000	Voksen med inntekt	350 000
Barn	0		
Barn	0		
Sum	800 000	Sum	800 000
Justert inntekt per person (800 000/ $\sqrt{4}$)	400 000	Justert inntekt per person (800 000/ $\sqrt{2}$)	565 685

Kilde: Finansdepartementet.

boks 2.8 for en nærmere beskrivelse av modellen.

I figur 2.20 er alle personer i befolkningen tilordnet en inntekt ut fra husholdningen de tilhører, og deretter rangert etter stigende inntekt i ti like store grupper (inntektsdesiler). Husholdningsmedlemmene i eksempel 1 i boks 2.7 vil her havne

i inntektsgruppe 8, og husholdningsmedlemmene i eksempel 2 vil havne i inntektsgruppe 10. Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter. En ser da at personer med lave forbruksmuligheter har lavere skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye forbruksmuligheter.

Boks 2.8 Skattemodellene LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum

Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, består av et referansesystem for skatteregler og et datagrunnlag. Ved å endre skattereglene sammenlignet med referansesystemet kan LOTTE-Skatt beregne virkninger på skatteinntekter og inntektsfordeling.

Referansesystemet for 2012 består av skatteregler for 2011 framført til 2012. Referansesystemet kobles med et statistisk basert skattegrunnlag (inntekter og formue). Grunnlaget for 2012 tar utgangspunkt i et representativt utvalg selvangivelser for personlige skattytere fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2009, framskrevet til 2012. Her inngår opplysninger om skattefrie inntekter som stipend, bostøtte og sosialhjelp, og om sammensetningen av husholdningene (en husholdning omfatter alle personer som bor og spiser minst ett måltid om dagen sammen).

Ved framføring av skattereglene oppjusteres fradrag og grenser knyttet til den generelle satsstrukturen i personbeskatningen med anslått lønnsvekst for et normalårsverk. En lønnsmottaker med lønnsvekst tilsvarende anslått lønnsvekst og som ikke har særskilte fradrag, vil da betale om lag samme skatt i prosent av inntekten i referansesystemet som året før. Fradrag og grenser som ikke er knyttet til den generelle satsstrukturen i personbeskatningen, justeres med utviklingen i konsumprisene.

Bunnfradraget i formuesskatten justeres i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetning lik gjennomsnittet får

samme formuesskatt som andel av nettoformuen i referansesystemet som året før. Tilsvarende metode benyttes for å justere innskattspunktene i arveavgiften.

LOTTE-Konsum kan brukes til å beregne hvordan husholdningenes forbruksutgifter til ulike varegrupper varierer mellom innteksgrupper. Ved å knytte forbruksavgifter til varegruppene kan det beregnes hvordan betalte avgifter, eller endringer i avgifter, fordeles mellom innteksgruppene. Slike beregninger gjøres kun for avgifter på varer og tjenester som belastes husholdningene direkte, og ikke for avgifter som belastes andre sektorer, selv om også disse i sin tur berører husholdningene gjennom forbrukerpriser. Referansealternativet for avgifter i 2012 består av anslått bokført proveny for hver enkelt avgift i 2010 framført med pris- og volumvekst til 2012.

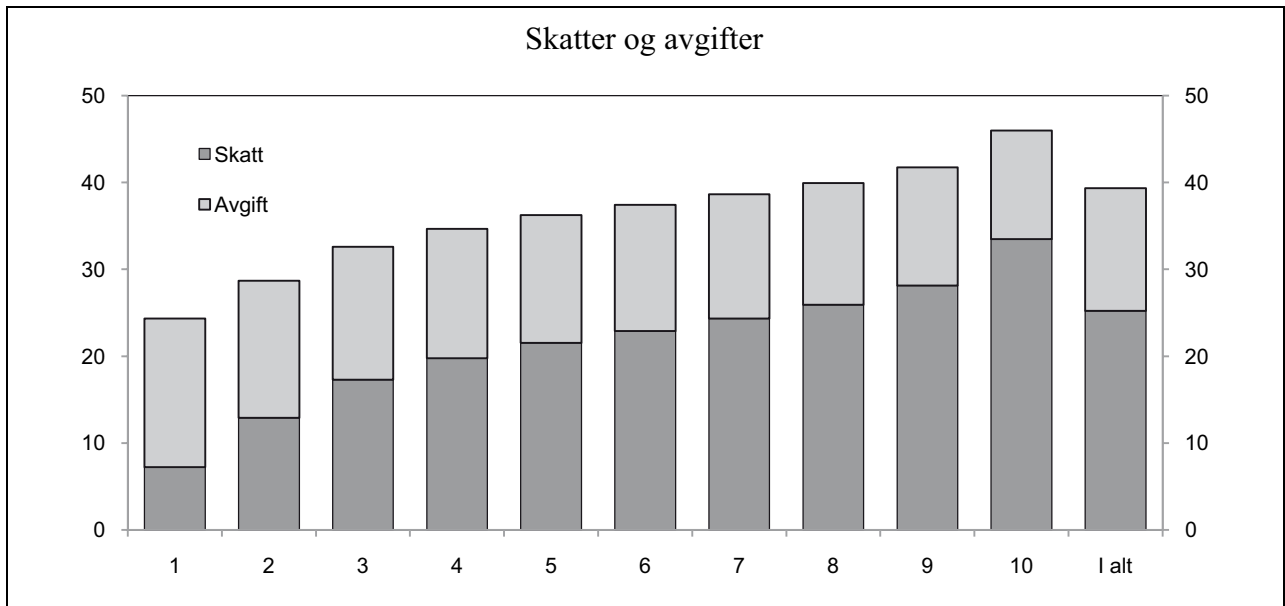
Beregninger gjort i LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum er usikre, blant annet fordi de bygger på et utvalg, og på usikre beregninger av prisvirkninger. I tillegg er datamaterialet skjønsmessig framskrevet til 2012. Modellene er statiske, det vil si at de ikke tar hensyn til eventuelle tilpasninger over tid som følge av forslagene til regelendringer. Videre fanges ikke alle inntekter og andre kilder til forbruk opp av selvangivelsene som ligger til grunn for beregningene. Det kan derfor være avvik mellom en persons faktiske forbruksmuligheter og det statistikken gir uttrykk for.

Som det framgår av figur 2.20, bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk. Det er inntekten etter skatt (og sparing) som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen fordelt seg forholdsvis likt i de ulike innteksgruppene.

Beregningene er statiske og fanger ikke opp utvikling over tid. Studier viser at livsinntekten er mye jevnere fordelt enn årsinntekten, og at antall personer med særlig lav inntekt et enkelt år er langt høyere enn antall personer med særlig lav inntekt over flere år.

2.6 Dynamiske virkninger av skatte- og avgiftsendringer

Endringer i skatter, avgifter og enkelte offentlige utgifter kan ha betydning for offentlige finanser utover den umiddelbare, direkte budsjettvirkningen. Dette skyldes at endringene kan påvirke bedriftenes og husholdningenes atferd. Slike



Figur 2.20 Skatt og avgift per person i prosent av justert inntekt. Lønns- og prisjusterte 2011-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

atferdsendringer omtales noen ganger som *dynamiske virkninger*, uavhengig av om de kommer med én gang eller strekker seg ut i tid.

Redusert marginalskatt på lønnsinntekt vil for eksempel kunne føre til at flere velger å jobbe, at enkelte går fra deltids- til heltidsarbeid, eller at de som er i full jobb, velger å jobbe mer overtid. Økt arbeidstilbud vil utvide skattegrunnlaget og dermed dempe den direkte negative effekten på skatteinntektene av lavere skattesatser. Økt arbeidstilbud kan imidlertid også over tid påvirke utgiftene til sykepenger og pensjon. At flere ønsker å jobbe mer, kan i tillegg få betydning for lønnsfastsettingen og dermed for prisene på varer og tjenester. Alle tiltak som direkte eller indirekte påvirker husholdningenes inntekter, vil dessuten ha konsekvenser for avgiftsinngangen. Også endringer i avgiftene vil kunne ha dynamiske effekter. Avgifts- endringer vil påvirke forbruket av varer og tjenester, slik at avgiftsgrunnlagene endrer seg. Avgifts- endringen kan videre påvirke arbeidstilbudet ved at reallønnen etter skatter og avgifter endres.

Endringer på utgiftssiden kan også ha virkning på budsjettet ut over den direkte effekten. Et eksempel på dette er at høyere kontantstøtte kan redusere arbeidstilbudet og dermed skatteinntektene. Motsatt kan utbyggingen av barnehageplasser bidra til å øke arbeidstilbudet og dermed gi økte skatte- og avgiftsinntekter.

Budsjettbehandlingen i Norge er ettårig, og statsbudsjettet er basert på kontantprinsippet, det

vil si at det er de faktiske inn- og utbetalingene som vedtas. Selv om de langsiktige dynamiske effektene av en skatteendring kan være vesentlige, tilsier kravet til *forsvarlig og realistisk budsjettering* at dynamiske virkninger kun inkluderes i årlige budsjettanslag dersom det kan godtgjøres at de vil komme på kort sikt.

I dag tar Finansdepartementet i budsjettanslagene for særavgifter hensyn til at endringer i en særavgift påvirker konsumet av den avgiftsbelagte varen. Dette gjøres fordi det antas at prisendringer på varer slår raskt ut i endret konsum. Metodisk gjøres dette ved at det brukes faste elastisiteter i beregningene. Elastisitetene uttrykker hvordan etterspørselen etter en vare endrer seg når prisen endrer seg, og de varierer mellom varegrupper.

For skatteendringer inkluderes atferdsendringer der de antas å være vesentlige og kommer raskt. Endringer i kapitalbeskatningen antas å føre til nokså umiddelbare tilpasninger, og dynamiske virkninger inkluderes i budsjettanslagene. Tilpasningen til endringer i lønnsbeskatningen antas å trekke ut i tid. Dette skyldes at kun en mindre andel av de sysselsatte står fritt til å endre sin arbeidstid på kort sikt. De fleste vil være nødt til å finne seg en ny jobb eller endre eksisterende arbeidsavtaler før de kan endre arbeidstiden. Det vil derfor ta tid før endringer i marginalskatt slår fullt ut i antall timeverk.

Virkningene i budsjettåret vil ofte være av begrenset betydning for vurderingene av større

reformer. For å sikre et *godt informasjonsgrunnlag* må derfor budsjettforslagene som hovedregel suppleres med analyser av hvilke virkninger tiltakene har over tid.

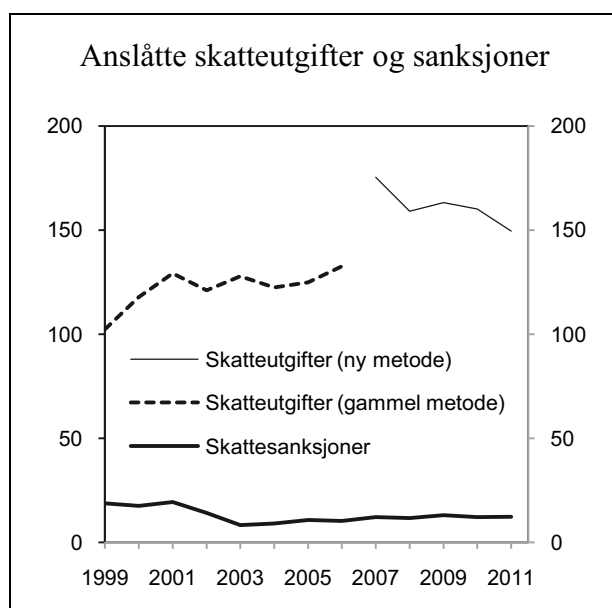
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

Skatte- og avgiftssystemet benyttes av og til som virkemiddel for å nå politiske mål som går utover hovedmålene nevnt i avsnitt 2.1. Det gir seg utslag i unntak og særordninger som reduserer inntektene til staten, og som følgelig innebærer en støtte til enkelte grupper og aktiviteter. Slike provenytnap kalles skattesubsidier eller skatteutgifter. Eksempler er særordninger for enslige forsørgere og for næringsdrivende i jordbruket og industrien. Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på innsatsfaktorer i næringsvirksomhet.

I motsetning til tilsvarende tiltak over budsjettets utgiftsside vedtar ikke Stortinget nivået på skatteutgifter og -sanksjoner i de årlige budsjettene. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon om de ulike tiltakene og virkemidlene som er innarbeidet i gjeldende skatte- og avgiftsregler. Oversikten er ikke ment å være fullstendig. Vedlegg 1 gir en detaljert oversikt over departementets beregninger av skatteutgifter og skattesanksjoner samt en nærmere analyse av viktige skatteutgifter.

Størrelsen på skatteutgifter og skattesanksjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene 1992 og 2006. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssetser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, det vil si at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier.

Figur 2.21 viser brutto anslåtte skatteutgifter og -sanksjoner i perioden 1999–2011. Brutto anslåtte skatteutgifter utgjør om lag 150 mrd. kroner i 2011, noe som er noe lavere enn nivået i



Figur 2.21 Anslåtte skatteutgifter og skattesanksjoner 1999–2011. Som anslått i nasjonalbudsjettene 2000–2011^{1,2} og i denne proposisjonen. Mrd. 2012-kroner

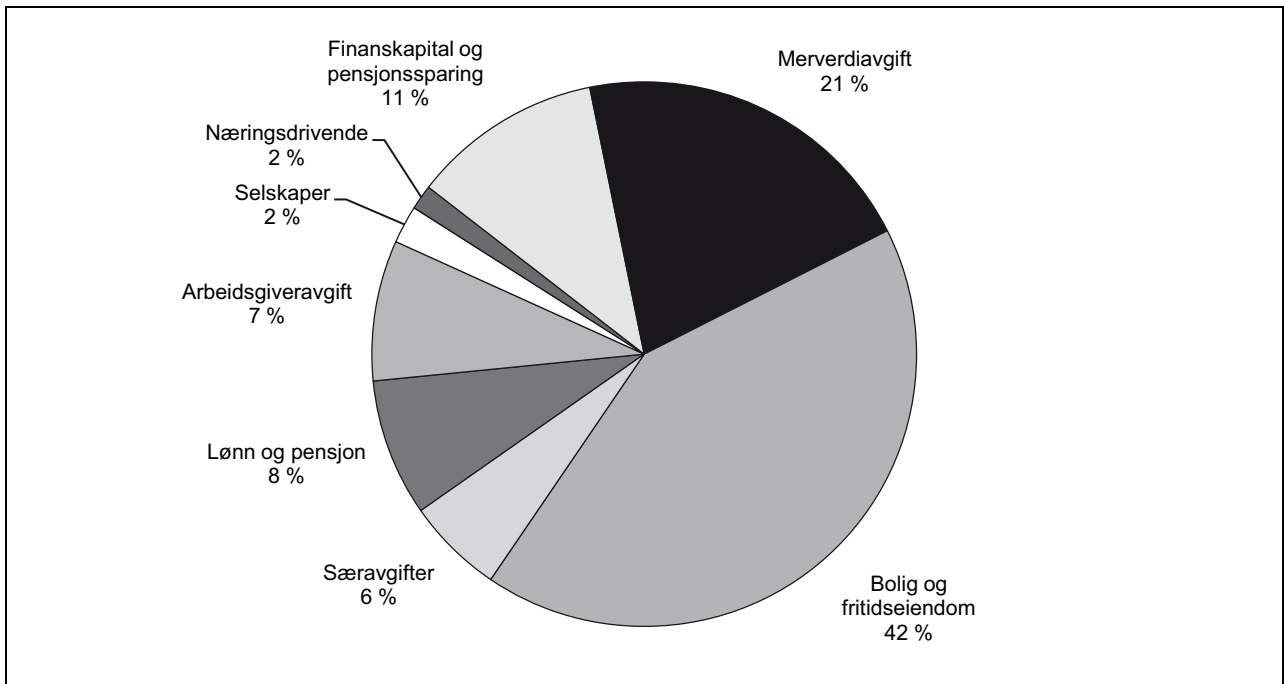
¹ For dokumentavgiften og toll er beregningsmetoden endret fra tidligere omtaler i nasjonalbudsjettene. I disse tilfellene er gamle anslag i nasjonalbudsjettene erstattet bakover i tid. Se vedlegg 1 for en nærmere redegjørelse.

² I 2007 ble metoden for beregning av skatteutgift på bolig og fritidseiendom justert slik at den traff markedsverdien bedre. Tidligere anslag undervurderte markedsverdien i betydelig grad.

Kilde: Finansdepartementet.

2010. Dette skyldes blant annet at skatteutgiften knyttet til sparing i tjenestepensjonsordninger har blitt redusert på grunn av innføringen av nytt skattefradrag (som øker marginalsakten på pensjon for mange). Reelt sett har imidlertid brutto skatteutgifter endret seg lite siden 2001. Fra 2006 til 2007 er det et brudd i tidsserien som skyldes at det ble tatt i bruk en ny metode for å beregne skatteutgiften knyttet til den mangelfulle skattleggingen av inntektsfordelen av å bo i egen bolig, jf. Nasjonalbudsjettet 2008. Inntil 2006 ble denne skattefordelen trolig kraftig undervurdert. Skattesanksjonene har også endret seg relativt lite siden 2003. I perioden 2001–2003 falt samlede skattesanksjoner som følge av den gradvise avviklingen av investeringsavgiften fra 2002–2003. Investeringsavgiften var en betydelig skattesanksjon i 2001 (6 mrd. kroner nominelt).

Figur 2.22 viser hvordan netto skatteutgifter i 2011 fordeles på ulike områder. I 2011 utgjør beregnede netto skatteutgifter om lag 130 mrd. kroner. Som figuren viser, er den desidert største skatteutgiften knyttet til beskatningen av egen



Figur 2.22 Netto skatteutgifter i 2011 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

bolig og fritidseiendom. Denne utgjør om lag 42 pst. av de samlede skatteutgiftene.¹ Skatteutgifter knyttet til finanskapital og pensjonssparing utgjør

¹ I skatteutgiften for bolig og fritidseiendom er dokumentavgift ved omsetning av selveierleiligheter trukket fra.

om lag 11 pst. av samlede skatteutgifter. Unntak i merverdiavgiftssystemet utgjør 21 pst., mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 7 og 8 pst. Se vedlegg 1 for en detaljert gjennomgang av skatteutgiftene.

Del II

*Nærmere om de enkelte forslagene –
skatte-, avgifts- og tollvedtak*

3 Direkte skatter og avgifter til folketrygden

Regjeringens forslag til endringer i direkte skatter og avgifter til folketrygden omtales dels i dette kapitlet, dels i del III. Endringene berører følgende kapitler og poster:

- toppskatt mv. (kap. 5501 post 70)
- fellesskatt (kap. 5501 post 72)
- avgift av arv og gaver (kap. 5506 post 70)
- trygdeavgift (kap. 5700 post 71)

På følgende områder fremmes ingen endringer med provenyvirksomheter:

- arbeidsgiveravgift (kap. 5700 post 72)
- skatt og avgift på utvinning av petroleum (kap. 5507 postene 71, 72 og 74)
- skatt av opparbeidede forpliktelser i rederiene (kap. 5501 post 73)

3.1 Toppskatt og standardfradrag

Toppskatt

I 2011 betales det 9 pst. toppskatt på personinntekter (arbeids- og pensjonsinntekter) i intervallet 471 200 til 765 800 kroner (trinn 1) og 12 pst. toppskatt på personinntekter over 765 800 kroner (trinn 2).

Som et ledd i skattereformen ble satsene i toppskatten redusert i 2006 samtidig som utbytte-skatt ble innført på personlige aksjonærers hånd. En mer lik skatt på aksjeinntekter og arbeidsinntekter skulle demme opp for skattetilpasning for å få arbeidsinntekter skattlagt som aksjeinntekter (inntektsskifting).

Etter at delingsmodellen ble erstattet med skjermingsmetoden, er det ingen begrensninger på å ta ut arbeidsavkastning som aksjeinntekt. I Meld. St. 11 (2010–2011) Evaluering av skattereformen 2006 framhevet departementet betydningen av at marginalskattene på aksjeinntekt, beregnet personinntekt og lønn holdes om lag like. Dette er avgjørende for at det ikke på nytt skal bli lønnsomt å skifte inntekt. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen å holde satsene og innslagspunktene i toppskatten reelt uendret i 2012. Det

innebærer at innslagspunktene justeres med anslått lønnsvekst til 490 000 kroner i trinn 1 og 796 400 kroner i trinn 2.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2012 § 3-1.

Minstefradrag

Det gis minstefradrag både i lønnsinntekt og pensjonsinntekt. Minstefradraget fastsettes som en andel av inntekten med en øvre og nedre grense. For lønnsinntekt er satsen 36 pst. og øvre grense 75 150 kroner i 2011. Nedre grense bestemmes av det såkalte lønnsfradraget, som er 31 800 kroner i 2011. Minstefradraget i pensjonsinntekt er noe lavere enn for lønnsinntekt. I 2011 er satsen her 26 pst., nedre grense 4 000 kroner og øvre grense 62 950 kroner.

Minstefradragene samordnes for skattytere som har både lønns- og pensjonsinntekter, slik at samlet fradrag ikke kan overstige øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 75 150 kroner i 2011.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget i lønnsinntekt til 38 pst., og at de øvre grensene i minstefradraget oppjusteres med anslått lønnsvekst, til henholdsvis 78 150 kroner for lønnsinntekt og til 65 450 kroner for pensjonsinntekt. Det foreslås å holde lønnsfradraget på 31 800 kroner nominelt uendret fra 2011 til 2012.

Økt sats i minstefradraget i lønnsinntekt vil ha skattemessig betydning for personer med lønnsinntekt under 217 080 kroner. Marginalskatten for mange deltidsarbeidende vil bli redusert. Det vil kunne stimulere til økte stillingsbrøker. Maksimal lettelse som følge av økt sats, utgjør om lag 1 150 kroner i 2012.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 260 mill. kroner påløpt og 210 mill. kroner bokført i 2012 sammenlignet med lønnsjusterte 2011-regler.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2012 § 6-1.

Personfradrag

Personfradraget er et generelt bunnfradrag i alminnelig inntekt. Det vil si at det gis i alle inntekter (lønns-, pensjons-, kapital- og næringsinntekter). Enslige forsørgere og ektepar der den ene ektefellen har lav eller ingen arbeidsinntekt, skattlegges i klasse 2 og får dermed dobbelt personfradrag. Regjeringen foreslår at personfradragene oppjusteres med anslått lønnsvekst til 45 350 kroner i klasse 1 og 90 700 kroner i klasse 2.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2012 § 6-3.

3.2 Skattebegrensningsregelen for uføre mv.

Uførepensjonister, enslige forsørgere og enkelte andre grupper med middels eller lave inntekter og formuer sikres en skattereduksjon gjennom skattebegrensningsregelen, jf. skatteloven § 17-1. Enslige forsørgere kan kun skattlegges etter skattebegrensningsregelen dersom de mottar overgangsstønad. For uførepensjonister må ervervsevnen være redusert med minst 2/3, noe som ved utgangen av mars 2011 var tilfellet for 86,7 pst. av mottakerne av uførepensjon. De som oppfyller kriteriene, vil automatisk skattlegges etter denne regelen dersom det gir lavere skatt enn ordinære skatteregler. Fra og med 2011 gjelder ikke skattebegrensningsregelen for AFP- og alderspensjonister.

Med 2011-regler innebærer skattebegrensningsregelen at en nettoinntekt på 117 400 kroner for enslige og 106 700 kroner for gifte er skattefri. Nettoinntekten beregnes som brutto lønns-, pensjons-, nærings- og kapitalinntekt fratrukket minstepfradrag og eventuelle andre fradragberettigede utgifter med tilknytning til erverv av inntekten. Andre fradrag, som særfradrag for uførhet, inngår ikke. I tillegg blir et formuestillegg lagt til inntekten. I 2011 er formuestillegget 1,5 pst. av nettoformue over 200 000 kroner. Bolig brukt som primærbolig holdes utenfor ved beregning av formuestillegget. Ved stigende inntekt over den skattefrie nettoinntekten blir skattebegrensningen gradvis redusert, inntil den faller helt bort. Nedtrappingen gjennomføres ved at inntekt over om lag minstepensjon blir skattlagt med 55 pst., inntil skattlegging etter de ordinære reglene for uførepensjon mv. gir lavere skatt.

Regjeringen foreslår at den skattefrie nettoinntekten for enslige som kommer inn under skattebegrensningsregelen, justeres med anslått lønnsvekst til 122 100 kroner i 2012.

Nivået på minstepensjonen i 2011 ble høyere enn antatt da den skattefrie nettoinntekten for gifte ble fastsatt i forbindelse med budsjettet for 2011. For å ta høyde for slike tilfeller er det lagt inn en viss margin ved fastsettelsen av innslagspunktet for å betale skatt etter skattebegrensningsregelen. For gifte uføre mv. som omfattes av skattebegrensningsregelen, har likevel innslagspunktet for å betale skatt etter skattebegrensningsregelen blitt noe lavere enn minstepensjonen for 2011. Dette skyldes særlig at reguleringen av minstepensjonen per 1. mai 2011 var høyere enn lagt til grunn i budsjettet for inneværende år. Regjeringen foreslår derfor å øke den skattefrie nettoinntekten for gifte både for 2011 og 2012. Det foreslås at skattefri nettoinntekt økes til 107 600 kroner i 2011 og til 112 200 kroner i 2012. Endringene anslås å gi en påløpt skattelettelse på 23 mill. kroner i 2011 og 7 mill. kroner i 2012. Lettelsen bokføres med 29 mill. kroner i 2012 og 1 mill. kroner i 2013. Endringene antas ikke å ha bokført effekt i 2011.

Det vises for øvrig til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011 og 2012 § 6-4.

Det foreslås videre en endring i Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011 § 6-5 for å følge opp at bestemmelsen om skattefradrag for pensjonsinntekt er flyttet fra skatteloven § 16-60 til § 16-1, jf. Prop. 116 LS (2010–2011) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv.

3.3 Skattebegrensning for enslige forsørgere i Oslo – endring av ligningspraksis

Enslige forsørgere som mottar overgangsstønad fra folketrygden, skattlegges etter skattebegrensningsregelen dersom dette gir lavere skatt enn ordinære skatteregler, jf. skatteloven § 17-1 første ledd bokstav b. Etter skattebegrensningsregelen skal det ikke utlignes skatt eller trygdeavgift hvis alminnelig inntekt med enkelte tillegg ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget. Beløpsgrensen fastsettes årlig og tilpasses nivået på folketrygdens minstepensjon. For inntektsåret 2011 er beløpsgrensen 117 400 kroner for enslige. Grensen foreslås økt med anslått lønnsvekst til 122 100 kroner i 2012, jf. avsnitt 3.2.

I Oslo har det lenge vært ligningspraksis å gi enslige forsørgere skattebegrensning på andre og gunstigere vilkår enn ellers i landet. Den særskilte ligningspraksisen består i at det for enslige forsørgere er lagt til grunn høyere beløpsgrenser i skattebegrensningsregelen enn det som følger

av skattevedtaket. Beløpsgrensen øker med antall barn, og for inntektsåret 2010 var beløpsgrensen 146 062 kroner for en enslig forsørger med ett barn, mens den var 168 162 kroner for en enslig forsørger med fem barn.

Ligningspraksisen i Oslo bygger på en tidligere lovbestemmelse som ga kommunene adgang til å regulere beløpsgrensen for særfradrag til personer med liten skatteevne. Hensikten var at kommunene skulle tilpasse grensene til de lokale leveomkostningene, som man mente lå høyere i de store byene enn i landet for øvrig. Fra 1983 ble det lovfestet en felles beløpsgrense for hele landet, og i forarbeidene til lovendringen (Ot.prp. nr. 16 (1982–83)) uttaler departementet at «*[l]ovens ordning har ført til større ulikheter enn tilsiktet i behandlingen av dem som trenger fradrag for liten skatteevne. Finansdepartementet mener at det ut fra lovens likhetsprinsipper bør gjennomføres en mer ensartet praksis over hele landet som er felles for alle kommuner*». Kommunene som hadde praktisert en høyere beløpsgrense for særfradraget, fikk i en overgangsregel adgang til å fortsette denne praksisen. Overgangsregelen ble videreført da særfradraget for liten skatteevne ble erstattet av skattebegrensingsregelen i 1989, men bortfalt i forbindelse med teknisk revisjon av skatteloven og samling av alle departementets forskrifter i 1999.

For enslige forsørgere i Oslo fortsatte likevel denne praksisen, og de særskilte beløpsgrensene brukes både ved skattebegrensning etter hovedregelen i § 17-1 og når skattebegrensning innvilges etter den skjønsmessige regelen i § 17-4. For inntektsåret 2009 fikk om lag 3 600 enslige forsørgere i Oslo skattebegrensning etter skatteloven § 17-1 og om lag 150 etter skatteloven § 17-4. Det er ikke kjent hvor mange av disse som har fått skattebegrensning på grunn av de forhøyede beløpsgrensene.

Den særskilte ligningspraksisen for enslige forsørgere i Oslo er i strid med loven og må derfor opphøre. Av hensyn til de skattyterne som berøres, vil praksisen bli avviklet gradvis ved at ingen nye skattytere kommer inn under de forhøyede beløpsgrensene for inntektsåret 2012, og beløpsgrensene settes ned til den grensen som følger av skattevedtaket fra og med inntektsåret 2015. Ettersom man bare kan motta overgangsstønning for et begrenset antall år, jf. folketrygdloven § 15-6, vil de fleste enslige forsørgere som har fått skattebegrensning etter de forhøyede beløpsgrensene, ikke lenger ha krav på skattebegrensning på dette tidspunktet.

Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser av betydning. Departementet anslår på usikkert grunnlag at endringen vil øke provenyet med 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2012.

3.4 Heve grensen for bruk av høy kilometersats i reisefradraget

Skattyter kan som hovedregel kreve fradrag for kostnader knyttet til arbeidsreiser (reiser mellom hjem og fast arbeidssted) og besøksreiser til hjemmet. Reisefradraget gis uavhengig av transportmiddel og kommer i tillegg til minstefradraget, som i utgangspunktet skal dekke normale kostnader til reiser mellom hjem og arbeid. Reisefradraget beregnes etter følgende standardsatser og rammer for 2011:

- 1,50 kroner per km for de første 35 000 km per år.
- 0,70 kroner per km for reiseavstand utover 35 000 km per år.
- Fradraget gis bare for den delen av de stipulerte kostnadene som overstiger 13 950 kroner per år.

Ved samlet reiselengde over 35 000 km gis det alternativt fradrag for faktiske, dokumenterte reiseutgifter så lenge disse ikke overskrider 1,50 kroner per kilometer, jf. skattelovforskriften § 6-44-1 andre ledd.

Regjeringen foreslår å heve grensen for når skattyter skal benytte satsen på 0,70 kroner per km, fra 35 000 km til 50 000 km. Forslaget innebærer en skattelettelse for mange med daglige arbeidsreiser over om lag 76 km hver vei. Dette gjelder for eksempel de som arbeider i Oslo sentrum og bor lenger unna enn Minnesund i Akershus, Råde i Østfold, Holmestrand i Vestfold, Brandbu i Oppland eller Sokna i Buskerud. For de som jobber i Trondheim sentrum, innebærer forslaget en lettelse ved daglige arbeidsreiser som starter lenger unna enn for eksempel Levanger. Med utgangspunkt i Stavanger sentrum må de daglige arbeidsreisene starte lenger unna enn for eksempel Egersund. Tilsvarende for Bergen sentrum som utgangspunkt vil være for eksempel Norheimsund.

Endringen gjennomføres ved å endre skattelovforskriften § 6-44-1 første ledd.

Forslaget innebærer et provenytap på 37 mill. kroner påløpt i 2012. Det bokførte provenytapet anslås til 30 mill. kroner i 2012 og 7 mill. kroner i 2013.

3.5 Andre grenser og fradrag i personbeskatningen

Det foreslås å lønnsjustere viktige grenser i personskattesystemet med 4 pst., herunder personfradraget, øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt og innslagspunktene i toppskatten.

Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet innslagspunktene i arveavgiften, det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, nedre grense for betaling av trygdeavgift, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, fisker- og sjømannsfradraget, nedre grense i særfradraget for store sykdomsutgifter, særfradraget for uførhet, grensene i foreldrefradraget, maksimumsgrensen i fradraget for gaver til frivillige organisasjoner, maksimumsgrensen i fradraget for innbetaling til individuell pensjonsordning, formuestillegget i skattebegrensingsregelen for uførepensjonister, nedre grense i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid og maksimal sparing i Boligsparing for ungdom (BSU). I tillegg holdes kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid nominelt uendret.

Det er en fordel for skattyter at nedre grense i særfradraget for store sykdomsutgifter og nedre grense i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid holdes nominelt uendret. De øvrige grensene som videreføres nominelt, medfører en innstramming. Samlet sett øker nominell videreføring, avrundning og samspillsvirkninger mv. provenyet med 181 mill. kroner påløpt. Av dette utgjør nominell videreføring av innslagspunktene i arveavgiften 51 mill. kroner. Nominell videreføring av nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid utgjør en netto innstramming på om lag 14 mill. kroner påløpt. Samlet bokført provenyøkning av å videreføre beløpsgrenser nominelt mv. anslås til 109 mill. kroner i 2012.

3.6 Skatt på formue

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1,1 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 700 000 kroner i 2011. Ektefeller får hvert sitt bunnfradrag.

Formuesskatten spiller en sentral rolle i Regjeringens fordelingspolitikk, og formuesskattens fordelingsegenskaper er styrket betydelig de senere årene. Bunnfradragene har blitt mer enn firedoblet for enslige og mer enn nidoblet for ektepar siden 2005. Både aksjerabatten og 80-prosent-

regelen er blitt avvirket. Nye verdsettingssystemer for næringseiendom og bolig, som ble innført i henholdsvis 2009 og 2010, har gitt en bedre sammenheng mellom ligningsverdier og reelle verdier.

Regjeringen foreslår ingen større endringer i formuesskatten i 2012. Bunnfradraget i formuesskatten bør imidlertid økes med jevne mellomrom for å ta hensyn til formuesvekst. Med de nye verdsettingssystemene for bolig og næringseiendom fanges prisutviklingen automatisk opp ved fastsettelsen av ligningsverdiene, slik at verdsettingen har blitt mer i tråd med det som gjelder for formuesobjekter som børsnoterte aksjer og bankinnskudd. Skal reell formuesskatt og antall personer i formuesskatteposisjon holdes om lag på samme nivå, må bunnfradraget justeres i takt med utviklingen i grunnlagene.

Regjeringen foreslår på denne bakgrunn å heve bunnfradraget til 750 000 kroner i 2012. Ektepar, som lignes under ett for formue, får samlet et bunnfradrag på 1,5 mill. kroner. Andel av skattyterne som betaler formuesskatt, vil bli om lag uendret på 17 pst. i 2012. Det vises til forslag til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 § 2-1.

I tillegg foreslår Regjeringen å øke ligningsverdiene av fast eiendom i utlandet og fritidseiendom med 10 pst. For fast eiendom i utlandet og fritidseiendom er det fortsatt nødvendig å justere ligningsverdiene opp særskilt for å ta hensyn til verdiutviklingen.

Samlet anslås forslagene å øke provenyet med om lag 4 mill. kroner påløpt og bokført. Det vises også til forslaget om å heve maksimumsgrensen i grunnlaget for eiendomsskatt på kraftverk, jf. kapittel 19. I den forbindelse legges det opp til å endre kapitaliseringsrenten. Dette vil få betydning for formuesverdsettingen av kraftverk og gir en skattelettelse på 15 mill. kroner påløpt i 2011 og bokført i 2012 for formuesskattepliktige eiere av kraftverk.

3.7 Økt trygdeavgift for jordbruk, skogbruk og reindrift

Trygdeavgiften for næringsinntekt fra jord- og skogbruk samt reindrift er 7,8 pst. Differansen mellom avgiften på 7,8 pst. og den ordinære trygdeavgiften for næringsinntekt på 11 pst. skal dekkes med tilskudd knyttet til næringsavtalene i landbruket.

I forbindelse med jordbruksforhandlingene våren 2011 varslet Finansdepartementet et forslag

om å heve trygdeavgiften for jordbruk og skogbruk fra 7,8 pst. til 11 pst. fra 2012, jf. Prp. 126 S (2010–2011) avsnitt 6.3.1. Bakgrunnen for å øke trygdeavgiften er at den årlige bevilgningen over jordbruksavtalen som overføres folketrygden for å dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst., har vært for lav. Bevilgningen har vært nominelt uendret på 130,8 mill. kroner i mange år. Skatteøkningen som følge av økt trygdeavgift på 206 mill. kroner påløpt og bokført i 2012, kompenseres ved økt jordbruksfradrag på 120 mill. kroner i 2012 og omdisponering av bidraget på 130,8 mill. kroner til inntektsgivende tiltak innenfor jordbruksavtalen. Økt trygdeavgift, økt jordbruksfradrag og omdisponering av beløp går samlet sett i balanse når det tas hensyn til skatt på beløpet som omdisponeres til inntektsgivende tiltak (45 mill. kroner).

I samsvar med dette foreslår departementet at nedre grense i jordbruksfradraget økes fra 54 200 kroner til 63 500 kroner, og at øvre grense økes fra 142 000 kroner til 166 400 kroner. Satsen i jordbruksfradraget foreslås økt fra 32 pst. til 38 pst. Beregnet med utgangspunkt i jordbruksfradragets grenser i 2011 uten prisjustering gir dette en skattelettelse på 120 mill. kroner. Regnet i forhold til referansealternativet for budsjettet hvor grensene i jordbruksfradraget er prisjustert, utgjør lettelsen 111 mill. kroner påløpt og bokført.

Økt trygdeavgift vil også omfatte skogbruket, herunder selvstendig næringsdrivende innenfor skogbruket som ikke driver jordbruk. For å kompensere for avgiftsøkningen ble avtalepartene i jordbruksforhandlingene enige om å øke disponeringen av midler til skogbruk og bioenergi over Landbrukets utviklingsfond med 15 mill. kroner.

Reindriftsnæringen har i likhet med jordbruksnæringen en trygdeavgift på 7,8 pst., og det bevilges et beløp over reindrifftsavtalen som overføres til folketrygden for å dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst. Reindrifftsnaeringen har videre et reindrifftsfradrag på nivå med jordbruksfradraget. Departementet foreslår å øke trygdeavgiften for næringsinntekt fra reindrift fra 7,8 pst. til 11 pst., slik at også denne bringes på linje med ordinær trygdeavgift for næringsinntekt. Samtidig foreslås reindrifftsfradraget økt tilsvarende som jordbruksfradraget. Dette innebærer at nedre grense økes fra 54 200 kroner til 63 500 kroner, at det prosentvise fradraget økes fra 32 pst. til 38 pst., og at øvre grense økes fra 142 000 kroner til 166 400 kroner. Bevilgningsmessige konsekvenser på utgiftssiden av økt trygdeavgift forutsettes fulgt opp innenfor rammen av reindrifftsavtalen. Økt trygdeavgift anslås å øke provenyet med om lag 3 mill. kroner påløpt og bokført i 2012. Økt

reindrifftsfradrag innebærer en skattelettelse på om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført i 2012.

Etter dette vil det bare være fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) som vil ha 7,8 pst. trygdeavgift på næringsinntekt. Den lavere trygdeavgiftssatsen for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler en produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst. trygdeavgift, jf. avsnitt 3.8.

Økningen av jordbruksfradraget og reindrifftsfradraget er omtalt i kapittel 22. Når det gjelder økningen av trygdeavgiften for jord- og skogbruk samt reindrift, vises det til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012 § 8. Forslaget til avgiftsvedtak har ikke som i vedtaket for 2011 en særskilt omtale av næringsinntekt fra jordbruk, skogbruk og reindrift ettersom denne typen inntekter med dette forslaget blir behandlet på linje med annen næringsinntekt med hensyn til trygdeavgiften.

3.8 Produktavgiften

Av næringsinntekt skal det normalt svares 11 pst. trygdeavgift, mens satsen er 7,8 pst. for lønnsinntekt. Næringsdrivende i primærnæringene betaler også 7,8 pst. trygdeavgift i 2011. For næringsinntekt i jordbruk, skogbruk og reindrift foreslås satsen økt til 11 pst. i 2012, mens fiskerinæringen beholder satsen på 7,8 pst. I fiskerinæringen blir mellomlegget opp til 11 pst. dekket av en særskilt produktavgift, som ilegges all fangst fra norskregistrerte fartøy. Produktavgiften skal dessuten dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenger for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. I brev av 5. september 2011 tilrår Fiskeri- og kystdepartementet at satsen settes til 2,7 pst. for 2012. I brevet fra Fiskeri- og kystdepartementet heter det blant annet:

«Fiskeri- og kystdepartementet har innhentet prognose på førstehåndsverdi og pensjonsgivende inntekt fra Fiskeridirektoratet. NAV har kommet med opplysninger om utviklingen i kostnadene ved kollektiv tilleggstrygd til sykepenger for fiskere og Garantikassen for fiskere har opplyst om utviklingen i utbetalingene av arbeidsledighetstrygd for fiskere så langt i år. På bakgrunn av disse opplysningene har departementet utarbeidet en prognose for utbetalinger av a-trygd og sykepenger i 2012.

Følgende størrelser ligger derfor til grunn ved fastsetting av nivået på produktavgiften for 2012:

	2011	2012
Førstehåndsverdi som det skal betales produktavgift av:	12 100,0 mill. kr	13 545,0 mill. kr
Dette gir en pensjons-givende inntekt på:	4 663,0 mill. kr	5 219,0 mill. kr

Fiskeri- og kystdepartementet legger samtidig til grunn følgende prognoser for ytelser produktavgiften skal dekke i 2012:

	2011	2012
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	149,2 mill. kr	167,0 mill. kr
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt)	9,3 mill. kr	10,4 mill. kr
Dagpenger ved arbeidsløshet	27,0 mill. kr	43,8 mill. kr
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger	160,6 mill. kr	140,0 mill. kr
Totalt	346,1 mill. kr	361,3 mill. kr

Satsen for 2011 ble fastsatt av Stortinget til 2,9%. Reviderte grunnlagstall tilsa i mai 2011 at det ikke var behov for å justere satsen i RNB. Oppdaterte tall viser at dette var en god vurdering. Likevel kan det se ut til at førstehåndsverdien i år blir høyere enn tidligere antatt, samtidig som sykepengeutbetalingene for første halvår har gått ned. Dette vil trolig gi et overskudd i balansen over innbetalinger og forbruk for 2011, og vil tas med i senere vurderinger av produktavgiftssatsen.

Beregning ut fra innhentede prognoser tilsier at riktig sats på produktavgiften vil være 2,7 pst. for 2012.»

Finansdepartementet foreslår derfor, i tråd med Fiskeri- og kystdepartementets tilrådning, at satsen i produktavgiften settes til 2,7 pst. i 2012.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskere og hval- og selfangstnæringen for 2012.

3.9 Arbeidsgiveravgift

Med virkning fra 1. januar 2012 blir kommunene Mosvik og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke slått sammen til én kommune. Navnet på den sammenlåtte kommunen blir Inderøy.

Foretak i Inderøy kommune betaler i dag arbeidsgiveravgift med en generell sats på 14,1 pst. (høyeste sats), mens den generelle satsen i Mosvik kommune er 10,6 pst. Den lavere satsen i Mosvik kommune er i tråd med beslutningen fra EFTAs overvåkingsorgan (ESA) av 19. juli 2006 om å godkjenne differensierte satser for å fremme den økonomiske utviklingen i bestemte geografiske områder for perioden 2007–2013.

ESA har ved brev av 29. juli 2010 godkjent at foretak i det geografiske området som inntil 31. desember 2011 utgjør Mosvik kommune, kan fortsette å betale arbeidsgiveravgift med en generell sats på 10,6 pst. for årene 2012 og 2013, dvs. de to første årene etter sammenslåingen med Inderøy kommune. Øvrige områder av Inderøy kommune vil i samme periode fortsatt være underlagt satsen på 14,1 pst.

Videreføringen av den generelle satsen på 10,6 pst. for det geografiske området som utgjør Mosvik kommune, går fram av Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012. Det vises til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012.

3.10 Endringer i kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2012

Fastsettingen av skattørene skjer innenfor et samlet opplegg for kommuneøkonomien, og må ses i sammenheng med utviklingen i skattegrunnlagene, endringer i personbeskatningen og fordelingen av inntektene til kommunene og fylkeskommunene mellom overføringer og skatter.

I Kommuneproposisjonen ble det signalisert at skattørene for 2012 skal fastsettes ut fra et mål om at skatteinntektene for kommunesektoren skal utgjøre 40 pst. av de samlede inntektene. Som følge av samhandlingsreformen får kommunene overført om lag 5½ mrd. kroner fra de regionale helseforetakene i form av økt rammetilskudd. Overføringen av midler i forbindelse med samhandlingsreformen er holdt utenom beregningsgrunnlaget ved fastsettelsen av skattørene.

Økningen i de kommunale skattørene fra 2011 til 2012 må ses i sammenheng med at skatteandelen ble redusert fra over 44 pst. i 2010 til 40 pst. i 2011. For å oppnå dette ble de kommunale skattørene redusert med 1,5 prosentpoeng fra 2010 til 2011. Siden deler av skattene blir innbetalt året etter de påløper, medfører den nevnte skattørereduksjonen isolert sett en nedgang i de innbetalte

kommuneskattene også i 2012. For å motvirke denne nedgangen er det behov for en viss økning i den kommunale skattøren i 2012.

For å oppnå en skatteandel på 40 pst. når overføringene knyttet til samhandlingsreformen holdes utenom, foreslås de kommunale skattørene for personlig skattytere økt fra 11,3 pst. i 2011 til 11,6 pst. i 2012, det vil si en økning med 0,3 pro-

sentpoeng. De fylkeskommunale skattørene foreslås holdt uendret på 2,65 pst. Den foreslåtte utviklingen i skattørene framgår av tabell 3.1. Satsen for fellesskatt til staten foreslås redusert fra 14,05 pst. i 2011 til 13,75 pst. i 2012, det vil si en reduksjon med 0,3 prosentpoeng. Samlet skatt på alminnelig inntekt fra personlige skattytere utgjør dermed 28 pst.

Tabell 3.1 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2011 og 2012. Prosent

	2011	2012	Endring i pst.poeng
Kommuner	11,30	11,60	0,30
Fylkeskommuner	2,65	2,65	0,00
Fellesskatt til staten	14,05	13,75	-0,30
Alminnelig inntekt	28,00	28,00	0,00

Kilde: Finansdepartementet.

4 Indirekte skatter

4.1 Innledning

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. Hovedtrekkene i forslag til endringer i avgiftsopplegget omtales i kapittel 1. Overordnede prinsipper og begrunnelser for de indirekte skattene er beskrevet i kapittel 2. Dette kapitlet gir en nærmere omtale av de enkelte avgiftene med referanse til kapittel og post på statsbudsjettets inntektsside og til de konkrete forslag til tilhørende avgiftsvedtak som Stortinget inviteres til å fatte. Toll er omtalt i kapittel 5.

Særavgiftene og merverdiavgiften fastsettes av Stortinget ved plenarvedtak for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Vurderingen av avgiftssatsene inngår i den årlige budsjettbehandlingen. Av plenarvedtakene om særavgiftene framgår også bestemmelser om fritak mv. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er gitt i egne forskrifter med hjemmel i særlover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor kjøretøyer og båter. Bestemmelser om fritak for merverdiavgift, unntak fra merverdiavgiftsloven, registreringsplikt mv. framgår av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

4.2 Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)

4.2.1 Økt merverdiavgift på matvarer

Regjeringen foreslår at merverdiavgiftssatsen på matvarer økes fra 14 til 15 pst. med virkning fra 1. januar 2012. Dette gir en provenyøkning på om lag 1 300 mill. kroner påløpt og om lag 1 085 mill. kroner bokført i 2012.

Økningen i merverdiavgiften kan føre til at matprisene øker med 0,88 pst. dersom hele avgiftsøkningen veltes over i økte forbrukerpriser. Prisøkningen kan imidlertid bli mindre dersom produsenter og detaljister ikke velter hele avgiftsøkningen over på kundene.

Regjeringen foreslår også å fjerne avgiftene i matforvaltningen i budsjettet for 2012. Det vises til egen omtale i avsnitt 4.26. Bortfallet av matproduksjonsavgiftene kan motvirke deler av prisøk-

ningen som følge av økt merverdiavgift. Det forventes ikke at endringene samlet sett vil medføre vesentlig økning i matvareprisene.

Det vises til forslag til vedtak om merverdiavgift § 3.

4.2.2 Avvikling av veifritaket

I merverdiavgiftsloven er det gitt et fritak for beregning av merverdiavgift ved omsetning av tjenester i siste ledd til offentlig vei. Fritaket ble innført i 1972 for at merverdiavgiften ikke skal gi konkurranseulemper for private utbyggere av vei sammenlignet med offentlig utbygging for eksempel i Statens vegvesen. Produksjonsvirksomheten i Statens vegvesen ble 1. januar 2003 skilt ut som eget statsaksjeselskap (Mesta AS). Eventuelle konkurransevidringer som følge av egenproduksjon i Statens vegvesen må dermed i stor grad antas å være borte. Etter innføringen av den generelle kompensasjonsordningen 1. januar 2004 får kommuner og fylkeskommuner kompensert merverdiavgift som påløper når varer og tjenester benyttes i forbindelse med utbygging, drift og vedlikehold av kommunale og fylkeskommunale veier. Den opprinnelige begrunnelsen for veifritaket synes dermed å ha falt bort.

Tilsvarende fritak gjelder for tjenester i form av bygging, vedlikehold mv. av baneanlegg som benyttes til skinnegående, kollektiv persontransport. På grunn av at persontransport og infrastruktur for persontransport er blitt merverdiavgiftspliktig, er det full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

Sammen med Samferdselsdepartementet har Finansdepartementet vurdert ulike modeller for å avvikle veifritaket. En avvikling av fritaket vil medføre økte merverdiavgiftskostnader for bygging, vedlikehold og drift av offentlig vei. Det legges opp til at en eventuell omlegging skal være provenynøytral. Det innebærer at økte utgifter til offentlige veier kompenseres gjennom økte bevilgninger over statsbudsjettet, som motsvares av tilsvarende økte merverdiavgiftsinntekter. For riksveier vil de økte kostnadene til merverdiavgift

kunne kompenseres ved å øke bevilgningene til Statens vegvesen. For kommunale og fylkeskommunale veier vil bevilgningene til kompensasjonsordningen for kommunesektoren måtte økes. Videre vil også eventuell merkostnad for den bompengefinansierte delen av bompengeprojekter måtte bli kompensert.

Det vil imidlertid kreve ytterligere utredninger før en kan fremme et forslag om å avvikle veifritaket. Det tas sikte på å komme tilbake til saken i statsbudsjettet for 2013.

4.2.3 Merverdiavgift på utleie av fritidseiendom

Utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom er merverdiavgiftspliktig med en sats på 8 pst. Et vilkår for avgiftsplikt er blant annet at det utøves næringsvirksomhet. Om det utøves næringsvirksomhet, kan imidlertid være krevende å avgjøre i praksis. Departementet har derfor utarbeidet forslag til avgrensning av avgiftsplikten ved næringsmessig utleie av hytter og annen fritidseiendom. Det legges opp til å innføre nærmere bestemte objektive kriterier for avgiftsplikt på dette området, noe som vil kunne bidra til økt likebehandling og større forutsigbarhet. Forslaget til avgrensning av avgiftsplikten har vært på høring. Høringsfristen gikk ut 15. september 2011. Departementet vil følge opp saken og tar sikte på å komme tilbake med et konkret lovforslag.

4.2.4 Utredning av en aktivitetsskatt for finansiell sektor

Bakgrunn

Merverdiavgiften er en generell avgift på forbruk som skal skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften bør derfor utformes slik at den i minst mulig grad bidrar til uheldige vridninger i økonomien. I Norge og i de fleste andre land er finansielle tjenester som hovedregel unntatt fra merverdiavgift. Unntaket innebærer at det ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av finansielle tjenester, samtidig som finansiell virksomhet ikke får fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet. Bakgrunnen for unntaket er at det er vanskelig å fastsette et egnet avgiftsgrunnlag. I merverdiavgiftssystemet skjer beregningen av avgiften for hver enkelt transaksjon. En slik beregning er ikke praktisk mulig i finanssektoren, siden deler av merverdien her stammer fra

marginbaserte tjenester (blant annet rentemarginer).

Manglende fradragsrett innebærer i praksis at finansnæringen beskattes for vare- og tjenesteinnsatsen. Dette kan bidra til avgiftsmotiverte tilpasninger til regelverket og hindrer rasjonelle valg i produksjonen. Videre bidrar merverdiavgiftsunntaket til at prisene på finansielle tjenester kan bli for høye for merverdiavgiftspliktige foretakskunder (fordi det ikke beregnes utgående merverdiavgift som foretakene kan trekke fra) og for lave for kunder som ikke er merverdiavgiftspliktige. Samlet sett bidrar unntaket til å vri ressurser og forbruk i retning av finanssektoren på bekostning av andre deler av økonomien.

Finanskriseutvalget (NOU 2011: 1 Bedre rustet mot finanskriser) har pekt på at finanssektoren er underbeskattet. Utvalget har blant annet foreslått at myndighetene utreder en såkalt aktivitetsskatt som bøter på at finansiell sektor ikke betaler merverdiavgift. Det vises til en bredere gjennomgang av utvalgets innstilling i Meld.St. 1 (2011–2012) Nasjonalbudsjettet 2012.

Internasjonalt diskuteres både skatt på merverdien, transaksjonsskatter og stabilitetsavgifter. Staben i det internasjonale pengefondet (IMF) har skissert en mulig aktivitetsskatt, såkalt Financial Activities Tax (FAT), som et alternativ til ordinær merverdiavgift. EU-kommisjonen har hatt ulike initiativ til nye skatter på finanssektoren på høring. I tillegg til en aktivitetsskatt har også en skatt på finansielle transaksjoner vært diskutert.

Finanskriseutvalget og høringen

Finanskriseutvalget viste til at merverdiavgiften hovedsakelig er begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlig forbruk, investeringer og overføringer, og at det i utformingen av avgiften legges vekt på at den gir minst mulig uheldige vridninger i økonomien. Unntaket for merverdiavgift for finanssektoren bryter med dette prinsippet og kan bidra til at finanssektoren blir for stor. Etter utvalgets syn burde forbruk av finansielle tjenester være omfattet av merverdiavgiften på samme måte som forbruk av varer og tjenester i andre sektorer. Utvalget foreslo at norske myndigheter utreder grunnlaget for – og de eventuelle konsekvensene av – en skatt på finansinstitusjonenes overskudd og lønnsutbetalinger for å beskatte merverdien skapt i finanssektoren, og således korrigere de uheldige konsekvensene av sektorens merverdiavgiftsunntak. En slik skatt kan også gi betydelige inntekter. Utvalget understre-

ket at et slikt skatteforslag må vurderes i sammenheng med annen beskatning av finanssektoren.

Utvalget viste imidlertid til at mobiliteten i de finansielle tjenestene tilsier at skatten bør innføres så likt og samtidig som mulig i så mange land som mulig.

De fleste høringsinstanser som har uttalt seg, er enige i at det er uheldig at en sektor ikke er omfattet av merverdiavgift. Enkelte instanser, som blant annet *Attac*, *Akademikerne*, *Unio* og *LO*, støtter forslaget om å utrede en aktivitetsskatt. *Den norske advokatforening*, *Konkurransetilsynet*, *Norges Bank*, *Norges Rederiforbundet*, *Finanstilsynet*, *Finansnæringens fellesorganisasjon* og *Sparebankforeningen* mener at norske myndigheter bør avvente utviklingen i EU før en eventuelt vurderer å innføre en slik skatt. Det begrunnes blant annet med at skatten kan skade norske finansinstitusjoners konkurranseevne, og at bankene framover har behov for å bygge opp mer egenkapital. *Norges Bank* uttaler blant annet at en norsk aktivitetsskatt kan «medføre at en uønsket stor andel av de finansielle tjenestene rettet mot det norske markedet, tilbys av finansinstitusjoner som bare har minimal stedlig virksomhet her i landet.»

Enkelte instanser viser til at det er uklart om og eventuelt hvordan en aktivitetsskatt kan påvirke atferdsrisiko og bidra til økonomisk stabilitet, og at det er grunn til å tro at skatten vil bli overveltet på kundene. Noen instanser er imot forslaget om en aktivitetsskatt.

Arbeid med aktivitetsskatt i andre land

EU-kommisjonen har nylig uttalt seg positivt til en form for aktivitetsskatt på deler av finansinstitusjonenes overskudd og lønnsutbetalinger som et mulig virkemiddel for å beskatte merverdien som skapes i sektoren. EU-kommisjonen har varslet at den vil utrede mulighetene for å innføre en slik skatt. Kommisjonen hadde i vår på høring to mulige nye skatter, en avgift på finansielle transaksjoner og en aktivitetsskatt. Det ble varslet en nærmere vurdering senere i år. Før sommeren gjorde også EU-parlamentet vedtak om at Kommisjonen skulle fremme forslag om en avgift på finansielle transaksjoner, og EU-kommisjonen har i løpet av sommeren uttalt at den i høst vil komme med lovforslag om en slik avgift. Kommisjonen skriver at den vil fremme et konkret lovforslag om transaksjonsskatt innen utgangen av 2011, med sikte på innføring fra 2018. Ifølge Kommisjonen kan en slik skatt gi årlige inntekter til EU på om lag 37 mrd. euro fra 2020.

Noen land har innført tilleggsskatter på lønnsutbetalinger i finanssektoren som har likhetstrekk med en aktivitetsskatt. I 1990 introduserte Danmark en avgift på lønnsutbetalinger (lønsumsafgift) for selskaper som selger varer eller tjenester som er unntatt fra merverdiavgift. Avgiftsgrunnlag og -sats varierer avhengig av virksomhetens aktivitet og organisasjonsform. Finansiell sektor har den høyeste avgiftssatsen på 10,5 pst. Avgiften ilegges alle former for lønn og lønnstillegg som de ansatte mottar, herunder gratialer, bonus, pensjonsforsikringer og –bidrag, honorarer, fri telefon og skattepliktige naturalytelser, men med unntak av opsjoner. Dette tilsvarer i all hovedsak det grunnlaget man i Norge bruker ved utskrivning av arbeidsgiveravgift. Frankrike har også en form for en ekstra skatt på lønninger i finanssektoren.

Alternative utforminger av en aktivitetsskatt

Finansdepartementet har vurdert to hovedmetoder for å utforme en aktivitetsskatt som alternativ til merverdiavgift i finanssektoren: addisjonsmetoden og subtraksjonsmetoden. Hovedtrekkene i de to metodene er beskrevet nedenfor.

Departementet har tatt utgangspunkt i at en aktivitetsskatt skal være et alternativ til merverdiavgift, og at det er hensiktsmessig om en aktivitetsskatt har merverdiavgiftssystemets nøytralitetsegenskaper. I det ordinære merverdiavgiftssystemet gis det fullt og umiddelbart fradrag for investeringer på anskaffelsestidspunktet, samtidig som all inntekt beskattes fullt ut ved at omsetningen er avgiftspliktig. Betalt merverdiavgift på innsatsfaktorer blir regnet mot utgående avgift. Dette beregningsgrunnlaget sikrer at merverdiavgiften ikke påvirker investeringsbeslutningene og er nøytral mellom egenkapital og lånefinansiering. Siden en aktivitetsskatt ikke vil beregnes på bakgrunn av den enkelte faktura, vil næringsdrivende som kjøper finansielle tjenester ikke få fradragført aktivitetsskatt slik de ville om finansielle tjenester var merverdiavgiftspliktige på ordinær måte. Det bør derfor vurderes om en kan utforme aktivitetsskatten slik at en motvirker at merverdiavgiftspliktige virksomheter belastes skatten. Ordinær merverdiavgift følger destinasjonsprinsippet ved at avgiftsplikten oppstår der forbruket skjer. Eksport er fritatt og import avgiftsbelegges. Dermed påvirker ikke merverdiavgiften lokaliseringsbeslutninger.

Felles for metodene som omtales nedenfor, er at de vil omfatte finansinstitusjoner innen både bank, forsikring og verdipapirforetak med konse-

sjonsplikt samt filialer av utenlandske finansinstitusjoner.

Skattegrunnlaget for en aktivitetsskatt etter *addisjonsmetoden* vil være summen av lønn og overskudd, som samlet utgjør merverdien som skapes i en virksomhet.

Ved bruk av addisjonsmetoden kan skattegrunnlaget baseres på eksisterende skattegrunnlag, som de lønnskostnader som ligger til grunn for arbeidsgiveravgiften og overskuddsbegrepet i selskapsskatten. For å sikre nøytralitet mellom finansieringsformer, slik som i merverdiavgiften, vil overskuddsbegrepet i selskapsskatten måtte korrigeres for kostnadene ved egenkapital.

Det må også vurderes om det skal gis fradrag i en aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden dersom et selskap har skattemessig underskudd. Dette kan eventuelt gjøres ved å gi fradrag i lønnsleddet, gjennom utbetaling (negativ skatt), eller ved å framføre det skattemessige underskuddet.

En aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden er den formen for aktivitetsskatt som IMF-staben presenterer i sin rapport². En slik aktivitetsskatt vil være basert på opprinnelsesprinsippet, og virksomheter som omfattes, beskattes for eksport og innenlandsk produksjon. Finansielle tjenester som kjøpes fra utlandet, vil ikke være skattepliktige. For at merverdien i sektoren skal beskattes fullt ut kan en aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden ikke kombineres med fradrag for inngående merverdiavgift. Manglende fradragsrett vil imidlertid kunne innebære at det ikke blir full nøytralitet i valg mellom innsatsvarer i produksjonen.

En aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden krever et detaljert regelverk mv. som det vil være naturlig eventuelt å sende på offentlig høring.

Merverdien i en virksomhet kan også beregnes ut fra differansen mellom inntekt og vare- og tjenesteinnsats. En slik metode omtales som *subtraksjonsmetoden*.

Metoden forutsetter at det etableres et nytt skattegrunnlag i form av et nytt inntektsbegrep. Inntektsbegrepet vil måtte omfatte både reelle og finansielle inntektsstrømmer. Det vil være nødvendig å definere og konkretisere hvilke inntekstyper som skal omfattes, og hvordan disse kan knyttes opp mot etablerte regnskapsstørrelser. Utforming og definisjon av et nytt inntektsbegrep er komplisert og vil kreve ytterligere utredning.

Ved utforming av en aktivitetsskatt etter subtraksjonsmetoden vil nøytralitet i utgangspunktet

kunne sikres ved å gi finansielle virksomheter fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. I praksis kan dette gjøres ved at finansielle virksomheter som omfattes av en aktivitetsskatt, får nullsats i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Den utgående avgiften for de finansielle tjenestene kan beregnes med utgangspunkt i summerte størrelser i regnskapet. Det vil imidlertid være en utfordring å samordne slike regler med de eksisterende fradragsreglene i det ordinære merverdiavgiftssystemet.

En slik metode vil gi nøytralitet i produksjonen ved at vare- og tjenesteinnsatsen ikke blir ilagt merverdiavgift, og ved at det gis umiddelbart fradrag for avgift på investeringer som motsvares av avgift på framtidig inntekt av investeringer. En aktivitetsskatt etter subtraksjonsmetoden vil også virke nøytralt på investeringsbeslutninger og finansieringsformer på samme måte som ordinær merverdiavgift.

Destinasjonsprinsippet står sentralt i merverdiavgiftssystemet ved handel over landegrensene. For å sikre mest mulig nøytralitet overfor lokaliseringsbeslutninger, bør en eventuell aktivitetsskatt under subtraksjonsmetoden søkes utformet i samsvar med dette prinsippet. Det vil si at eksport bør fritas, mens import skattlegges. Fritak for eksport kan i teorien gjennomføres ved å ekskludere inntekt fra eksport av tjenester fra skattegrunnlaget. En aktivitetsskatt vil imidlertid kun omfatte innenlandske finansielle virksomheter, og ved import er det vanskelig å definere tjenesten som skal skattlegges. I praksis kan det derfor være vanskelig å gjennomføre destinasjonsprinsippet fullt ut.

Det må vurderes om en aktivitetsskatt etter subtraksjonsmetoden kan gjennomføres ved at den integreres fullt ut i merverdiavgiftssystemet. Full integrasjon vil bety at en aktivitetsskatt vil framstå som en merverdiavgift for finanssektoren basert på visse særskilte regler, både for innenlandske forhold og for finansvirksomhet over landegrensene. Integrering i det ordinære merverdiavgiftssystemet reiser flere kompliserte spørsmål, særlig knyttet til oppkrevingsmekanismen, destinasjonsprinsippet, fradragsreglene og lovteknikk. Departementet er ikke kjent med at andre land har innført en aktivitetsskatt etter subtraksjonsmetoden.

Departementets foreløpige vurderinger

En aktivitetsskatt vil gi skatteinntekter som kan brukes til å redusere andre vridende skatter og avgifter. Innføring av en skatt på merverdien i

² Claessens, S, M. Keen and C. Pazarbasioglu, "Financial Sector Taxation-The IMF's Report to the G-20 and Background Material", IMF September 2010.

finansiell sektor vil dessuten bidra til en mer nøytral skattlegging av ulike typer næringsvirksomhet.

Finanskriseutvalget foreslo at en aktivitetsskatt utredes nærmere. EU-kommisjonen har også varslet en nærmere utredning med sikte på konkrete forslag. Danmark har i flere år hatt en aktivitetsskatt på lønninger i finanssektoren. Finanskapital er svært mobil mellom land, og finansnæringen i Norge er i konkurranse med lignende virksomheter i andre land. Prosessen med å vurdere lignende skatter i EU og i de andre nordiske land er derfor av interesse.

Departementets vurderinger så langt tyder på at det vil være både formelt og praktisk mulig å innføre en aktivitetsskatt. Det må utarbeides et detaljert regelverk for en slik skatt, og dette må eventuelt sendes på offentlig høring.

Av de to metodene for utformingen av en aktivitetsskatt er subtraksjonsmetoden systemmessig mest lik den ordinære merverdiavgiften og har i størst grad de samme nøytralitetssegenskapene. En aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden er enklere, men vil virke vridende på produksjons- og lokaliseringsbeslutninger. En aktivitetsskatt basert på subtraksjonsmetoden vil kreve mer omfattende utredning, blant annet fordi det må etableres et nytt skattegrunnlag.

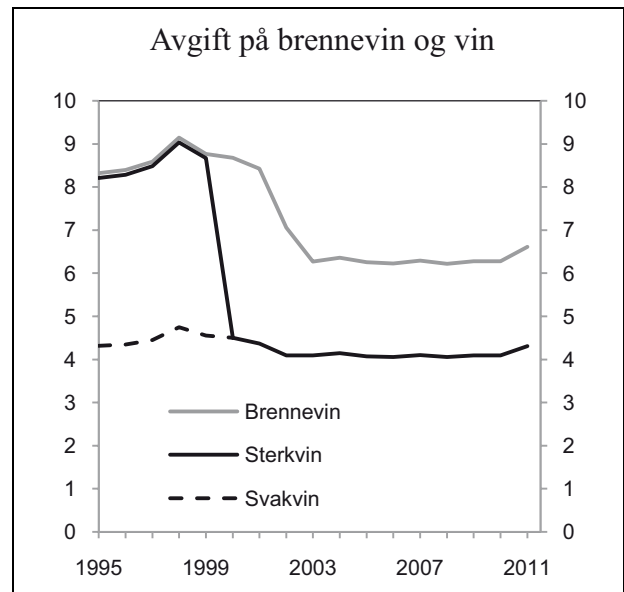
Utredningsbehovet vil være noe mindre om en aktivitetsskatt baseres på eksisterende skattegrunnlag. Da kan en aktivitetsskatt etter addisjonsmetoden være mest realistisk. Også en slik skatt vil reise spørsmål knyttet til blant annet skattegrunnlag, og de tekniske og praktiske utfordringene vil trolig være størst knyttet til utformingen av overskuddsgrunnlaget.

Departementet vil utrede mulige utforminger og konsekvenser av en aktivitetsskatt nærmere og komme tilbake til saken.

4.3 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

Foruten å skaffe staten inntekter har alkoholavgiftene som mål å begrense alkoholforbruk som bidrar til helsemessige og sosiale problemer. Høye avgifter på alkohol kan imidlertid føre til grensehandel, hjemmebrenning og smugling. Dette svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7



Figur 4.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995–2011. 2011-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

Avgiftene på brennevin og vin avhenger lineært av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarer.

Regjeringen foreslår at avgiftene på alkoholholdige drikkevarer prisjusteres fra 2011 til 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgift på brennevin og vin mv.

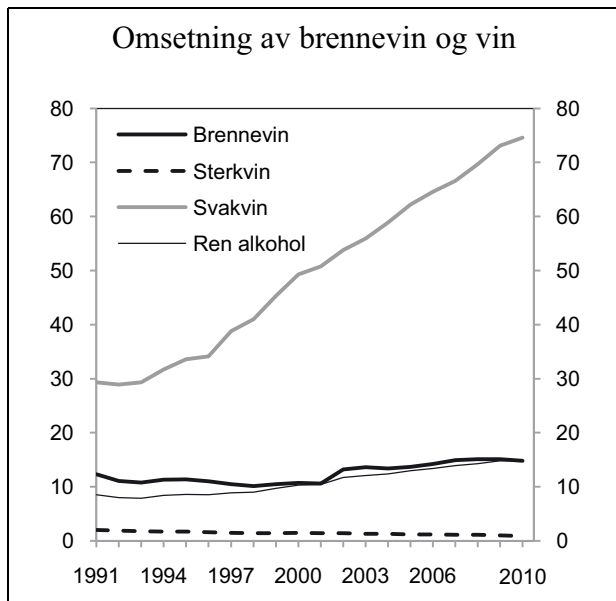
Figur 4.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2011. Etter mindre økninger i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile i tidsrommet fra 1998 til 2010. Alkoholavgiftene ble økt med 5 pst. reelt i 2011.

Figur 4.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin innenlands, dvs. salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert forbruk i form av avgiftsfritt salg (tax-free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det framgår av figuren at salget av brennevin har økt gjennom 2000-tallet. I 2010 lå salget om lag 20 pst. høyere enn i 1991. Salget av svakvin er

mer enn doblet i perioden. Figur 4.2 viser også at den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol, har økt i overkant av 70 pst. siden 1991.

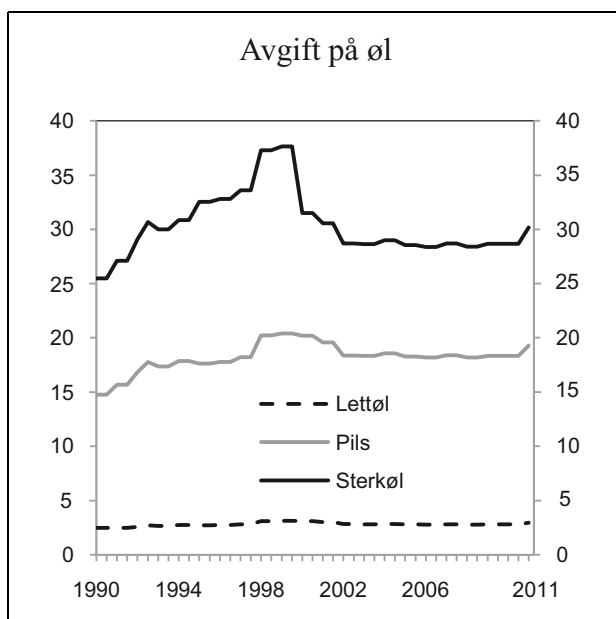
Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt på samme måte som vin, jf.



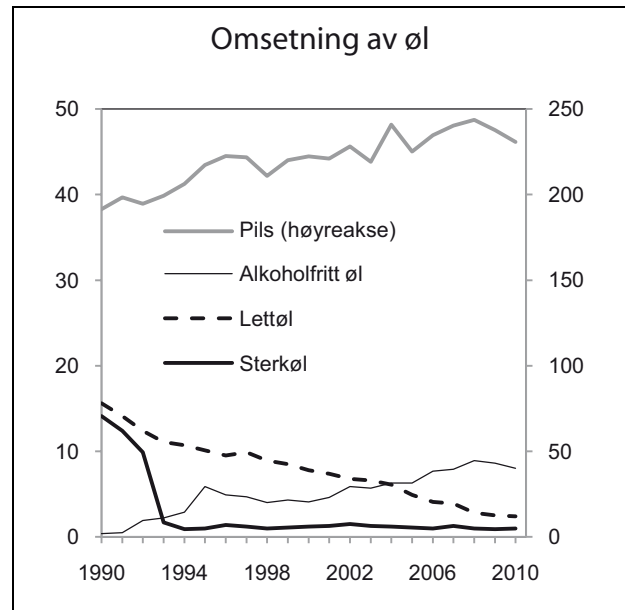
Figur 4.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1991–2010. Mill. liter

Kilde: Vinmonopolet.



Figur 4.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990–2011. 2011-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 4.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990–2010. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

omtale ovenfor. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl imidlertid uten tilsatt sukker eller søtstoffer og er derfor ikke avgiftspliktig (se avsnitt 4.20).

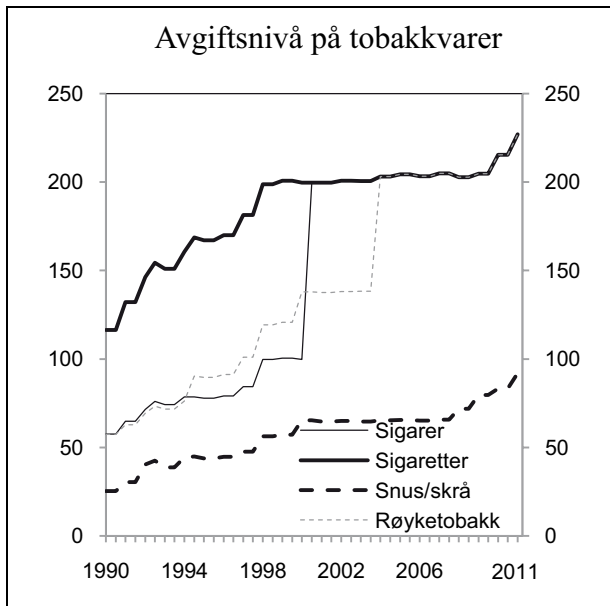
Figur 4.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2011. Det reelle avgiftsnivået har vært omtrent uendret i perioden 2003–2010. I 2011 ble avgiftene på øl økt med 5 pst. reelt.

Figur 4.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2010. Av figuren går det fram at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av alkoholfritt øl har økt svakt de siste årene. Det selges langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl. Til tross for en liten nedgang i ølsalget de siste par årene var omsetningen av pils omtrent 20 pst. høyere i 2010 enn i 1990.

4.4 Avgift på tobakkvarer (kap. 5531 post 70)

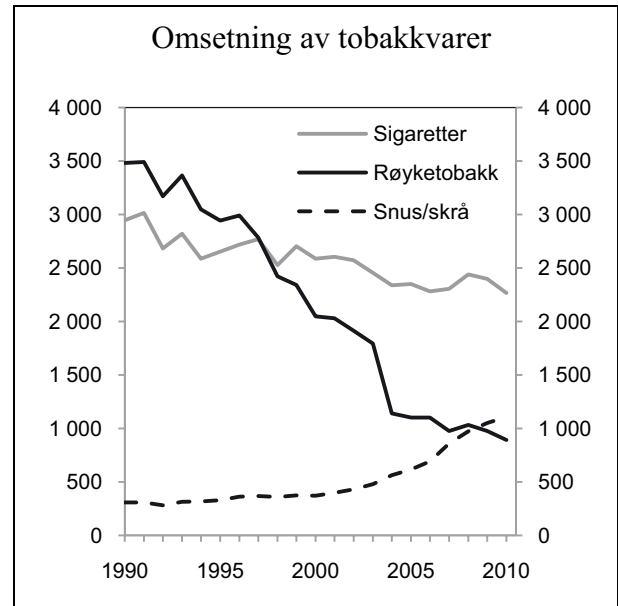
Foruten å skaffe staten inntekter har tobakkavgiftene til formål å begrense forbruket av tobakk som bidrar til helsemessige problemer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.

Avgiften på tobakkvarer mv. er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer,



Figur 4.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 1990–2011. 2011-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 4.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2010. 1000 kg

Kilde: Tobakkindustriens felleskontor.

sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/hylser. Tabell 1.9 viser avgiftssatsene for tobakkvarer i 2011.

Figur 4.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakkvarer fra 1990 til 2011. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakkproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse avgiftene økt reelt med 5 pst. årlig. For snus og skrå har avgiften økt utover prisjustering hvert år siden 2008.

Figur 4.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 1990 til 2010. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakkvarer over perioden. Det går også fram av figuren at det har vært en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn i salg av sigaretter. Omsetningen av snus har steget og særlig kraftig etter 2000. Samlet sett har utviklingen i tobakkforbruket vist en nedadgående trend helt siden 1990, og den registrerte omsetningen er i dag om lag 37 pst. lavere enn i 1990. De siste årene har imidlertid registrert omsetning ligget noe over nivået fra midten av 2000-tallet.

I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg (tax-free) og smugling. Tall fra Statens institutt for rusmiddelforskning (SIRUS) indikerer at det uregistrerte forbruket av sigaretter og røyketobakk står for om lag 40 pst. av totalforbruket.

Regjeringen foreslår å prisjustere avgiftene på tobakkvarer for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.5 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

4.5.1 Helhetlig gjennomgang av bilavgiftene

Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. (kap. 5536) er ikke-bruksavhengige og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. Disse omfatter engangsgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgiften på bensin og autodiesel (tidligere bensin- og autodieselavgiften) og er samlet i et felles vedtak om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71), se avsnitt 4.7.

I fjorårets budsjett ble det varslet at Regjeringen ser behov for en helhetlig gjennomgang av avgiftene på både kjøretøy og drivstoff og at en derfor vil komme tilbake til dette i kommende budsjetter. I løpet av det siste året har departementet hatt kontakt med en rekke organisasjoner med interesse for bilavgiftene. De synspunktene som har kommet fram, uttrykker at bilavgiftene skal ivareta og balansere ulike, og til dels motstri-

dende, hensyn. Samtidig er det viktig at statens inntekter fra avgiftene opprettholdes.

Veibruksavgiftene

Regjeringen ønsker å bidra til større forutsigbarhet om framtidige avgifter. Regjeringen ønsker derfor en omlegging til en mer generell veibruksavgift på drivstoff. Innen 2020 skal alle drivstoff ilegges veibruksavgifter etter energiinnholdet i drivstoffet. Veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader og ivareta hensynet til statens inntekter. I 2015 skal unntakene fra veibruksavgiften evalueres. I evalueringen skal det legges vekt på statens inntekter, klima- og miljøhensyn og næringslivet i distriktene. Regjeringen har ikke planer om å gjøre endringer i veibruksavgiftene for alternative drivstoff før evalueringen i 2015. Det vises til avsnitt 4.7 for nærmere omtale av en generell veibruksavgift.

Motorvognavgiftene

I budsjettene fra 2007 til 2011 er det gjennomført endringer i engangsavgiften, årsavgiften og vrakpanten for å stimulere til endringer i sammensetningen av bilparken som kan redusere globale og lokale utslipp fra veitrafikken. Innføringen av en CO₂-komponent i engangsavgiften fra 2007 og økningen av denne komponenten i 2009, 2010 og 2011, er en av faktorene som har bidratt til en vesentlig reduksjon i gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye førstegangsregistrerte kjøretøy, jf. avsnitt 4.5.2.

Regjeringen fortsetter omleggingen av motorvognavgiftene i miljøvennlig retning. Det legges vekt på å begrense både utslipp av klimagasser og lokale utslipp til luft.

For 2012 foreslås det å styrke CO₂-komponenten i engangsavgiften ved å redusere innslagspunktene med 5 g/km, med unntak av det laveste trinnet på 50 g/km som holdes uendret. Samtidig foreslås det å øke fradragssatsene i CO₂-komponenten for å stimulere til valg av biler med lave CO₂-utslipp. For varebilene foreslås det i tillegg å øke CO₂-komponenten fra 22 pst. til 25 pst. av avgiften for personbiler.

For å bidra til at det velges biler med lave NO_x-utslipp, foreslås det å innføre en NO_x-komponent i engangsavgiften. For personbiler vil denne tilsvare et anslag over miljø- og helsekostnader ved slike utslipp. For varebiler settes NO_x-komponenten til 25 pst. av avgiften for personbiler. Varebilene kommer relativt godt ut av avgiftssystemet, men de får nå samlet sett en mindre

avgiftsskjerpelse. Samtidig reduseres effektkomponenten slik at endringene i engangsavgiften blir om lag provenynøytral på kort sikt. Dette gjør det mindre lønnsomt å endre motoreffekten på ulovlig vis etter registrering. Se nærmere omtale i avsnitt 4.5.2.

Omregistreringsavgiften er relativt høy og medfører tilpasninger. Særlig er avgiften høy for typiske næringskjøretøy. Regjeringen foreslår derfor å redusere avgiften med 20 pst. reelt for typiske næringskjøretøy og med 5 pst. reelt for andre kjøretøy i 2012. Se omtale i avsnitt 4.5.5.

Særregler i engangsavgiften, årsavgiften og merverdiavgiften bidrar til å fremme bestemte kjøretøyteknologier framfor andre. Dette gjelder særlig de svært gunstige avgiftsreglene for elbiler. Salget av elbiler har økt betydelig hittil i år, og salget av hybridbiler er stadig økende. Særreglene og fritakene vil medføre betydelige inntektstap for staten etterhvert som disse teknologiene blir mer utbredt. Regjeringen har ikke nå konkrete planer om å endre rammebetingelsene for elbiler. Helheten i rammebetingelsene for elbiler må imidlertid vurderes i årene framover på bakgrunn av utviklingen i salget av slike kjøretøy.

Veiavgift for tunge kjøretøy

Samfunnets kostnader knyttet til bruk av kjøretøy avhenger blant annet av hvor langt man kjører, når man kjører og hvor man kjører. Dagens avgifter for tunge kjøretøy (drivstoffavgifter og vektårsavgift) tar ikke hensyn til at de eksterne kostnadene varierer over flere dimensjoner. Ny teknologi, som satellittposisjonering, har åpnet muligheten for bedre å ivareta flere av disse variasjonene gjennom mer avanserte former for veiavgift.

På oppdrag fra Finansdepartementet utredet SINTEF og Møreforskning Molde AS i 2010 mulighetene for å innføre en treffsikker veiavgift for tunge kjøretøy. Utredningen konkluderte med at det ville være teknisk mulig å innføre et slikt system, og at dette kunne gi en samfunnsøkonomisk gevinst. I Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011 ble det pekt på behovet for nærmere utredninger før man tar stilling til om en slik avgift skal innføres.

Som en oppfølging ble Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) og Vegdirektoratet bedt om å vurdere forskjellige sider ved en slik avgift. Tilbakemeldingen fra direktoratene viser at det er en rekke problemstillinger som må avklares, og at det er behov for ytterligere utredninger. Spesielt viktig er det at et nytt norsk avgiftssystem tilpasses andre lands systemer.

På denne bakgrunn vil departementet følge utviklingen i EU før en bestemmer seg for om en mer treffsikker veiavgift for tunge kjøretøy skal utredes nærmere.

4.5.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Engangsavgiften skal først og fremst skaffe staten inntekter. Avgiften skal imidlertid også ivareta hensynet til miljø og sikkerhet. I tillegg er det lagt vekt på fordelingshensyn og at kostnadene ved å administrere avgiften holdes på et lavest mulig nivå.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den pålegges alle biler unntatt større lastebiler og busser med lengde over 6 meter og med mer enn 17 seteplasser. De avgiftspliktige kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og/eller beregningsgrunnlag.

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (hovedsakelig personbiler) beregnes engangsavgiften som hovedregel på grunnlag av kjøretøyenes CO₂-utslipp, motoreffekt og egenvekt. For kjøretøy i gruppe a som ikke omfattes av plikten til å dokumentere drivstofforbruk eller CO₂-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum som alternativ til CO₂-utslipp. Slagvolumkomponenten har forskjellige satser avhengig av om kjøretøyet er bensindrevet eller ikke.

For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. I avgiftsgruppe e (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe f (motorsykler) benyttes slagvolum og motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe g (beltomotor-sykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt. Kjøretøy i avgiftsgruppe i (veteranbiler) ilegges kun en stykkavgift.

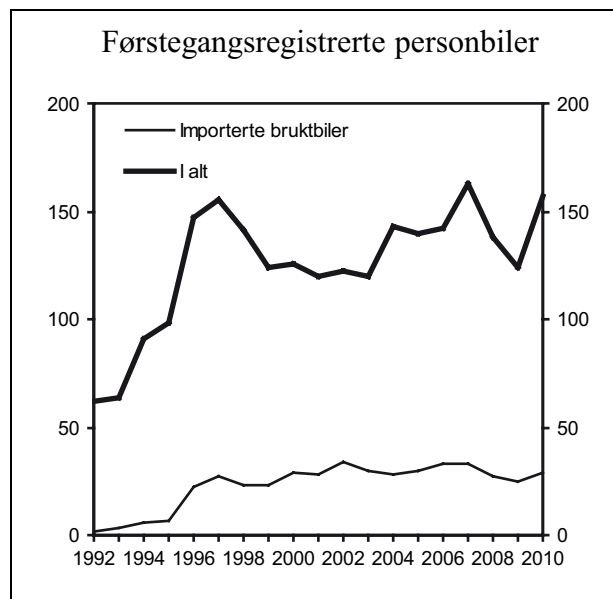
Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. Avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.9 og framgår av avgiftsvedtaket § 2.

Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 4.7 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler i perioden 1992–2010 har variert betydelig over tid. Det lå relativt stabilt rundt 120 000 biler i begynnelsen av 2000-tallet. Deretter steg antallet i årene 2004–2006 og opp til over 162 000

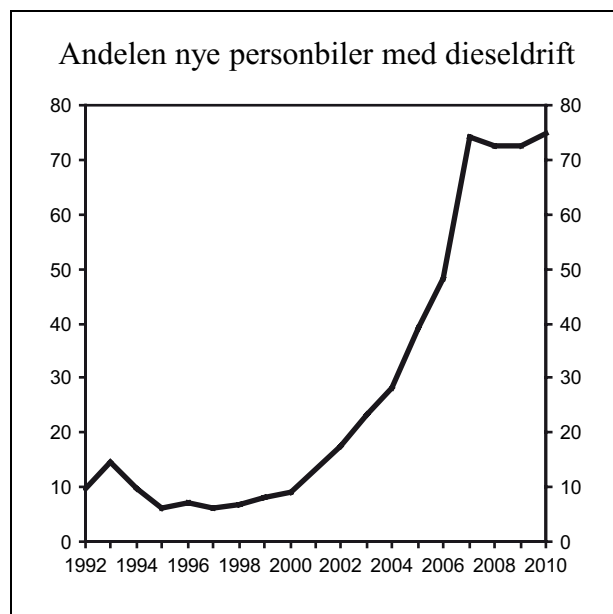
personbiler i 2007. I 2008 falt antallet førstegangsregistrerte personbiler til 138 000 og videre ned til 124 000 i 2009. Det har så tatt seg kraftig opp igjen i 2010 og 2011. 2011 ligger an til å bli et år med et svært høyt antall førstegangsregistreringer av personkjøretøy.

Figur 4.8 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieselmotorer. Denne andelen har økt kraftig de siste årene. I 2007 var nesten 75 pst. av nye personbiler som ble



Figur 4.7 Antall førstegangsregistrerte personbiler, 1992–2010. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

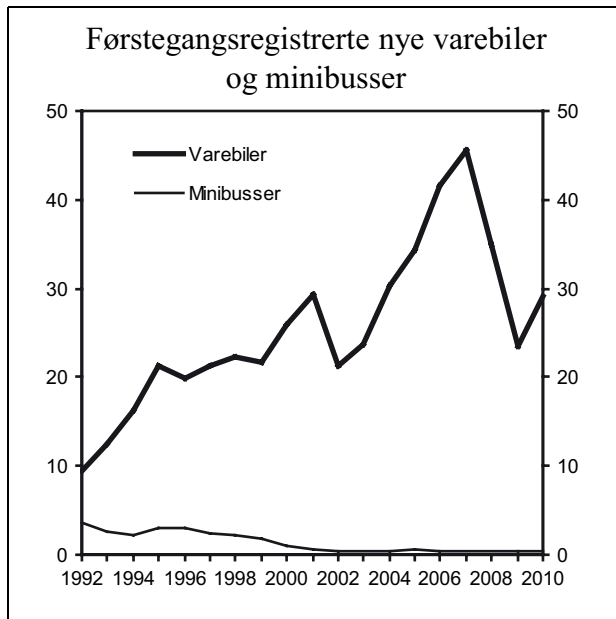


Figur 4.8 Andel førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift, 1992–2010. Prosent

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

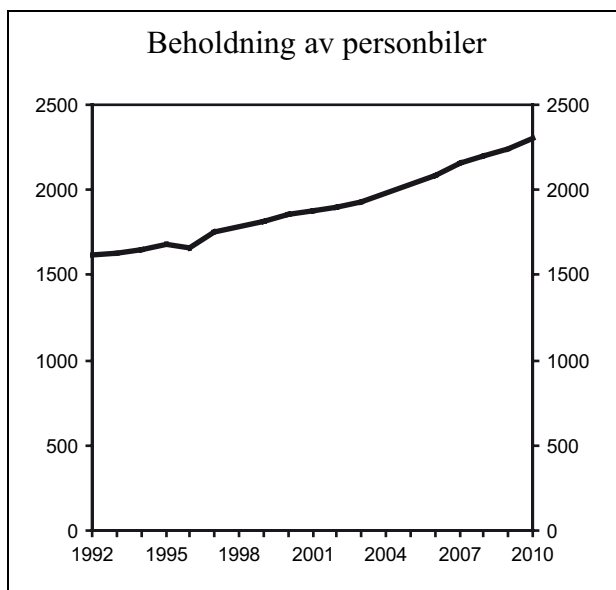
solgt i Norge, dieslbiler. Økningen i salget av dieslbiler i 2007 må blant annet ses i sammenheng med omleggingen av engangsavgiften fra 1. januar 2007. I 2008 og 2009 falt andelen til om lag 72 pst., mens andelen var 75 pst. i 2010. For de åtte første månedene av 2011 er andelen også 75 pst.

Figur 4.9 viser at antallet nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002, til over 45 000 i 2007. Etter 2007 har antallet



Figur 4.9 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler og minibusser, 1992–2010. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 4.10 Beholdning av personbiler, 1992–2010. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

falt kraftig, og i 2009 var antallet nye førstegangsregistrerte varebiler nesten tilbake på 2003-nivået. I 2010 og 2011 har antallet førstegangsregistrerte varebiler igjen økt.

Figuren viser også utviklingen i antall nye førstegangsregistrerte minibusser, som det er registrert svært få av de senere årene.

Figur 4.10 viser at beholdningen av personbiler har vokst relativt jevnt siden 1992. Nedgangen i 1996 skyldes at mange eldre biler ble vraket som følge av ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant dette året. Denne ordningen har trolig ikke hatt noen varig virkning på beholdningen av biler.

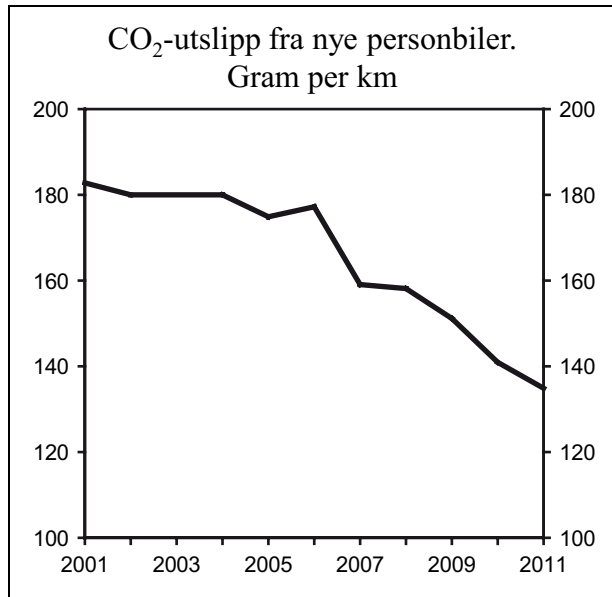
Tidligere endringer i engangsavgiften

Med virkning fra 1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om ved at CO₂-utslipp som hovedregel erstattet slagvolum som et av beregningsgrunnlagene. Fra 1. januar 2009 ble det innført et fradrag i engangsavgiften for kjøretøy med CO₂-utslipp under 120 g/km. Det ble også innført en ekstra høy sats for kjøretøy med utslipp over 250 g/km. I tillegg ble de øvrige satsene i CO₂-komponenten økt. Fra 1. januar 2010 ble den økonomiske motivasjonen til å velge biler med lave CO₂-utslipp styrket ved at fradraget ble økt med 100 kroner per g/km reelt og alle de andre satsene i CO₂-komponenten ble økt med 190 kroner per g/km reelt. Fra 1. januar 2011 fikk CO₂-komponenten økt vekt ved at alle innslagspunktene ble nedjustert med 5 g/km og det ble innført et ekstra høyt fradrag for biler med utslipp under 50 g/km. De laveste satsene i effektkomponenten har blitt redusert for ikke å øke statens inntekter som følge av endringene.

Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 g/km i 2006 til 135 g/km i perioden januar til august 2011, se figur 4.11. Dette er en nedgang på 24 pst. Avgiftsendringene som er gjennomført etter 2006, er en av faktorene som har bidratt til vesentlig lavere CO₂-utslipp fra nye personbiler. Deler av reduksjonen i utslippene skyldes trolig internasjonale forhold, som eksempelvis økt interesse hos bilprodusentene til å produsere biler med lavere CO₂-utslipp. Dette kan blant annet ses i sammenheng med EUs krav til bilprodusentene om gjennomsnittlige CO₂-utslipp fra nye personbiler på 130 g/km innen 2015.

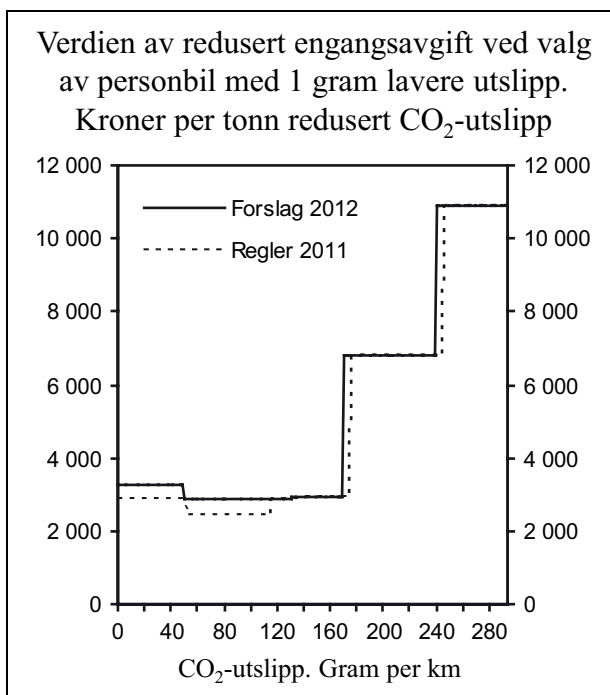
CO₂-komponenten har styrket insentivene til å kjøpe biler med lave CO₂-utslipp betydelig. Figur 4.12 viser hva man kan spare i avgift ved å velge en bil med 1 gram lavere utslipp (marginal avgiftsbeparelse), for eksempel ved å velge en bil med

utslipp på 149 g/km i stedet for 150 g/km. Avgiftsbesparelsen er beregnet ved å se på bilens utslipp over levetiden og er målt i kroner per tonn CO₂. Basert på informasjon fra Opplysningsrådet for veitrafikken (OFV) er det lagt til grunn en kjørelengde på 260 000 km i løpet av bilens levetid.



Figur 4.11 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler fra 2001 til perioden januar til august 2011. Gram per km

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 4.12 CO₂-insentivene i engangsavgiften. Kroner per tonn CO₂

Kilde: Finansdepartementet.

Marginal avgiftsbesparelse avhenger av satsene i CO₂-komponenten og av satsene i fradragene for kjøretøy med lave CO₂-utslipp. Besparelsen er den samme om en får 750 kroner mer i fradrag i avgiften, eller om en betaler 750 kroner mindre i avgift.

Verdien av reduksjonen i engangsavgiften ved å velge en bil med 1 gram lavere CO₂-utslipp per km er beregnet til å være mellom om lag 2 400 kroner og 11 000 kroner per tonn CO₂ i 2011. Dette er langt over den gjeldende kvoteprisen på CO₂, som har ligget mellom om lag 100 og 150 kroner per tonn CO₂, jf. omtale i avsnitt 4.11. Det er dessuten en nær sammenheng mellom kjøretøyenes vekt og deres CO₂-utslipp. Indirekte kan derfor også den progressive vekt-komponenten gi insentiver til å kjøpe biler med lave utslipp.

I utgangspunktet er CO₂-avgiftene på drivstoff et presist virkemiddel for å redusere CO₂-utslippene fra bilparken. Regjeringen mener at hensynet til lave klimagassutslipp fra bilparken likevel kan begrunne CO₂-komponenten i engangsavgiften. Det er for eksempel grunn til å tro at forbrukerne ikke fullt ut tar hensyn til framtidige drivstoffkostnader når de anskaffer seg bil. CO₂-komponenten kan korrigere slik atferd.

Endringer i engangsavgiften i 2012

Lavere CO₂-utslipp fra nye personbiler bidrar til å redusere klimagassutslippene etter hvert som bilparken byttes ut. For å styrke motivasjonen til å velge biler med lave CO₂-utslipp foreslår Regjeringen å nedjustere alle innslagspunktene i CO₂-komponenten med 5 g/km fra 1. januar 2012. Dette innebærer at det kun vil bli gitt fradrag for biler med utslipp under 110 g/km, mot dagens grense på 115 g/km. De andre innslagspunktene nedjusteres også med 5 g/km, med unntak av den laveste grensen for forhøyet fradrag som opprettholdes på 50 g/km. Innslagspunktene i slagvolumkomponenten, som benyttes når CO₂-utslipp ikke er oppgitt, nedjusteres tilsvarende.

Nedjusteringen av innslagspunktene i CO₂-komponenten innebærer isolert sett en avgiftsøkning for alle biler. Regnet i kroner blir avgiftsøkningen størst for biler med høye CO₂-utslipp. For å motvirke at biler med svært lave CO₂-utslipp kan få økt engangsavgift, foreslås det å øke fradragene for biler med utslipp under 110 g/km. Fradraget for biler med utslipp under 110 g/km settes til 750 kroner per g/km for den delen av utslippet som ligger over 50 g/km. Dette tilsvarer en økning på 120 kroner per g/km utover normal prisjustering. I tillegg økes fradraget for biler med utslipp under

50 g/km med 100 kroner per g/km utover prisjustering, til 850 kroner per g/km.

Varebiler står overfor en vesentlig lavere avgift enn personbiler, nærmere bestemt 22 pst. av avgiften for personbiler. For personer uten behov for to seterader i bilen vil det derfor være lønnsomt å anskaffe en varebil framfor en personbil. Dette kommer også til uttrykk ved at vare- og lastebiler som andel av kjøretøyparken er vesentlig høyere i Norge enn for eksempel i Sverige. Den sterke progresjonen i engangsavgiften bidrar dessuten til at det kan være gunstig å velge lastebiler, som ikke ilegges engangsavgift, framfor større varebiler. For å motvirke disse effektene og for å styrke den økonomiske motivasjonen til å velge varebiler med lave CO₂-utslipp, foreslås det at CO₂-komponenten for varebiler økes fra 22 til 25 pst. Samtidig fjernes det øverste trinnet i CO₂-komponenten for varebiler, for ikke å endre avgiftsforskjellen mellom store varebiler og avgiftsfrie lastebiler for mye. Tilsvarende fjernes det øverste trinnet i CO₂-komponenten for minibusser (avgiftsgruppe j). Dette gjelder hovedsakelig de største minibussene som grenser mot vanlige, avgiftsfrie busser.

Salget av dieslbiler har økt kraftig i de senere årene, jf. figur 4.8. Dieslbiler har høyere utslipp av partikler og NO_x enn sammenlignbare bensinbiler. Utslipp av partikler og NO_x kan gi lokale miljøproblemer. Nyere undersøkelser tyder på at helseskadene ved lokal forurensning fra kjøretøy er større enn tidligere antatt. Det er i første rekke i de store byene at helse- og miljøproblemene kan være alvorlige. Lokale tiltak i de største byene kan derfor gi viktige bidrag til å redusere disse problemene. Det vises også til omtalen av NO_x-utslipp i avsnitt 4.16.

Regjeringen ønsker å bidra til at det velges biler med lavere NO_x-utslipp. Det foreslås derfor at det innføres en NO_x-komponent i engangsavgiften fra 1. januar 2012. Basert på et anslag over miljø- og helsekostnadene ved NO_x-utslipp foreslås denne komponenten å settes tilsvarende en avgift på 85 kroner per kg NO_x. Dette utgjør en avgift på 22 kroner per mg/km for utslipp av NO_x fra en ny bil, når det er tatt utgangspunkt i en kjørelengde på 260 000 km i løpet av bilens levetid. En slik NO_x-komponent anslås å gi om lag 650 kroner i økt avgift for en gjennomsnittlig bensinbil og om lag 3 300 kroner i økt avgift for en gjennomsnittlig diesebil.

For varebilene foreslås det en NO_x-komponent på 25 pst. av avgiften for personbiler, dvs. samme andel av personbilavgiften som for varebilenes CO₂-komponent. Det foreslås å sette avgiften for drosjer til 100 pst. av NO_x-komponenten for personbiler, dvs. samme andel av personbilav-

giften som for drosjenes CO₂-komponent. Det vises i denne sammenheng til at det i all hovedsak er personbiler som benyttes som drosjer, og at mye tyder på at drosjeeiere generelt sett kommer godt ut av dagens avgiftssystem.

Beregningen av engangsavgiften, herunder NO_x-komponenten, er basert på data som hentes fra det sentrale motorvognregisteret, som igjen hentes fra kjøretøyets typegodkjenning. For en del kjøretøy mangler motorvognregisteret opplysninger om utslippet av NO_x. Dette gjelder blant annet en del importerte bruktbiler, samt kjøretøy registrert som campingbiler og minibusser (avgiftsgruppe c og j). Det registreres bare et fåtall campingbiler og minibusser hvert år. Under henvisning til dette, samt at de praktiske mulighetene for å fastsette NO_x-utslippet på annen måte er begrenset for disse bilene, foreslås det at NO_x-komponenten for campingbiler og minibusser settes til null pst. av avgiften for personbiler. For kjøretøy i de øvrige avgiftsgruppene, hvor det av forskjellige årsaker ikke er oppgitt NO_x-utslipp i motorvognregisteret, foreslås avgiften beregnet på bakgrunn av det NO_x-utslippet kjøretøyet maksimalt kan ha for å kunne godkjennes etter veimyndighetenes regelverk. I praksis vil det si de utslippsverdier som følger av det EURO-krav som gjaldt da kjøretøyet ble registrert første gang.

Effektkomponenten i engangsavgiften kan omgås. Dette skjer ved at bilens motoreffekt manipuleres etter registrering (trimming) uten at dette meldes inn til avgiftsmyndighetene. Kjøretøyet oppnår dermed en høyere effekt enn det som lå til grunn for avgiftsberegningen. Slike endringer kan medføre betydelige avgiftsunndragelser, samtidig som det er svært vanskelig å oppdage. Det er særlig ved såkalt elektronisk trimming at dette har vist seg å være et problem. Toll- og avgiftsdirektoratet har fått gjennomført spørreundersøkelser hos merkeverksteder og spesialverksteder for å få oversikt over omfanget av dette problemet. I tillegg har SINTEF utarbeidet en rapport om ulovlig trimming av kjøretøy på oppdrag av Toll- og avgiftsdirektoratet. Undersøkelsene har vist at det gjennomføres et betydelig antall effektøkninger årlig. Potensialet for effektøkninger er størst for dieselmotorer, hvor gjennomsnittlig potensiell effektøkning anslås til om lag 25 pst. Antallet effektøkninger, samt størrelsen på disse, antyder isolert sett et inntektsbortfall i engangsavgiften på i størrelsesorden 1 mrd. kroner årlig. Anslaget er usikkert, men gir en indikasjon på omfanget.

Regjeringen foreslår å redusere satsene i effektkomponenten. Dette gjør det mindre lønn-

somt å gjennomføre denne type effektøkninger. Det er i første rekke kostbare biler som har høy effekt og som dermed får størst avgiftslettelse. Avgiftslettelsen for disse bilene begrenses noe ved at det øverste trinnet i effektkomponenten ikke blir redusert like mye som de øvrige trinnene. Det foreslås å redusere satsene i effektkomponenten med 33 pst. reelt, med unntak av den høyeste satsen som reduseres med 20 pst. reelt. Dette gjør at alle endringene i engangsavgiften skjer innenfor en provenynøytral ramme på kort sikt.

Endringene i engangsavgiften bidrar til at NO_x-utslipp vektlegges ved valg av bil, samtidig som motivasjonen til å velge biler med lave CO₂-utslipp styrkes. Samlet sett vil biler med svært lave CO₂-utslipp få redusert engangsavgift. Alle biler med CO₂-utslipp under 80 g/km vil få en reell reduksjon i avgiften, forutsatt et moderat utslipp av NO_x. De fleste biler med lav effekt, med unntak av biler med svært lave CO₂-utslipp, vil få en avgiftsskjerpelse. Dette gjelder særlig diesalbiler, som har høyere utslipp av NO_x enn sammenlignbare bensinbiler. Samlet sett vil biler med høyest effekt få de største lettelsene i engangsavgiften. Disse betaler imidlertid i utgangspunktet en svært høy avgift.

Forslaget innebærer en samlet avgiftsskjerpelse for varebiler på om lag 100 mill. kroner. Den gjennomsnittlige engangsavgiften for nye varebiler vil dermed øke med om lag 3 000 kroner, eller om lag 5 pst. Avgiftsskjerpelsen for varebiler motsvares av en lettelse for personbilene, slik at samlet proveny fra engangsavgiften holdes uendret på kort sikt.

Vrakpantavgift

Oppsamlingssystemet for bilvrak skal sørge for innsamling og gjenvinning av kjøretøy. Ordningen ble iverksatt i 1978 og omfatter i dag blant annet personbiler og campingbiler, snøscootere og minibusser. Oppsamlingssystemet skal gi en økonomisk motivasjon til å levere inn biler til vraking.

Vrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2, og er i 2011 på 1 300 kroner. Ved levering av kjøretøy til vraking utbetales en vrakpant som i 2011 er på 1 500 kroner per kjøretøy. I 2008 ble vrakpanten midlertidig forhøyet til 5000 kroner for kjøretøy med høyest miljøkostnad knyttet til utslipp av NO_x og partikler og tillatt totalvekt under 7 500 kg. Ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant ble ikke videreført i 2009.

Vrakpanten er holdt uendret på 1 500 kroner siden 1999, bortsett fra den midlertidige økningen i 2008. For å opprettholde den økonomiske motivasjonen til å levere inn utrangerte biler til godkjente oppsamlingsplasser, foreslås det å øke vrakpanten og vrakpantavgiften tilsvarende den generelle prisveksten i perioden 1999 til 2012. Dette innebærer en økning av vrakpanten med 500 kroner, til 2 000 kroner per kjøretøy. Økte utbetalinger i vrakpant dekkes inn ved å øke vrakpantavgiften med 400 kroner, til 1 700 kroner per kjøretøy for 2012. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet.

4.5.3 Årsavgift (kap. 5536 post 72)

Årsavgiften er en fiskal avgift som pålegges ulike typer kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften er delt inn i fire avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type kjøretøy. Inndelingen er gitt i gjeldende avgiftsvedtak § 1 og er som følger (gjeldende satser i parentes):

1. Personbiler, varebiler, campingbiler, minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (3 305 kroner for dieselskjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter per år i 2011, 2 840 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy).
2. Campingtilhengere med egenvekt over 350 kg (1 065 kroner per år i 2011).
3. Motorsykler (1 735 kroner per år i 2011).
4. Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (400 kroner per år i 2011).

Med virkning fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert, ved at diesalbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk 430 kroner høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftsgruppe 1. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.5.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Vektårsavgiften består av en vektgradert årsavgift og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjaldt tidligere alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 12 tonn og over, men fra 1. januar 2006 ble avgiften utvidet til å gjelde alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg og over.

Vektgradert årsavgift

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje.

Miljødifferensiert årsavgift

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes ut fra vekt og utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.5.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). Det skal imidlertid betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

1. Mopeder, motorsykler mv.
2. Personbiler og busser
3. Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
4. Biltilhengere, semitrailere mv.

Avgiften er gradert etter vekt og alder.

Omregistreringsavgiften har flere uheldige virkninger. For typiske næringskjøretøy gir de høye avgiftssatsene blant annet insentiver til omsetning utenfor Norge. Avgiften gir også importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbil som omregistreres innenlands. Det har tidligere blitt vurdert å erstatte omregistreringsavgiften med merverdiavgift på avansen ved bruktbilomsetning, men det ble ikke vurdert som hensiktsmessig å gå videre med en slik omlegging se omtale i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Avgiftssatsene for typiske næringskjøretøy, det vil si gruppe 3 og 4 ovenfor, foreslås redusert reelt med 20 pst. i gjennomsnitt, tilsvarende et provenytnap på nesten 100 mill. kroner årlig. Det foreslås at avgiftssatsene for tilhengere mv. (gruppe 4) reduseres med 44 pst. reelt, mens avgiftssatsene for lastebiler, varebiler mv. (gruppe 3) reduseres med 17 pst. reelt. I tillegg foreslås det en reell reduksjon på 5 pst. i de andre avgifts-

satsene (gruppe 1 og 2). Samlet sett anslås dette å gi et provenytnap på om lag 185 mill. kroner bokført og påløpt i 2012. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.6 Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)

Avgiften på båtmotorer ble innført i 1978. Avgiften skal skaffe staten inntekter og bidra til å redusere støy og stor fart ved at den skal vri etterspørselen over til mindre motorer.

Avgiftsplikten omfatter båtmotorer (framdriftsmotorer) med minst ni hestekrefter, herunder motorer som er innmontert i båt. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Det gis fritak for avgiften blant annet for motorer som leveres til bruk i fartøy registrert i fiskebåtregisteret, fartøy registrert i skipsregisteret (med unntak av fritidsbåter) samt forsvarets marinenefartøy.

Det gis videre fritak for avgiften for båtmotorer som kommer i retur til lager. Dette fritaket er eksempelvis anvendelig i tilfeller hvor en motor er returnert på bakgrunn av reklamasjon innen to år. Fritaket gjelder imidlertid ikke for retur av motor til selger i utlandet. Dersom kjøper i Norge er en registrert virksomhet, kan det gis refusjon av avgift på båtmotorer som fra tilvirkers, importørs eller forhandlers lager utføres til utlandet, jf. avgiftsvedtaket § 2 bokstav a nr. 1.

Avgiftsvedtaket gir imidlertid ikke refusjonsmulighet for privatpersoner eller ikke-registrerte virksomheter som returnerer båtmotorer til selger i utlandet. I forvaltningspraksis er det likevel gitt refusjon for avgift dersom en båtmotor er returnert til selger i utlandet på grunn av reklamasjon i garantitiden. Kravene for slik refusjon er at det legges fram kreditnota for varene fra leverandøren, eller at det dokumenteres at det er levert gratis erstatningsleveranse og at denne forsendelsen er fortollet. Videre må motoren bli returnert innen to år etter innførselen.

Hensynet bak ovennevnte praksis er å oppfylle våre forpliktelser etter EØS-avtalen ved å sørge for at avgiftsbyrden ikke blir større for importerte varer enn for varer produsert i Norge. Det er imidlertid uheldig at det gis fritak eller refusjon uten at dette framgår klart av regelverket. Det foreslås derfor at ovennevnte refusjonspraksis kodifiseres i avgiftsvedtaket, jf. forslag til § 2 første ledd ny bokstav i. De nærmere avgrensninger av og vilkå-

rene for fritak foreslås regulert i forskrift om særavgifter.

Avgiften er i 2011 på 153,00 kroner per hk. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.7 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor de eksterne kostnadene som kjøring på vei medfører. Dette er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale og reduserer omfanget av de uønskede effektene som bruk av kjøretøy medfører. Utslipp av CO₂ prises særskilt gjennom CO₂-avgiften.

Generell veibruksavgift

I dag er bensin, mineraloljebasert diesel, biodiesel og delvis etanol ilagt veibruksavgifter. Tabell 4.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det framgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. Fossil diesel har en betydelig lavere avgift enn bensin, og for biodiesel er avgiftssatsen halvparten av avgiften på fossil diesel.

Dagens veibruksavgifter omfatter ikke alle typer drivstoff. I dag er fossil gass (LPG og naturgass), biogass, høyinnblandet etanol, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler, ikke omfattet av veibruksavgiftene. Omsetningen av slike alternative drivstoff er foreløpig begrenset.

Inntektene fra veibruksavgifter vil kunne bli redusert over tid som følge av en overgang til driv-

stoff med lavere eller ingen avgift. Dagens avgifter på drivstoff gir staten inntekter på i underkant av 20 mrd. kroner årlig. Gradvis lavere avgiftsnivå kan bidra til økt bilbruk. Unntak og reduserte satser kan gi utilsiktede vridninger og i verste fall medføre at aktører investerer i kjøretøy og infrastruktur som utelukkende er lønnsomt på grunn av avgiftsfritak. For at veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader og ivareta hensynet til statens inntekter, må veibruksavgiftene over tid gjøres mer generelle og utvides til å omfatte alle drivstoff.

En mer generell veibruksavgift bør utformes slik at den i størst mulig grad tilsvarer en lik kilometeravgift som omfatter alle drivstoffvarianter. Dette kan gjøres ved at avgiftene graderes etter energien i drivstoffet. En framtidig generell veibruksavgift bør settes til et nivå som om lag tilsvarer de eksterne marginale kostnadene ved veitrafikk. Undersøkelser tyder på at disse kostnadene minst tilsvarer dagens nivå for veibruksavgiften på bensin. Et flertall i Særavgiftsutvalget (NOU 2007: 8) anbefalte derfor at veibruksavgift på autodiesel ble økt til dette nivået. Det er imidlertid stor usikkerhet knyttet til anslagene, og det er derfor grunn til å se nærmere på hva nivået for en framtidig generell veibruksavgift bør være.

Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2011 ba finanskomiteen i en flertallsmerknad om at berørte interesser ble tatt med på råd i forbindelse med den varslede gjennomgangen av bilavgiftene. Finansdepartementet har avholdt møter med berørte organisasjoner. Flere av organisasjonene har understreket behovet for et forutsigbart avgiftssystem. Det er også blitt uttrykt enighet i prinsippet om at det etter hvert skal betales veibruksavgift for alle drivstoff, men at det er behov for en viss fredningsperiode for enkelte alternative drivstoff i en introduksjonsfase.

Regjeringen ønsker å bidra til større forutsigbarhet om fremtidige avgifter. Regjeringen ønsker

Tabell 4.1 Veibruksavgifter på drivstoff. 2011

Drivstoff	Avgiftssats 2011 Kr per liter	Energiinnhold MJ per liter	Avgiftssats per energienhet MJ
Bensin.....	4,62	32,5	0,14
Mineraloljebasert diesel.....	3,62	36,2	0,10
Biodiesel.....	1,81	33	0,06
Etanol ¹	0/ 4,62	21	0/0,22

¹ Etanol i blandinger der bensin utgjør hovedbestanden ilegges veibruksavgift på bensin. Annen etanol avgiftslegges ikke.
Kilde: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet), vedlegg 3 og Finansdepartementet.

derfor en omlegging til en mer generell veibruksavgift. Innen 2020 skal alle drivstoff ilegges veibruksavgifter etter energiinnholdet i drivstoffet. Veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader og ivareta hensynet til statens inntekter. I 2015 skal unntakene fra veibruksavgiften evalueres. I evalueringen skal det legges vekt på statens inntekter, klima- og miljøhensyn og næringslivet i distriktene. Regjeringen har ikke planer om å gjøre endringer i veibruksavgiftene for alternative drivstoff før evalueringen i 2015.

Omleggingen som her skisseres, vil være i tråd med mange av hovedprinsippene som EU-kommisjonen har gått inn for i forslag til revidert energiskattedirektiv. Det gjelder både harmonisering av avgiftssatsene etter energiinnhold og krav om innfasingen av veibruksavgifter for enkelte alternative drivstoff innen et gitt sluttår.

Veibruksavgift på bensin

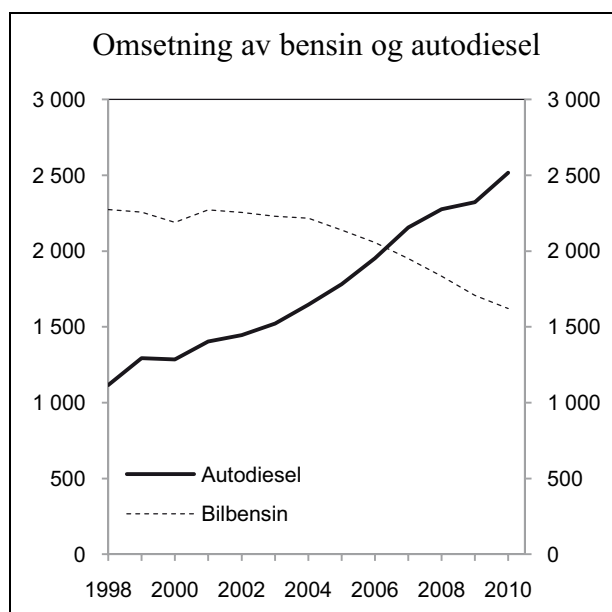
Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger med bensin der bensin er hovedbestanddelen. Dette gjelder også etanol som blandes inn i bensinprodukter, så lenge bensin utgjør hovedbestanddelen. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Det gis avgiftsfritak for blant annet bensin som anvendes i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk.

Avgiftssatsene i 2011 er 4,62 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 4,66 kroner per liter for lavsvovlet (under 50 ppm svovel) og annen bensin.

Figur 4.13 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 1998 til 2010. Omsetningen av bensin var om lag uendret fram til 2004, men har falt hvert år siden 2002. Omsetningen av bensin er nå om lag 25 pst. lavere enn for 10 år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under avsnitt 4.5.2 og figur 4.8.

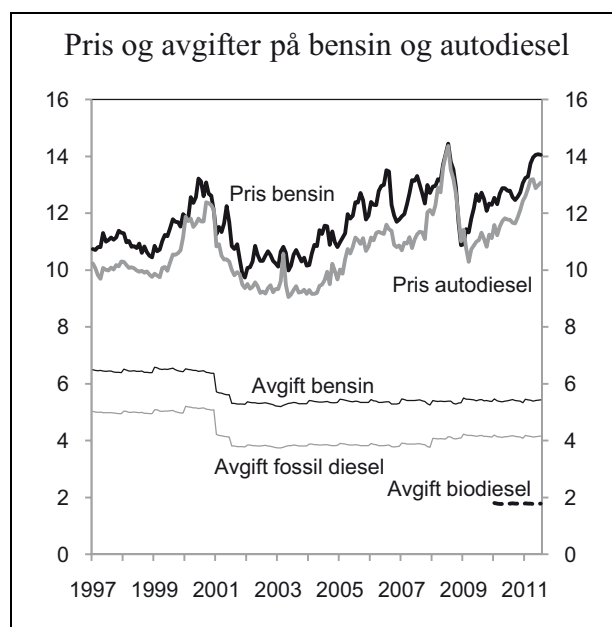
Figur 4.14 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og avgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO₂-avgifter) i perioden fra 1997 til første halvår 2011 målt i faste 2010-kroner. Realprisen på bensin økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 steg bensinprisen fram mot pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har pri-



Figur 4.13 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 1998–2010. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.

sene igjen økt. I juli 2011 er realprisen nesten oppe i samme nivå som i juli 2008. Fra 2001 til 2008 var avgiftene på bensin reelt uendret fram til veibruksavgiften på bensin ble økt med 5 øre per liter fra 1. juli 2008. Etter dette er avgiftene på bensin reelt uendret.



Figur 4.14 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgifts-satser på bensin og autodiesel i perioden 1997–2010. 2010-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Veibruksavgift på autodiesel

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter i dag mineralolje- og biobasert autodiesel til framdrift av motorvogn. Som mineralolje til framdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges grunnavgift på mineralolje. Biodiesel som benyttes til andre formål enn drivstoff, er heller ikke omfattet av veibruksavgift på autodiesel.

I 2011 er veibruksavgiften på autodiesel 3,62 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel), 3,67 kroner per liter for annen mineralolje og 1,81 kroner per liter biodiesel.

Avgiftsgrunnlaget for autodiesel ble utvidet til å omfatte biodiesel fra 2010 med halv sats. Innføringen av avgiften ble blant annet begrunnet med at også biodiesel medfører eksterne kostnader, og at den samlede omsetningen av biodrivstoff blir regulert av omsetningspåbudet. Omsetningspåbudet for biodrivstoff ble økt fra 2,5 til 3,5 volumprosent fra 1. april 2010. Ifølge Klima- og forurensningsdirektoratet (KLIF) utgjorde andelen biodrivstoff om lag 3,7 pst. i 2010.

Figur 4.13 viser en sterk vekst i omsetningen av autodiesel. Den er nesten fordoblet det siste tiåret. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under avsnitt 4.5.2 og figur 4.8.

Figur 4.14 viser at realprisen på autodiesel økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 steg prisene fram til pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har prisene igjen økt. I juli 2011 er utsalgsprisen for autodiesel 11 pst. høyere enn i juli 2010. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret fram til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Fra 1. januar 2010 ble fritaket for andel biodiesel i mineraloljen avviklet, og det ble innført halv avgiftssats for biodiesel. De siste årene har det i økende grad blitt innblandet biodiesel i ordinær autodiesel. Dette har redusert avgiftsnivået for avgiftene på autodiesel tilsvarende innblan-

dingsgraden. Innføringen av halv veibruksavgift på biodiesel i 2010 har til dels motvirket denne avgiftsreduksjonen. I 2010 utgjorde biodiesel ifølge tall fra Norsk Petroleumsinstitutt en andel på 5,7 pst. av total mengde omsatt autodiesel.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.8 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

Avgiften på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiften omfatter all elektrisk kraft som forbrukes i Norge, enten den er produsert innenlands eller importert. Avgiften er fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft. Den generelle avgiftssatsen er i 2011 11,21 øre per kWh.

Leveranser til flere kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Disse prosessene er kjemisk reduksjon, elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. Det vil si at forbruk av elektrisk kraft i produksjonsprosessene i metallindustrien, sementindustrien og deler av kjemisk råvareindustri ikke ilegges avgift.

Industri, bergverk og fjernvarmeproduksjon ilegges avgift med redusert sats på 0,45 øre per kWh. Etter EFTAs overvåkningsorgan (ESAs) vedtak 30. juni 2004 (149/04/COL) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn 0,5 euro per MWh (om lag 0,38 øre per kWh med dagens valutakurs) fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober i året før budsjettåret. Dette samsvarer med minstesatsene i EUs direktiv 2003/96/EF (energiskattedirektivet). ESAs godkjennelse gjelder fram til 30. juni 2014.

Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Nord-Troms) er også ilagt den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. Etter ESAs vedtak 10. oktober 2007 (447/07/COL) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn minstesatsene i energiskattedirektivet. ESAs godkjennelse utløper 31. desember 2011. Departementet legger til grunn at ESA vil godkjenne forlengelse av den reduserte satsen. I utgangspunktet omfattes kraftkrevende prosesser i treforedlingsindustrien av den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. ESAs retningslinjer om miljøstøtte (miljøstøtteretningslinjene) åpner imidlertid for fullt avgiftsfritak for energiintensive bedrifter dersom disse gjennomfører miljøtiltak som tilsvarende effekten av avgiftssatsen. I regi av Olje- og energidepartementet er det derfor utarbeidet et

program for energieffektivisering for energiintensive treforedlingsbedrifter. Programmet er godkjent av ESA fram til 30. juni 2014, jf. ESAs vedtak 22. juni 2005 (151/05/COL). Det aller meste av elforbruket i treforedlingsindustrien omfattes av ordningen. Det er Norges vassdrags- og energidirektorat som behandler søknader fra treforedlingsbedrifter som ønsker å delta i programmet.

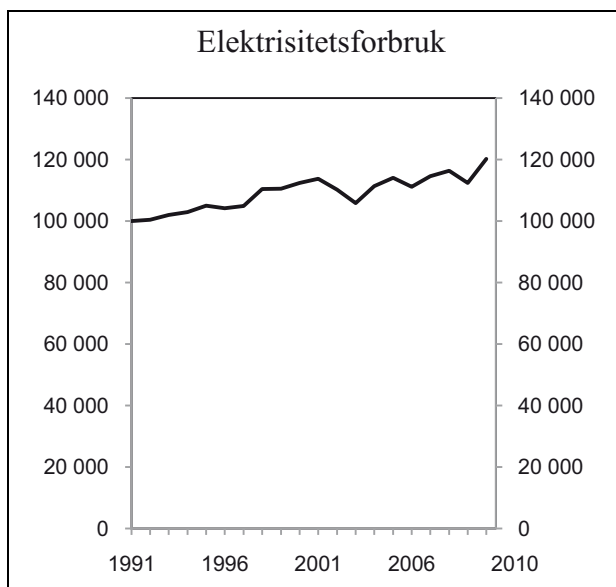
Det gis avgiftsfritak blant annet for elektrisk kraft som leveres husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til veksthusnæringen, og elektrisk kraft som benyttes ved framdrift av tog, T-bane, trikk og trolleybuss.

Det foreslås å prisjustere den generelle satsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Forbruk og priser

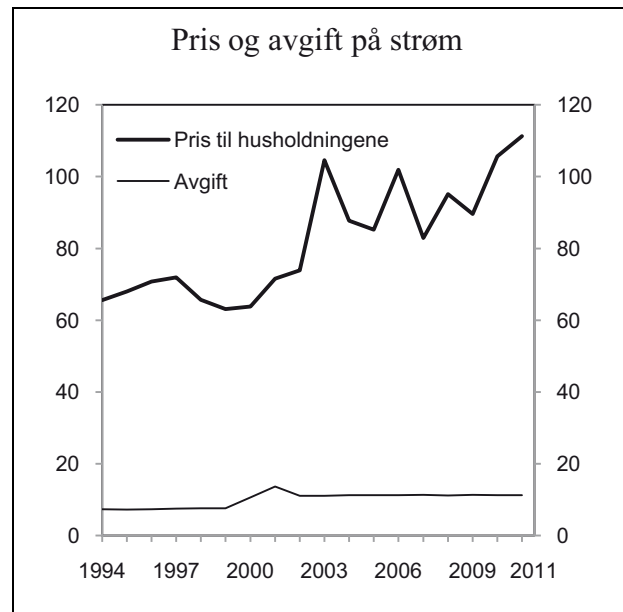
Om lag 30 pst. av det totale nettoforbruket av elektrisk kraft er fritatt for el-avgift. Figur 4.15 viser totalt nettoforbruk av elektrisk kraft i perioden 1991 til 2010. I løpet av denne perioden har kraftforbruket økt med om lag 20 pst. Foreløpige tall antyder at forbruket i 2010 blir omtrent 7 pst. høyere enn i 2009.

Figur 4.16 viser utviklingen i gjennomsnittlig pris på elektrisitet til husholdninger, inkludert nettleie og avgifter og utviklingen i den generelle avgiftssatsen. Etter 2002 har kraftprisene til husholdningene variert betydelig, med høye priser i årene 2003, 2006 og i 2010. De høye strømprisene



Figur 4.15 Totalt nettoforbruk av elektrisitet i perioden 1991–2010. GWh. Tallene for 2010 er foreløpige

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 4.16 Gjennomsnittlig avgift og pris (inkludert nettleie, merverdiavgift og avgift) på elektrisk kraft for husholdninger og avgift på elektrisk kraft i perioden 1994–2011. 2011-øre per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

i 2010 og 2011 var forårsaket av kalde vintermåner i kombinasjon med lav magasinbefylling. Gjennomsnittlig pris til husholdningene inkludert nettleie og avgifter første halvår 2011 var 4 pst. høyere enn første halvår 2010.

4.9 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

Grunnavgiften på mineralolje mv. (tidligere grunnavgift på fyringsolje mv.) ble innført for å forhindre en miljømessig uheldig overgang fra elektrisitet til mineralolje da el-avgiften ble økt i 2000. I 2008 ble avgiften økt til samme nivå som el-avgiften regnet per enhet energi. I 2011 ble grunnavgiften på mineralolje økt tilsvarende påslaget på nettariffen. I tillegg til el-avgiften betaler husholdninger og deler av næringslivet et påslag på nettariffen på 1 øre per kWh. I 2011 ble grunnavgiften på mineralolje økt tilsvarende påslaget på nettariffen. Den generelle avgiftssatsen i 2011 er 0,983 kroner per liter.

Avgiftsplikten omfatter mineralolje. Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Mineralolje som leveres til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter, er i 2011 ilagt en lav sats på 0,126 kroner per liter mineralolje. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har akseptert den reduserte satsen for treforedlingsindustrien forutsatt at den ikke settes lavere enn 15 euro per 1000 kg mineralolje (dvs. om lag 0,12 kroner per liter). Dette samsvarer med minstesatsen i EUs direktiv 2003/96/EF (energiskattedirektivet). ESAs godkjenning gjelder til 31. desember 2017.

Unntatt fra avgiftsplikten er flyparafin samt olje som ilegges veibruksavgift på autodiesel. Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriks fart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst i nære og fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsflåten samt silde- og fiskemelindustrien.

Det foreslås at den generelle avgiftssatsen prisjusteres for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.10 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering/forbrenning av spillolje (olje som ikke kan benyttes til sitt opprinnelig formål) og dermed redusere skader på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Avgiftssatsen i 2011 er 1,83 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for smøreolje som anvendes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsflåten og i fly.

Miljøverndepartementet innførte i 1994 en ordning med refusjon av smøreoljeavgift for spillolje som leveres til godkjent innsamler. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.11 CO₂-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften på utslipp fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ble innført i 1991. Avgiftenes formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagassen CO₂.

CO₂-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin og gass og oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

CO₂-avgiften på mineralske produkter er hjemlet i Stortingets vedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter, mens CO₂-avgiften på sokkelen er hjemlet i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Tabell 4.2 viser forslag til CO₂-avgiftssatser for 2012. Her framkommer også avgiftssatsene målt i kroner per tonn CO₂. De ulike elementene i CO₂-avgiftene er omtalt nærmere nedenfor.

CO₂-avgift på mineralolje

Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje.

Den generelle avgiftssatsen i 2011 er 0,59 kroner per liter. For mineralolje til bruk i innenriks luftfart er avgiftssatsen 0,69 kroner per liter, mens avgiftssatsen for mineralolje til bruk i treforedlingsindustrien, silde- og fiskemelindustrien er 0,31 kroner per liter.

Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien anses forenlig med statsstøttereguleringen og er meldt til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) etter forordning 800/2008/EF (gruppeunntaksforordningen). Den reduserte satsen har i praksis liten betydning fordi treforedlingsindustrien er omfattet av fritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven. Silde- og fiskemelindustrien omfattes ikke av EØS-avtalen.

Avgiftsfritaket for kvotepliktige utslipp er godkjent av ESA under forutsetning av at virksomhetene ilegges en avgift på minimum 15 euro per 1000 kg mineralolje (dvs. om lag 0,12 kroner per liter). Vilkåret er oppfylt ved at de fritatte virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje, jf. avsnitt 4.9.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje som brukes i skip og fly i utenriks fart og i fiske og fangst i fjerne og nære farvann.

Tabell 4.2 Forslag til CO₂-avgiftssatser for 2012

	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin	0,89	384
Mineralolje		
- høy sats jetparafin	0,70	274
- lettolje	0,60	225
- tungolje	0,60	191
- redusert sats jetparafin	0,42	165
- redusert sats lettolje	0,31	116
- redusert sats tungolje	0,31	99
Innenlandsk bruk av gass. ...		
- naturgass	0,45	226
- LPG	0,67	223
- redusert sats naturgass	0,05	25
Kontinentalsokkelen		
- lettolje	0,49	184
- tungolje	0,49	156
- naturgass	0,49	209

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

CO₂-utslipp fra luftfartssektoren skal inkluderes i det europeiske kvotesystemet fra 2012, jf. direktiv 2008/101/EF (luftfartskvotedirektivet) som endrer direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet). Kvoteplikten gjelder for CO₂-utslipp fra flyginger til og fra EU, inkludert innenriks flyginger og flyginger til og fra land utenfor EU. Direktivet er en del av EØS-avtalen, og utslipp fra norsk luftfart vil dermed omfattes av kvoteplikten. Flere land, herunder USA, mener at direktivet representerer et brudd på suverenitetsprinsippet i folkeretten og ICAO-konvensjonen, og det er igangsatt rettslige skritt for å få avklart dette. Det er uklart når en endelig avgjørelse kan foreligge.

Kvotesystemet innebærer at det settes en pris på utslipp av CO₂ på samme måte som CO₂-avgiften. Det er det samlede nivået på CO₂-avgiften og kvoteprisen som utgjør prisen på CO₂-utslipp og som motiverer luftfarten til å redusere utslippene. For at utslipp fra innenriks luftfart som blir kvotepiktig ikke skal stå overfor mye høyere CO₂-pris enn i andre næringer, foreslås det at CO₂-avgiften på mineralolje reduseres tilsvarende forventet pris på luftfartskvoter. Satsen på mineralolje som

benyttes til innenriks luftfart som ikke blir omfattet av kvotesystemet, foreslås videreført. Størstedelen av luftfarten vil bli omfattet av kvotesystemet og får dermed den reduserte satsen.

Redusert sats for kvotepiktig luftfart anses forenlig med statsstøtteregulverket og vil bli meldt til ESA etter forordning 800/2008/EF (gruppeunntaksforordningen). Etter statsstøtteregulverket kan den reduserte satsen ikke omfatte ikke-kommersielle privatflyginger, og disse må derfor ilegges samme sats som ikke-kvotepiktig luftfart.

Det er foreløpig ikke notert markedspriser på luftfartskvotene. Det legges til grunn at prisen på luftfartskvoter vil tilsvare prisen på ordinære EU-kvoter. Prisen på ordinære EU-kvoter for levering i 2012 har de to-tre siste månedene blitt notert til om lag 110 kroner per tonn. En reduksjon i CO₂-avgiften for innenriks luftfart tilsvarende denne kvoteprisen, tilsier at avgiftssatsen reduseres med 27 øre per liter. Dette forutsetter at direktivet gjennomføres som planlagt. I motsatt fall legger departementet til grunn at den reduserte satsen ikke kommer til anvendelse.

Om lag 15 pst. av EUs kvoter for luftfarten skal fordeles til landene og selges. Kvotene skal fordeles ut fra landenes andel av de totale utslippene fra luftfarten i 2010. Salg av kvoter kan kompensere for noe av provenytapet ved å redusere CO₂-avgiften for innenriks luftfart. Netto provenytap av å inkludere luftfarten i kvotesystemet anslås å utgjøre 80 mill. kroner påløpt og 70 mill. kroner bokført i 2012.

Det foreslås å prisjustere de øvrige avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a.

CO₂-avgift på bensin

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger der som bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff. Avgiftssatsen i 2011 er 0,88 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for bensin som brukes i fly i utenriks fart, bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit) og for andel bioetanol i bensin.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

CO₂-avgift på naturgass og LPG

CO₂-avgiften på naturgass og LPG ble innført 1. september 2010. Avgiftssatsen i 2011 er 0,44 kro-

ner per Sm^3 naturgass og 0,66 kroner per kg LPG. Dette tilsvarer en avgift på om lag 220 kroner per tonn CO_2 . Målt i kroner per tonn CO_2 er avgiften dermed om lag på samme nivå som den generelle CO_2 -avgiften på mineralolje.

Gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ilegges enten redusert sats (naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen i 2011 er 0,05 kroner per Sm^3 naturgass. Dette tilsvarer en avgift på 25 kroner per tonn CO_2 . Det gis avgiftsfritak for gass til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, veksthusnæringen, fiske og fangst i fjerne og nære farevann, skip i utenriks sjøfart og gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart og offshorefartøy.

Det er i et tilfelle gitt fritak for gass som omfattes av Stortingets vedtak om CO_2 -avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Departementet legger til grunn at gass ikke bør ilegges begge avgiftene og foreslår at fritaket tas inn i Stortingets vedtak om CO_2 -avgift på mineralske produkter § 5 ny bokstav j.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d. De reduserte satsene for naturgass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og annen bruk som gir kvotepliktige utslipp, foreslås ikke endret.

CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

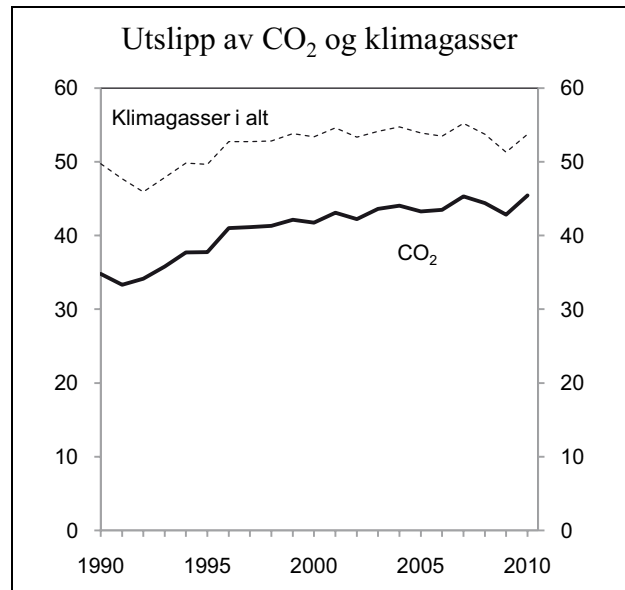
Avgiftssatsene i 2011 er 0,48 kroner per Sm^3 gass og 0,48 kroner per liter olje eller kondensat. CO_2 -utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a og b.

Utslipp av klimagasser

Etter Kyotoprotokollen skal klimagassutslippene i Norge i perioden fra 2008 til 2012 ikke overskride summen av de kvotene Norge er tildelt og de kvotene Norge skaffer via de såkalte Kyotomekanismene, herunder kjøp av godkjente utslippskvoter fra andre land. Det følger av protokollen at bruk av Kyotomekanismene bare skal være et supplement til nasjonale utslippsreduksjoner.

Norge har fått tildelt en årlig kvotemengde som i gjennomsnitt er 1 pst. høyere enn utslippene i 1990. I tillegg er det en anledning til å utstede ytterligere kvoter årlig knyttet til tilvekst i skog.



Figur 4.17 Utslipp av CO_2 og klimagasser samlet. 1990–2010. Mill. tonn CO_2 -ekvivalenter

Tallene for 2009 og 2010 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

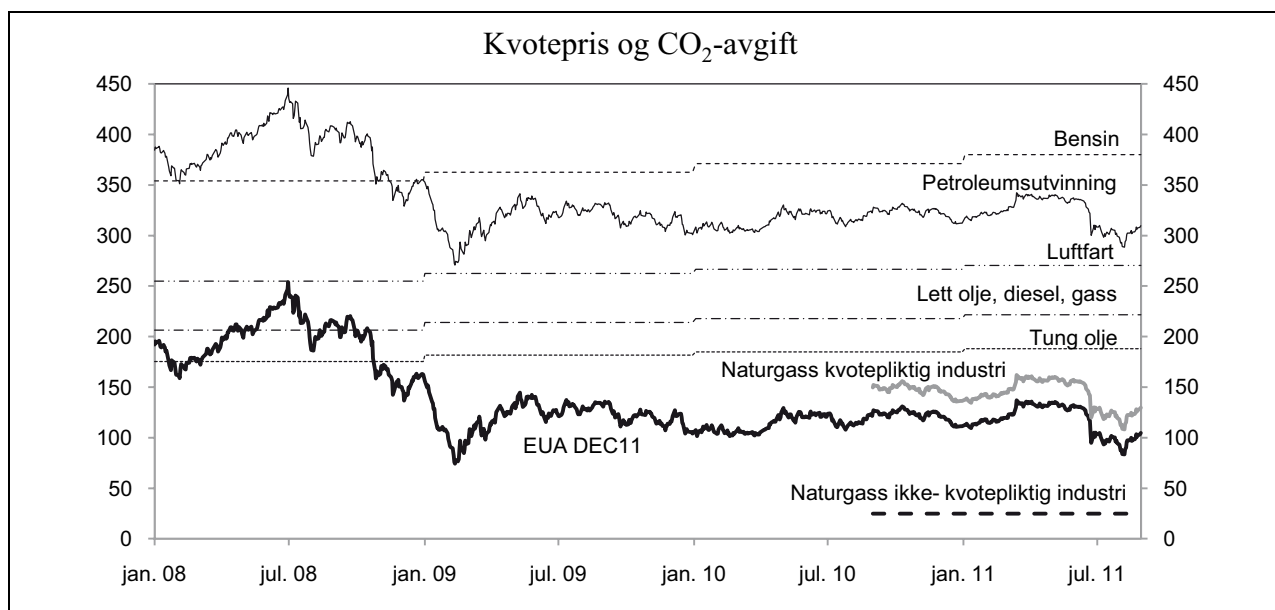
Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 53,7 mill. tonn CO_2 -ekvivalenter i 2010. Dette er en økning på 5 pst. fra 2009. I perioden 1990 til 2010 har utslippene økt med 8 pst. Det siste tiåret har det totale utslippet av klimagasser vært relativt stabilt. Nedgangen fra 2008 til 2009 og økningen i 2010 må ses i sammenheng med finanskrisen. Figur 4.17 viser utslipp av CO_2 og klimagasser fra 1990 til 2010.

Kvotepriisen

Med EUs direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet) ble det etablert et system for handel med klimagasskvoter med formål å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter med levering i andre handelsperiode (Kyoto-perioden 2008–2012). Prisen på kvoter med levering i desember 2011 (EUADEC11) har variert mellom 264 kroner per tonn CO_2 i juli 2008 og 78 kroner per tonn CO_2 i februar 2009. Fra våren 2009 og fram til sommeren 2011 har kvotepriisen vært relativt stabil og ligget på et nivå mellom 100 og 150 kroner per tonn CO_2 . I løpet av sommeren 2011 har imidlertid kvotepriisen gått noe ned og har vært under 100 kroner, se figur 4.18.

I figur 4.18 sammenlignes utviklingen i kvotepriisen med CO_2 -avgiftssatsene. Kvotepriisen har hele tiden ligget vesentlig under CO_2 -avgiften på bensin, men var i 2008 rundt CO_2 -avgiften på



Figur 4.18 Kvotepriiser (EUADec11) og CO₂-avgift på ulike produkter og anvendelser. Kroner per tonn CO₂

Kilder: Thomson Reuters Point Carbon, Norges Bank og Finansdepartementet.

mineralolje. Første kvartal 2009 ble kvoteprisen betydelig redusert som følge av konjunkturedgangen. Kvoteprisen har senere stabilisert seg på et nivå som er en god del lavere enn CO₂-avgiftsnivået for bruk av mineraloljer og de generelle satser som gjelder for innlandsk bruk av gass.

Petroleumsvirksomheten er siden 1. januar 2008 ilagt både CO₂-avgift og kvoteplikt. I store deler av 2008 var kvoteprisene høyere enn i 2007, og dermed fikk petroleumsvirksomheten økte marginalkostnader ved CO₂-utslipp. I 2009 og fram til september 2011 har kvoteprisen vært på et betydelig lavere nivå enn i 2008, og næringen har dermed stått overfor lavere marginalkostnader ved CO₂-utslipp enn tidligere. Det vises til St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.10 der det legges til grunn at for at kvotesystemet skal virke best mulig, bør også petroleumsvirksomheten eksponeres for variasjoner i kvoteprisen på linje med annen næringsvirksomhet.

4.12 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

Svovelavgiften på mineralske produkter ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svovel.

Avgiftsplikten omfatter mineralolje. Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

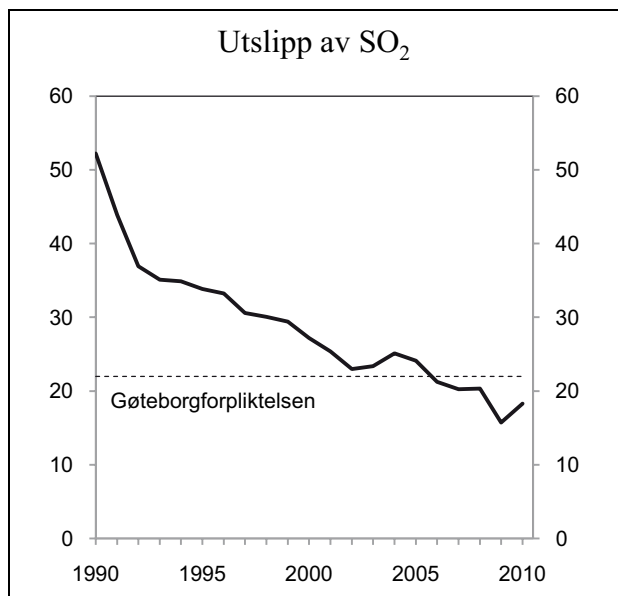
Avgiftssatsen i 2011 er 7,6 øre per liter mineralolje for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 15,50 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart. I tillegg kan hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Utslipp av SO₂

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av svoveldioksid (SO₂) til maksimalt 22 000 tonn fra og med 2010. I de siste tiårene har det vært en markant nedgang i de norske utslippene av SO₂. Utslippene har ligget under utslippsforpliktelsen hvert år siden 2006. Foreløpige tall viser at utslippene i 2010 var på 18 283 tonn, noe som er en reduksjon på om lag 65 pst. siden 1990. Det vises til figur 4.19 over SO₂-utslipp i perioden fra 1990 til 2010. De foreløpige utslippstallene indikerer at vi oppfyller målene i protokollen for svoveldioksider (SO₂).



Figur 4.19 SO₂-utslipp i perioden 1990–2010. 1000 tonn

Tallene for 2009 og 2010 er foreløpige

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Klima- og forurensningsdirektoratet.

4.13 Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

Avgiften på sluttbehandling av avfall ble innført i 1999. Tidligere bestod den av en avgift på deponering av avfall og en avgift på forbrenning av avfall. Fra 1. oktober 2010 ble imidlertid avgiften på forbrenning av avfall fjernet, jf. omtalen i Revidert nasjonalbudsjett 2010. Avgift på sluttbehandling av avfall omfatter nå kun avgift på deponering av avfall.

Det gis avgiftsfritak blant annet for farlig avfall, avfall som innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning, og avfall som består av uorganisk materiale og som legges på særskilt opplagsplass.

Det ble innført forbud mot å deponere biologisk nedbrytbart avfall 1. juli 2009. Dette innebærer at avfall som tidligere gikk til deponi, nå må behandles på andre måter. Deponiforbudet fører til redusert metangassutslipp fra deponier og dermed lavere miljøkostnader ved deponering. Deponavgiften ble derfor redusert med nesten 40 pst. fra 2010. I 2011 er avgiftssatsen på deponering av avfall 280 kroner per tonn. Avfallsforskriften gir mulighet til å gi midlertidige dispensasjoner fra deponiforbudet. For avfall som leveres til deponi med dispensasjon fra deponiforbudet, er avgiften på 463 kroner per tonn.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

4.14 Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (kap. 5547 post 70 og 71)

Avgiften på de helse- og miljøskadelige kjemikalierene trikloreten (TRI) (post 70) og tetrakloreten (PER) (post 71) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse kjemikalierne.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. Videre omfattes TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager og ved innførsel. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Avgiftssatsene i 2011 er 63,18 kroner per kg ren TRI og PER. For varer hvor kun en del av innholdet er TRI eller PER, blir det beregnet en forholdsmessig avgift.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for avfall som inneholder TRI og som innleveres til godkjent mottak eller behandlingsanlegg for farlig avfall. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet.

4.15 Miljøavgift på visse klimagasser (kap. 5548 post 70)

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av HFK og PFK gjennom å stimulere til bruk av alternative gasser med lavere klimaeffekt og til utvikling av ny teknologi som ikke bruker HFK og PFK.

Avgiftsplikten omfatter blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiftssatsene er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensiale (GWP) og tilsvarende

2011 om lag 212 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Dette innebærer at HFK- og PFK-gassene har ulike satser avhengig av hvor kraftig klimaeffekt de antas å ha.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for HFK og PFK som innleveres for destruksjon til godkjent destruksjonsanlegg. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet.

Formålet med avgiften tilsier at alle HFK- og PFK-gasser omfattes av avgiften. Det foreslås derfor å utvide avgiftsplikten til å omfatte HFK- og PFK-gasser som i dag ikke er omfattet av avgiftsvedtaket. Dette gjelder blant annet gasser som kan benyttes til å erstatte KFK og HKFK. Fra 1. januar 2010 ble det forbudt å importere og benytte HKFK-gasser, mens det fra 2015 blir forbudt å benytte brukt eller gjenvunnet HKFK-gass. Utvidelsen av avgiftsplikten vil forhindre en avgiftsmotivert overgang fra disse gassene til nye HFK- eller PFK-gasser.

Det foreslås videre at den generelle satsen per kg skal framgå av avgiftsvedtaket, og at avgrensingen av hvilke gasser som omfattes av avgiften gis i særavgiftsforskriften. Dette vil gjøre det enklere å utvide avgiftsplikten til å omfatte HFK- og PFK-gasser etter hvert som nye blandinger eventuelt kommer på markedet. Avgiftssatsene skal fortsatt knyttes til gassenes globale oppvarmingspotensial.

Da avgiften ble innført i 2003, ble det lagt til grunn at satsene skulle tilsvare CO₂-avgiften på mineralolje (lettolje). I 2011 tilsvare imidlertid CO₂-avgiften på mineralolje 222 kroner per tonn lettolje, mens avgiftene på HFK og PFK tilsvare 212 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Det foreslås at satsene på HFK og PFK justeres slik at de samsvarer med nivået på CO₂-avgiften på mineralolje. Dette gir et merproveny på om lag 13 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2012.

4.16 Avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x og sammen med andre virkemidler bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra

- framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW, og
- fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_x. Avgiftssatsen i 2011 er 16,43 kroner per kg utslipp av NO_x.

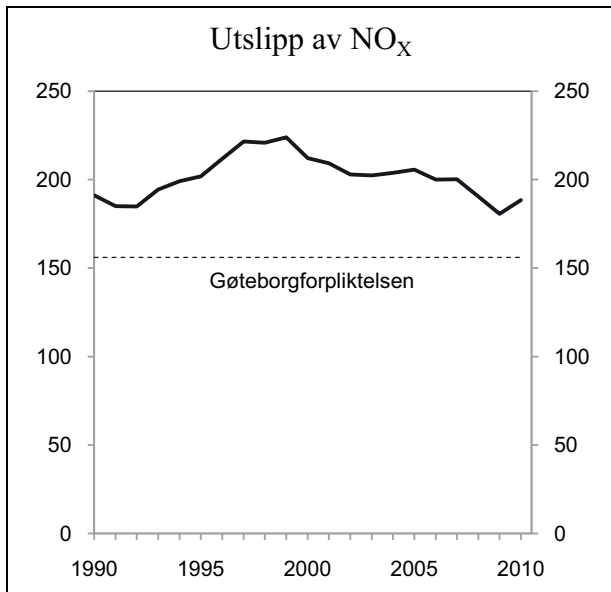
Det gis avgiftsfritak blant annet for utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn, fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann samt utslippskilder omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.

Miljøverndepartementet og 14 næringsorganisasjoner inngikk 14. mai 2008 en avtale som forplikter organisasjonene til å redusere de årlige utslippene med til sammen 30 000 tonn innen utgangen av 2011 (NO_x-avtalen 2008–2010). Avtalen ga rett til avgiftsfritak i perioden 2008–2010 for virksomheter som sluttet seg til avtalen. 14. desember 2010 ble det inngått en ny avtale (NO_x-avtalen 2011–2017) som i hovedsak er en videreføring av den tidligere avtalen, med nye utslippsforpliktelser for tidsrommet 2011 - 2017. Avtalen gir rett til fritak for NO_x-avgift i det samme tidsrommet. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente 19. mai 2011 (144/11/COL) avgiftsfritaket som lovlig statsstøtte. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet. Der framgår det at næringslivsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelser for 2008, 2009 og 2010, og at avgiftsfritaket for disse årene dermed er godkjent.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Utslipp av NO_x

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av NO_x til maksimalt 156 000 tonn fra og med 2010. De norske utslippene av NO_x økte fram til 1999, men har etter dette gått ned. De foreløpige utslippstallene viser imidlertid en økning fra 2009 til 2010. Utslippene av NO_x var i 2009 på 180 000 tonn, og i 2010 økte utslippene til 188 500 tonn. Statistisk sentralbyrå (SSB) angir større aktivitet innenfor produksjon av jern, stål og ferrolegeringer som den viktigste kilden til økte utslipp, men viser også at det har vært økte utslipp fra skipstra-



Figur 4.20 NO_x-utslipp i perioden 1990–2010.
1 000 tonn

Tallene for 2009 og 2010 er foreløpige.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Klima- og forurensningsdirektoratet.

fikk, motorredskaper, kraftforsyning og flyttbare produksjonsrigger.

Utslippene ligger dermed fortsatt betraktelig over reduksjonsforpliktelsen etter Gøteborgprotokollen, jf. figur 4.20. Det gjøres i denne sammenheng oppmerksom på at SSB benytter en ny modell for beregning av NO_x-utslippet til luft fra veitrafikk. Omleggingen medfører at utslippene i senere år er justert opp på grunn av høyere utslippsfaktorer for dieselmotorer. Dette bidrar til at utslippet nå ligger en del høyere enn det tidligere tall fra SSB indikerte. Det vises også til omtale i Prop. 1 S (2011–2012) Miljøverndepartementet.

4.17 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

Fra 1998 har det vært innkrevet miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler. Fra 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift. Avgiften ble fram til 2009 innkrevet av Landbruks- og matdepartementet. Fra 2010 ble avgiften omdefinert til en særavgift.

Avgiften er hjemlet i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 21 tredje ledd. Avgiften er arealbasert og differensiert etter plantevernmidlenes risiko for å gi helse- og miljøskader. Plantevernmidlene er plassert i sju avgiftsklasser avhengig av helse- og

miljørisiko. Nærmere regler om beregning av avgiften er fastsatt i forskrift 26. juli 2004 nr. 1138 om plantevernmidler § 30.

Avgiften er et av flere virkemidler som skal redusere risikoen for helse- og miljøskader ved bruk av plantevernmidler. Tall fra Landbruks- og matdepartementet viser at det brukes plantevernmidler med lavere miljø- og helseisiko etter at avgiftssystemet ble lagt om i 1999. Dette er en utvikling som forventes å fortsette.

4.18 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)

Nærings- og handelsdepartementet krever inn en avgift på utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Avgiften er knyttet til tildeling av konsesjoner gitt med hjemmel i lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Det er gitt to konsesjoner etter loven, en til Norcem AS og en til Hammerfall Dolomitt AS. I konsesjonene er det bestemmelser beregning og innbetaling av avgift. Avgiften beregnes per tonn uttatt masse. Det vises til forslag til vedtak om avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum.

Nærings- og handelsdepartementet krever videre inn årsavgift for å beholde retten til undersøkelse og utvinning av mineraler etter lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven). For 2011 er det så langt innbetalt avgifter for 125 utvinningstillatelser og 3 019 undersøkelsesretter. Det vises til forslag til vedtak om avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett etter mineralloven.

4.19 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst fiskal, men avgiften har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukkervarer, herunder hvit sjokolade, tyggegummi, karameller, pastiller, sukkertøy og drops. Avgiftsplikten omfatter også sjokolade og andre næringsmidler som inneholder kakao. Ulike typer kjeks som søte kjeks, småkaker, vafler og vaffelkjeks er også avgiftspliktige på nærmere vilkår. Avgiftsplikten omfatter også

drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Avgiftssatsen i 2011 er 17,92 kroner per kg av varens avgiftspliktige vekt. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

En generell avgift på sukker

Særagiftsutvalget anbefalte at avgiftene på sjokolade og sukkervarer, alkoholfrie drikkevarer og sukker ble erstattet av en generell avgift på sukker i mat- og drikkevarer, jf. NOU 2007: 8 En vurdering av særagiftene. Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) vurderte i 2010, i samråd med Mattilsynet, om EUs forslag til nye regler om merking av totalt sukkerinnhold i mat- og drikkevarer («matinformasjonsforordningen»³) kunne danne grunnlag for en ny sukkeravgift. TADs konklusjon var at EUs forslag til nye regler om merking ikke var hensiktsmessig som grunnlag for en ny generell sukkeravgift. Begrunnelsen var blant annet at forordningen vil inneholde en rekke unntak som i praksis innebærer at flere sukkervarer faller utenfor merkebestemmelsene.

I Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011 ble det varslet at en fortsatt ville arbeide med å påvirke beslutninger i EU om blant annet merking av sukkerinnhold. Videre ble det varslet en vurdering av andre mulige endringer for å gjøre dagens avgifter på alkoholfrie drikkevarer, sukker og sjokolade og sukkervarer mer treffsikre. For å følge opp dette ble TAD bedt om en ny vurdering av mulige endringer i avgiftene.

For *tilsatt* sukker finnes det i dag ikke analysemetoder for å fastslå mengden tilsatt sukker med nødvendig grad av nøyaktighet. TAD frarår derfor en omlegging til generell sukkeravgift basert på deklarerer av tilsatt sukkerinnhold. TAD tilrår heller ikke å utvide omfanget av sjokolade- og sukkervareavgiften til å omfatte for eksempel juice, sjokolademelk, iskrem og visse typer snacks.

TAD er bedt om å utrede en avgift på sukkerinnhold i mat- og drikkevarer, hvor avgiften fastsettes etter *totalt* sukkerinnhold i produktet. Det

er flere spørsmål som må vurderes nærmere før en tar stilling til om det bør innføres en slik avgift.

På denne bakgrunn er det ikke aktuelt å foreslå en generell sukkeravgift eller gjøre endringer i sukkerrelaterede avgifter i budsjettet for 2012. Departementet vil fortsette arbeidet med saken.

4.20 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som naturlig inneholder sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke avgiftslegges. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes av avgiften. Melkeprodukter som kun er tilsatt en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol, dersom disse er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

Avgiftssatsen i 2011 er 2,81 kroner per liter for ferdigvare og 17,13 kroner per liter for konsentrat. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For omtale av en generell avgift på sukker, vises det til avsnitt 4.19.

4.21 Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst fiskal, men avgiften har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel til Norge. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig framstilling av varer.

I 2011 er avgiften på sukker 6,94 kroner per kg. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For omtale av en generell avgift på sukker, vises det til avsnitt 4.19.

³ Det er forventet at forordningen vil bli vedtatt i EU i løpet av 2011.

4.22 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70-74)

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2011 er 1,04 kroner per enhet. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71-74)

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulike emballasjer gir ulike miljøskade. Miljøavgiften er også gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Det er Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

4.23 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Dokumentavgiften avløste stempelavgiften i 1976. Avgiften har til hensikt å skaffe staten inntekter. Størrelsen på avgiften er derfor ikke ment å dekke statens kostnader ved tinglysing. Disse kostnadene dekkes av tinglysingsgebyret.

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, her-

under bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

Regjeringen foreslås ingen endringer i avgiftssatsen for 2012, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det foreslås at det innføres avgiftsfritak ved testamentsarv under privat skifte av dødsbo, i de tilfeller hvor en eiendom skal videreselges mens boet er under behandling. Dette for at testamentsarvinger avgiftsmessig skal komme i samme stilling, uavhengig av om det gjennomføres offentlig eller privat skifte. For å motvirke muligheten for unndragelse av avgift vil det kun gis fritak ved samtidig videresalg. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 2 ny bokstav j.

4.24 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften i de tre førstnevnte frekvensbåndene bestemmes av tildelt frekvensmengde, mens det for disponering av frekvenser i 2 100 MHz-båndet (3G) betales en årlig avgift per konsesjon.

Konsesjonene for 3G besittes av Telenor, NetCom og Mobile Norway. Det er én ledig 3G-konsesjon etter at Samferdselsdepartementet den 28. februar 2011 aksepterte at Hi3G leverte tilbake selskapets konsesjon mot å betale en kompensasjon på om lag 11,7 mill. kroner.

Gjeldende satser for frekvensavgiftene og forslag for 2012 framgår av tabell 3.4. Det foreslås at frekvensavgiftene økes med anslått prisutvikling i 2012. Det vises til forslag til avgiftsvedtak.

Tabell 4.3 Frekvensavgifter 2011 og forslag 2012. Kroner

	2011	Forslag 2012	
900 og 1 800 MHz-båndene	256 000	260 000	per duplex-kanal
450 MHz båndet	1 121 000	1 139 000	per MHz (duplex)
3G-mobiltelefoni	23 483 000	23 859 000	per konsesjon

Kilde: Finansdepartementet.

Nummeravgifter

Fra 1999 har Post- og teletilsynet solgt femsifrede telefonnummer direkte til sluttbrukere. En sluttbruker som får tildelt et femsifret nummer, skal betale en årlig avgift for retten til å inneha og bruke nummeret. Numrene er delt inn i forskjellige priskategorier. Avgift per nummer varierer mellom om lag 3 000 kroner og om lag 122 000 kroner per år. Det vises til forslag til avgiftsvedtak.

4.25 Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

Samferdselsdepartementet har fullmakt fra Stortinget til å innhente inntekter for 2011 ved tildeling av konsesjoner for frekvenser. Post- og teletilsynet har ikke gjennomført auksjoner så langt i år. I 2011 eller 2012 legges det opp til å tildele ved auksjon frekvensressurser som blir tilgjengelig etter overgang til digitalt fjernsyn. Auksjonen vil omfatte frekvensbåndet 790-862 MHz. Det legges videre opp til å tildele ved auksjon ledige frekvenser i 900 MHz-båndet og 1 800 MHz-båndet i 2011 eller 2012. Det er usikkert hvor stort proveny auksjonene vil innbringe og når inntektene bokføres. Auksjonsinntektene er svært vanskelige å anslå, og vil blant annet avhenge av hvordan auksjonen utformes og hvilke betingelser som stilles i konsesjonene. Det er videre et spørsmål om grunnrenten skal innhentes ved et engangsvederlag eller om det også skal ilegges årlige frekvensavgifter. Det foreslås derfor ikke å budsjettere med inntekter på denne posten fra dette formålet nå. Det kan videre oppstå situasjoner der det er hensiktsmessig å tildele enkelte andre frekvenstillatelser mot betaling. Det vises til forslag om avgiftsvedtak.

4.26 Avgifter i matforvaltningen (kap. 5576 post 70)

Ved etablering av Mattilsynet ble det innført et tredelt system for finansiering av tilsynet ved hjelp av gebyrer og avgifter. Systemet består av gebyr for særskilte ytelser som tilsynet utfører overfor individuelle brukere, gebyr for enkelte tilsyns- og kontrolloppgaver der disse entydig over tid retter seg mot individuelle brukere og avgifter for tilsyn og kontroll som ikke entydig retter seg mot individuelle brukere. Med virkning fra 2007 ble det opprettet et skille mellom inntekter fra gebyr og avgifter under Mattilsynet. Inntekter fra gebyr bevilges på kap. 4115 post 01, mens avgifter i matforvaltningen ble skilt ut i nytt kap. 5576 post 70.

Departementet er ikke kjent med at andre land har tilsvarende finansieringsordning for tilsyn og kontroll i matproduksjonskjeden. Avgiftsatsene er høyere for norskproduserte varer enn for tilsvarende importerte varer. Dette skyldes at det er en kortere del av produksjonskjeden for importerte varer som er underlagt Mattilsynets kontroll. Håndtering av avgiftene krever dessuten administrative ressurser, både for de næringsdrivende og for myndighetene.

Som en del av årets jordbruksoppgjør ble det varslet at Regjeringen ville foreslå å fjerne avgiftene i matforvaltningen i budsjettet for 2012. Alt annet likt vil dette redusere råvarekostnadene for landbasert mat med 0,71 - 1,92 pst., avhengig av varetype og om varen er norskprodusert eller importert. Effekten for sjømat vil bli langt mindre fordi sjømat har et vesentlig lavere avgiftsnivå. Norsk næringsmiddelindustri vil få tilsvarende kostnadsreduksjon. Forslaget gir et provenytap på om lag 630 mill. kroner påløpt og om lag 510 mill. kroner bokført i 2012.

For nærmere omtale av avgiftene i matforvaltningen vises det til Prop. 1 S (2011–2012) Landbruks- og matdepartementet.

5 Toll

5.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det svares toll etter tolltariffens ordinære satser vedtatt av Stortinget. Dette gjelder ikke dersom det er innrømmet tollfrihet i henhold til preferanseavtaler, andre nasjonale ordninger, eller det er gitt tollfritak med hjemmel i stortingsvedtak. Tolltariffen angir, i tillegg til de ordinære tollsatsene, også preferanse-tollsats i henhold til inngåtte handelsavtaler.

Toll som beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. I tillegg kommer tollbeskyttelsen av den landbruksbaserte næringsmiddelindustrien. Av industrivarene er for tiden bare enkelte klær og andre tekstilprodukter pålagt toll.

5.1.1 Om toll og tollsats

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitikk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske landbruksvarer skjer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Verdien av tollbeskyttelsen er av OECD anslått til 9,1 mrd. kroner i 2010.

Tollsatsene for landbruksvarer varierer. Satsene er dels spesifikke, dels verdibaserte (såkalte *ad valorem*-sats). De høyeste tollsatsene er på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

For enkelte landbruksvarer kan tolltariffens ordinære satser reduseres i perioder etter vedtak i Statens landbruksforvaltning. Mange anvendte tollsats er derfor i praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. For en nærmere oversikt over de administrative tollnedsettelsene vises det til tabell 3.1 i vedlegg 3, se omtale i avsnitt 5.4.1.

Det er fastsatt maksimale tollsats gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer, medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer. De multilaterale forhandlingene i regi av WTO omtales under avsnitt 5.2.

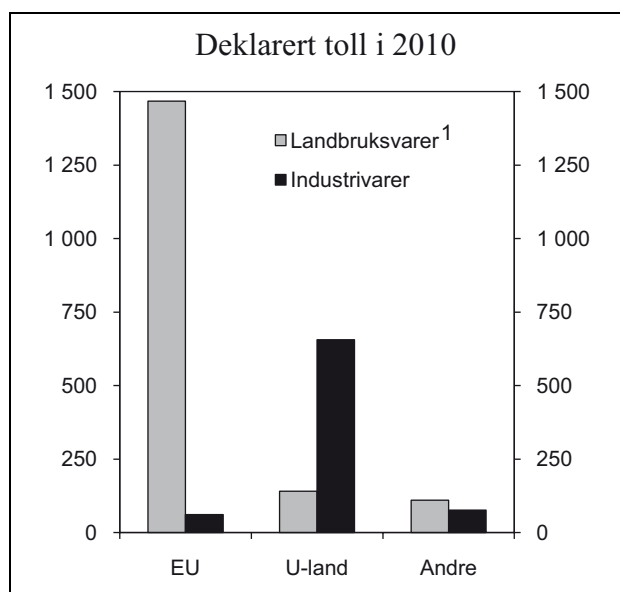
I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generalized System of Preferences). Ordningen går ut på at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for sine varer. GSP er en unilateral (ensidig) ordning, og kan ensidig trekkes tilbake eller endres.

5.1.2 Tollinntekter

Tollinntektene bestemmes av de anvendte tollsatsene og mengden varer som importeres. Inntektene fra toll var i 2010 2 416 mill. kroner, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Tollinntektene fra import av landbruksråvarer og bearbejdede landbruksvarer utgjorde 1 716 mill. kroner. Figur 5.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2010, fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for en stor del av toll på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

5.2 Multilaterale forhandlinger i WTO

Det forhandlingsmandatet som ble gitt av WTOs ministerkonferanse i Doha i 2001, tilsa at WTO-



Figur 5.1 Deklarert toll i 2010. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

forhandlingene skulle avsluttes innen utgangen av 2004. Det har imidlertid vist seg å være svært vanskelig å komme til enighet. I likhet med Norge understreker de fleste av WTOs medlemsland, og ikke minst utviklingslandene, betydningen av å nå fram til et godt forhandlingsresultat i den såkalte Doha-runden. Forhandlingene har i stor grad stått stille siden 2008, selv om det er gjort mye teknisk arbeid i forbindelse med forhandlingene. Det multilaterale handelssystem med WTOs regelverk i sentrum har likevel vist sin styrke og demmet opp for mulige proteksjonistiske tiltak i forbindelse med finanskrisen og den påfølgende nedgangen i internasjonal økonomi.

G20-landene vedtok i november 2010 et mål om å slutføre Doha-runden i løpet av 2011. Intensive forhandlinger våren 2011 avdekket store motsetninger mellom de største landene og Doha-rundens framtid er usikker. WTOs åttende ordinære minister møte vil bli avholdt i Genève i desember 2011. Regjeringen vil fortsatt bidra konstruktivt i forhandlingene med sikte på en balansert løsning som ivaretar både Norges og utviklingslandenes interesser.

Som en del av Doha-runden har det siden 2004 vært forhandlet om en ny avtale om handelsforenklinger (Agreement on Trade Facilitation) som har betydning for tollmyndigheter og andre grensemyndigheters regler og prosedyrer. I 2009 ble den første konsoliderte avtaleteksten lagt fram. Forhandlingene har fortsatt inn i 2011 med sikte på å oppnå enighet om en avtaletekst i løpet

av 2011. Det er uklart hvorvidt dette vil bli realisert innen nevnte tidsramme.

5.3 EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene

5.3.1 Nye frihandelsavtaler

EFTAs frihandelsavtaler er et viktig supplement til Norges medlemskap i WTO. Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og motvirker diskriminering av norsk eksport i de landene som det inngås slike avtaler med.

EFTA har ferdigforhandlet 23 frihandelsavtaler med 32 tredjeland. Frihandelsavtalene med henholdsvis Albania og Serbia trådte i kraft henholdsvis 1. august og 1. juni 2011. Forhandlingene med Ukraina ble slutført våren 2010 og undertegnet i juni 2010. Frihandelsavtalen med Peru ble undertegnet sommeren 2010, mens avtalen med Hong Kong ble framforhandlet våren 2011 og undertegnet sommeren 2011. Det forventes at frihandelsavtalene med Ukraina og Peru ratifiseres i løpet av 2011, og det tas sikte på at en vil kunne ratifisere avtalene med Hong Kong og Colombia i løpet av 2012. Forhandlingene med Montenegro ble slutført sommeren 2011 og det forventes at avtalen vil undertegnes i november 2011.

Norge er gjennom EFTA også i forhandlinger med India, tollunionen mellom Russland, Kasakhstan og Hviterussland, Indonesia, Bosnia-Hercegovina, Algerie og Thailand. Det er for tiden stillstand i EFTAs forhandlinger med Algerie og Thailand. Norge og Kina har gjennomført åtte forhandlingsrunder om en bilateral frihandelsavtale siden oppstarten i september 2008. Tidspunkt for neste forhandlingsrunde er ikke fastsatt.

Forhandlingene med Kina, India og Russland er Norges hovedprioriteringer i arbeidet med handelsavtaler. Vietnam og EFTA undertegnet våren 2010 en erklæring om oppstart av felles forstudieprosess med sikte på framtidige forhandlinger. EFTA undertegnet sommeren 2010 en samarbeidserklæring med Malaysia med sikte på å styrke de økonomiske samarbeidsrelasjonene mellom partene.

Asia er et satsingsområde for EFTA og Norge på dette området, og det arbeides med sikte på å lansere forhandlinger med Vietnam og Malaysia. I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye handelsavtaler faller i budsjettperioden, foreslås det at departementet gis fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene. Det vises til forslag til vedtak § 2 annet ledd.

5.3.2 Forhandlinger med EU på landbruksområdet

Etter EØS-avtalen artikkel 19 skal avtalepartene, med to års mellomrom, gjennomgå vilkårene for handelen med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.) med sikte på gradvis liberalisering innenfor rammen av partenes respektive landbrukspolitikk.

Norge og EU kom til enighet om en ny artikkel 19-avtale i januar 2010. Avtalen innebærer lettelser i tollvernet for en rekke landbruksvarer ved etablering av 13 nye importkvoter til Norge, samt utviding av 10 importkvoter. Sentrale elementer i avtalen er en økning i eksisterende ostekvote til et samlet kvantum på 7 200 tonn, samt etablering av midlertidige kvoter fra EU for kjøtt av storfe (900 tonn), fjørfe (800 tonn) og gris (600 tonn). Stortinget ga sitt samtykke til inngåelse av avtalen 5. april 2011, og avtalen ble undertegnet 15. april 2011. Avtalen vil tre i kraft først etter at den er formelt behandlet på EU-siden og ratifisert av begge avtaleparter, trolig 1. januar 2012.

5.3.3 EUs forbud mot omsetning av selprodukter

EU vedtok i 2009 forbud mot omsetning av selprodukter, med enkelte unntak. Forbudet rammer all norsk eksport av selprodukter til EU fra 20. august 2010.

Norge anser at forbudet er i strid med WTO-regelverket. Norge og Canada ba våren 2011 WTO om å opprette et tvisteløsningspanel i saken, og panelet ble opprettet 21. april 2011. Panelets avgjørelse forventes i løpet av 2012, eventuelt noe senere dersom panelets avgjørelse ankes inn for WTOs ankeorgan.

5.3.4 Etablering av en konvensjon om opprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet

En konvensjon om felles opprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet ble undertegnet av Norge og en rekke andre europeiske land 15. juni 2011. Det tas sikte på at Norge ratifiserer konvensjonen i løpet av høsten 2011. Konvensjonen vil blant annet gjøre endringer av opprinnelsesreglene enklere. Samtidig vil reglene bli mer oversiktlige og forutsigbare for brukerne.

Konvensjonen vil erstatte opprinnelsesreglene i frihandelsavtalene som er inngått i EuroMed-området dvs, de fire EFTA-statene, EUs 27 medlemsstater, Færøylene og deltakerne i den såkalte

Barcelona-prosessen (Algerie, Egypt, Israel, Jordan, Libanon, Marokko, Palestina, Syria, Tunisia og Tyrkia). Samtidig utvides området til også å gjelde Albania, Bosnia-Hercegovina, Kroatia, Makedonia, Montenegro og Serbia, samt Kosovo under UNSC resolusjon 1244/99. Gjeldende frihandelsavtaler innenfor området vil nå endres, slik at avtalenes opprinnelsesprotokoller erstattes med en henvisning til konvensjonen. Bestemmelsene i Konvensjonen vil materielt sett være identiske med bestemmelsene i de tidligere opprinnelsesprotokollene til de enkelte frihandelsavtalene.

5.4 Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer

Statens landbruksforvaltning forvalter importvernet for landbruksvarer med hjemmel i lov om toll og vareførsel §§ 9-1 til 9-4 og forskrifter fastsatt med hjemmel i denne.

Totalt ble det importert landbruksvarer for 35,2 mrd. kroner i 2010.

5.4.1 Administrative tollnedsettelse

Tollsatsene som er vedtatt av Stortinget kan nedsettes i de tilfeller der Statens landbruksforvaltning er gitt fullmakt til dette ved stortingsvedtak og lovhjemmel. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer angir hvilke produkter som omfattes, og hvordan tollnedsettelsene skal beregnes.

Generelle tollnedsettelse, jf. tolloven § 9-2, gis for en stor del på varer innenfor målprissystemet i jordbruksavtalen og gjøres gjeldende for alle aktører som importerer i perioden med tollnedsettelse.

Individuelle tollnedsettelse kan gis til bedrifter eller personer etter søknad, jf. tolloven § 9-3. Adgang til å gi tollnedsettelse er regulert i ulike forskrifter, se tabell 3.1 i vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelsene som er gitt med hjemmel i de ulike forskriftene. Tollnedsettelsene gis for en bestemt vare i en gitt periode. Nivået på den nedsatte tollene avhenger blant annet av hvilket produkt det gis tollnedsettelse for og eventuelt det innenlandske prisnivået på tilsvarende produkt.

For bearbejdede jordbruksvarer hvor det gjennom inngåtte frihandelsavtaler ikke er satt en spesifikk tollsats, verditollsats eller tollsats på grunnlag av standardresept, fastsetter Statens landbruksforvaltning etter søknad nedsatt tollsats på grunnlag av råvareinnhold. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte vare, og er

basert på innmeldte råvaredeklarasjoner fra importører.

5.4.2 Fordeling av tollkvoter

Statens landbruksforvaltning fordeler en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP-ordningen) og dels andre, ensidig fastsatte kvoter. Det vises til tolloven § 9-4 om tildeling av tollkvoteandeler for landbruksvarer. Kvoteutdelingen er hjemlet i ulike forskrifter under Landbruks- og matdepartementet. Toll- og avgiftsdirektoratet forvalter fem tollkvoter for tollfri innførsel fra EU hvor importmengden er fastsatt i verdi. Disse tollkvotene fordeles fortløpende ved deklarerings i TVINN-systemet.

Kvotene som fordeles av Statens landbruksforvaltning er enten tollfrie eller har en redusert tollsats i forhold til de ordinære tollsatsene. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Prisen som betales for en kvote ved auksjonering kommer i tillegg til en eventuell tollsats på kvoten og vil variere avhengig av etterspørselen i markedet. De tollkvotene som ikke auksjoneres, fordeles i hovedsak ut fra historiske rettigheter eller søknadstidspunkt.

Auksjon som fordelingsmetode for importkvoter tilfredsstiller kravet om likebehandling. Auksjonene gjennomføres via nettet og resultatene blir umiddelbart tilgjengelige for alle. Metoden sikrer dermed en åpen prosess der alle markedsaktører får lik tilgang til informasjon. Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 105 mill. kroner i 2010. Auksjonsprovenyet tilfaller statskassen. Den enkelte aktørs andel av kvoten er omsettelig. Utnyttelse av de enkelte kvotene varierer imidlertid sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år, se tabell 3.2 i vedlegg 3.

5.4.3 GSP-ordningen og kjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland

Innenfor rammen av GSP-ordningen har Norge ensidig erklært en særordning for Botswana og Namibia som innebærer nulltoll for varer som disse landene utfører til Norge, men med unntak for enkelte varegrupper. For storfekjøtt fra Namibia og Botswana er det etter erklæringen fastsatt

et tak for samlet import på 2 700 tonn per år. Særordningen ble for 2009 utvidet til også å omfatte Swaziland med et tak på 500 tonn storfekjøtt per år, se St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. For budsjettåret 2011 er departementet gitt fullmakt til å fastsette begrensninger i GSP-ordningen for sauekjøtt og lammekjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland dersom importen derfra overstiger 400 tonn. Fullmakten er gitt av hensyn til det norske markedet for sauekjøtt, se Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

Tidligere praksis for adgangen til innførsel av storfekjøtt med nulltoll fra Swaziland og sauekjøtt og lammekjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland under GSP-ordningen foreslås videreført for 2012, se forslag til vedtak om toll § 3.

Finansdepartementet vil sammen med berørte departementer i 2012 vurdere grunnlaget for begrensninger i GSP-ordningen for Namibia, Botswana og Swaziland.

5.4.4 Tollvernet for korn

Forvaltningen av tollvernet for korn, mel og kraftfôr består både av administrering av tollkvoter (matkorn, oljefrø og karbohydratråvarer til kraftfôr) og administrering av generelle tollnedsettelse (matmel, proteinråvarer og fett til kraftfôr).

Det kan fastsettes tollkvoter i henhold til bestemmelsene i forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer § 22. Kvotene skal supplere den norske avlingen og fastsettes slik at markedsbalanse kan oppnås. En markedsmessig balanse oppnås ved at forbruket av mat- og fôrkorn tilsvare summen av norsk produksjon og supplerende import, og at omsetningen kan skje til de priser som er avtalt i jordbruksavtalen.

5.5 Nye oppdelinger i tolltariffen

Fra 1. januar 2012 innarbeides en rekke nye oppdelinger i tolltariffen, se forslag til vedtak om toll § 5. Bakgrunnen er tilsvarende endringer i den såkalte HS-nomenklaturen, jf. Konvensjonen om Det harmoniserte system (HS) for beskrivelse og koding av varer. Endringene er av teknisk karakter og får ingen betydning for tollinntektene.

Del III
Nærmere om de forskjellige forslagene
– lovvedtak

6 Oversikt

Finansdepartementet legger i denne delen fram forslag til:

- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
 - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
 - lov om endring i lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven)
 - 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 endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
 - lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- I denne delen inngår:
- forslag til endringer i beløpsgrenser i skatteloven
 - forslag om utfasing av særfradrag for store sykdomsutgifter
 - forslag om klargjøring av hjemmel for plikten til å svare arbeidsgiveravgift og trygdeavgift i visse grenseoverskridende tilfeller
 - forslag til løsriving av skattereglene for sluttvederlag fra overenskomster mellom hovedorganisasjoner
 - forslag om å fjerne lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte
 - forslag til endringer i reglene om skattefri utleie av tomannsboliger
 - forslag om utelukkelsesmekanisme i gavefradragordningen ved brudd på folkeretten
 - forslag til endringer i treprosentregelen i fritaksmetoden
 - forslag om avskjæring av fradragrett ved tap på fordringer mellom nærstående selskaper
 - forslag om oppheving av reglene om korreksjonsinntekt
 - forslag til endringer i avskrivningsreglene
 - forslag til endringer i skattereglene for tilskudd til bygdeutvikling
 - forslag til endring i reglene om eiendomsskatt for kraftanlegg mv.
 - forslag om innføring av nytt utskrivningsalternativ i eiendomsskatten
 - forslag om oppheving av skattefritak for AS Vinmonopolet og avvikling av vinmonopolavgiften
 - forslag om økning av jordbruksfradraget og reindriftsfradraget
 - forslag til endringer i skattereglene for Svalbard
 - forslag om gjeninnføring av merverdiavgiftsfritak for garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver
 - forslag til endringer i reglene om elektronisk levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift
 - forslag til hjemmel for forskrift om elektronisk kommunikasjon med Statens innkrevningssentral
 - omtale av bruk av formuesverdier ved utskrivning av eiendomsskatt
 - omtale av eiendomsskatt på maskiner og annet tilbehør til verk og bruk
 - omtale av oppheving av særregler om innberetning for fiske og fangst
 - omtale av tiltak for å styrke skattyters rettigheter
 - omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2010
 - omtale av nedre grense i grunnrenteskatten for kraftverk
 - omtale av utvidelse av beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget
 - forslag om oppretting og presisering av lovtekst
 - omtale av oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

Forslagene nevnt over er nærmere behandlet i proposisjonens kapittel 7 til 29.

7 Endring av beløpsgrenser i skatteloven

7.1 Endring av satsen for minstefradrag i lønnsinntekt

Minstefradraget er et standardisert fradrag i lønn, pensjon og likestilte inntekter som utgjør et alternativ til skattyters faktiske fradragsberettigede kostnader. Minstefradraget fastsettes som en prosentandel av inntekten med en øvre og nedre beløpsgrense. Reglene om minstefradrag skiller mellom fradrag i lønnsinntekt og fradrag i pensjonsinntekt.

Regjeringen foreslår å øke satsen for minstefradrag i lønnsinntekt fra 36 pst. til 38 pst. samt at den øvre beløpsgrensen for minstefradraget oppjusteres med anslått lønnsvekst fra 75 150 kroner til 78 150 kroner. Forslaget er også omtalt under avsnitt 3.1.

Det vises til forslag om endring av satsen for minstefradrag i lønnsinntekt i skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

7.2 Endring av maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 3 660 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, eller med inntil 2 promille av samlet lønnsutbetaling jf. skatteloven § 6-19.

Fradraget for fagforeningskontingent ble i tråd med Soria Moria I doblet i perioden 2006–2009. Regjeringen opprettholder nivået på fradraget ved å foreslå en justering på noe over prisveksten for inntektsåret 2012. Det maksimale fradraget foreslås derfor økt til 3 750 kroner. Dette gir et prove-nytap på 8 mill. kroner påløpt og 6 mill. kroner bokført i 2012.

Det vises til forslag om endring i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

8 Fase ut særfradrag for store sykdomsutgifter

8.1 Innledning og sammendrag

Ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter innebærer at skattytere som i inntektsåret har hatt usedvanlig store utgifter på grunn av sykdom eller annen varig svakhet, kan få fradrag for sykdomsutgiftene i alminnelig inntekt. Forutsetningen er at utgiftene utgjør minst 9 180 kroner, og at skattyteren kan dokumentere eller på annen måte sannsynliggjøre utgiftene.

Fradraget for store sykdomsutgifter har sin opprinnelse på 1930-tallet, da det ble gitt ekstra klassefradrag for store sykdomsutgifter. Etter dette har de offentlige finansierte helse- og velferdsordningene blitt kraftig utvidet. Særfradragsordningen må vurderes i lys av dette. Mange helsetjenester dekkes i utgangspunktet fullt ut av det offentlige, for eksempel innleggelser (heldøgnsopphold) på sykehus og behandlingshjelpemidler. Hjemmesykepleie er også fritatt for egenbetaling. For andre helsetjenester, som poliklinisk og dagkirurgisk behandling i spesialisthelsetjenesten samt psykologhjelp, legehjelp og fysioterapi i kommunehelsetjenesten, betales det en fastsatt egenandel opp til et visst tak (egenandels-tak 1 (1 880 kroner) eller 2 (2 560 kroner)). Takordningene skjermer storforbrukere av helsetjenester mot høye utgifter. I tillegg er enkelte grupper og tilstander fritatt for egenandel. Folketrygdens utgifter til grunnstønad og hjelpemidler, Husbankens boligtilpasningstilskudd samt andre sosiale ytelser kommer i tillegg.

Om lag 64 000 skattytere fikk særfradrag for inntektsåret 2009. Skatteutgiften knyttet til dagens ordning er anslått til 363 mill. kroner i 2012, et relativt lite beløp i lys av at de totale helseutgiftene (utgifter til medisinsk behandling, rehabilitering, omsorgstjenester, legemidler mv.) er på om lag 220 mrd. kroner, og det offentlige dekker om lag 85 pst. av dette beløpet. Samtidig bruker Skatteetaten, med begrenset helsefaglig kompetanse, betydelige ressurser på å følge opp en ordning som i liten grad er tilpasset dagens automatiserte ligningssystem.

Både brukerorganisasjonene og skatte- og helsemyndighetene er enige om at særfradragsord-

ningen fungerer dårlig. Fradraget henger i liten grad sammen med helsefaglige vurderinger og prioriteringer, og overprøver i praksis i flere tilfeller disse. Fordelingsegenskapene er uheldige, ikke minst fordi ordningen utelukker personer med så lav inntekt at de ikke betaler skatt. Reglene i særfradragsordningen er videre uklare og lite gjennomsiktede, både for skattyter og skattemyndigheter. Konsekvensen er at forskjellsbehandling forekommer, selv om Skatteetaten bruker store ressurser på ordningen.

På bakgrunn av særfradragsordningens svakheter har en interdepartemental arbeidsgruppe gjennomgått ordningen i sin helhet, med sikte på å få til et mer hensiktsmessig og rettferdig system. Arbeidsgruppen leverte sin rapport 20. april 2010. Rapporten har vært på en bred høring.

Departementet mener dagens særfradragsordning ikke kan videreføres. Etter å ha vurdert ulike løsninger foreslår departementet å oppheve skatteloven § 6-83, og at særfradraget for store sykdomsutgifter fases ut over en periode på tre år. I 2012 tas utgifter til tannbehandling, transport og bolig helt ut av ordningen. Samtidig stenges ordningen for nye brukere. Midlene som frigjøres ved avvikling av ordningen, brukes til å styrke eksisterende ordninger på utgiftssiden med tilsvarende formål. For 2012 foreslås det å styrke folketrygdens refusjonstakster til tannbehandling, Husbankens tilskuddsordning til etablering og tilpasning av bolig, folketrygdens bilstønadsordning for gruppe 2-biler for barn og unge samt Diabetesforbundets arbeid med motivasjonsgrupper og å oppdage diabetes tidlig. Den resterende provenyøkningen fra å avvikle ordningen disponeres i forbindelse med budsjettprosessene i den resterende avviklingsperioden, det vil si i budsjettene for 2013 og 2014. Bruken av tilgjengelige midler i framtidige budsjetter vurderes i dialog med brukerorganisasjoner.

Departementet viser til forslag til oppheving av skatteloven § 6-83 med tilhørende overgangsregel. Det foreslås at opphevingen og overgangsregelen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

8.2 Gjeldende rett

8.2.1 Innledning

Reglene om særfradrag for usedvanlig store sykdomsutgifter følger av skatteloven § 6-83. Ordningen ble innført i skatteloven i 1970, og erstattet da de tidligere reglene om ekstra klassefradrag på grunn av sykdomsutgifter som kom inn i skatteloven allerede i 1930.

Bestemmelsens første ledd angir de generelle vilkårene for rett til særfradrag, se nærmere omtale i avsnitt 8.2.2. I annet ledd begrenses fradragretten for utgifter til behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, se nærmere omtale i avsnitt 8.2.3. Tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første og annet ledd.

Bestemmelsens fjerde ledd avskjærer fradragretten for utgifter til opphold i alders- og sykehjem og for utgifter i forbindelse med helse-reiser. Med helsereiser menes en reise som foretas på grunn av sykdom eller svakhet, men normalt uten at det foregår medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Det kan likevel være fradragrett for merutgifter dersom en reise blir dyrere som følge av sykdommen.

8.2.2 Generelle vilkår for rett til særfradrag

Etter skatteloven § 6-83 første ledd har skattyter rett til særfradrag i alminnelig inntekt dersom følgende tre hovedvilkår er oppfylt:

- skattyter eller en person som skattyter forsørger, må ha en sykdom eller annen varig svakhet
- skattyter må ha hatt usedvanlig store sykdomsutgifter (minst utgjøre 9 180 kroner)
- det må være årsakssammenheng mellom skattyters helsetilstand og utgiftene

Det framgår ikke av lovens forarbeider hva som ligger i uttrykket sykdom eller annen varig svakhet. Dette er imidlertid nærmere beskrevet i Skattedirektoratets Lignings-ABC. Det framgår her at sykdom er en medisinsk betegnelse som refererer seg til «*alt som vår helsetjeneste skal ta seg av*». Betegnelsen svakhet er derimot et juridisk begrep som er mer omfattende enn begrepet sykdom. Som eksempler på varig svakhet nevnes dysleksi, høygradig synshemming og høygradig hørselshemming. Det er i utgangspunktet en forutsetning at skattyteren er varig hemmet i den daglige

livsutfoldelse eller at løpende, varige behandlinger er nødvendig for å holde tilstanden i sjakk.

Når det gjelder kravet til varighet, er det i praksis lagt til grunn at skattyters helsetilstand må ha vart, eller antas å ville vare, i minst to år. Skattyter som krever særfradrag for store sykdomsutgifter, må legge ved selvangivelsen en legeattest som dokumenterer sykdommen eller svakheten, og som bekrefter at tilstanden er varig.

I utgangspunktet må slik legeattest vedlegges hvert år skattyter krever særfradrag. Skattytere som har lagt ved legeattest hvor det framgår at sykdommen er kronisk, behøver likevel ikke å legge ved legeattest hvert år. De vanligste diagnosene som skattyterne oppgir ved krav om særfradrag er tannkjøttssykdommer, diabetes, revmatisme, astma og allergi, muskel- og skjelettlidelser, hudsykdommer og ulike funksjonshemninger.

For å ha rett til særfradrag må sykdomsutgiftene minst utgjøre 9 180 kroner i inntektsåret. Det gis ikke særfradrag dersom de samlede utgiftene er under denne beløpsgrensen. Dette gjelder selv om skattyter bare har vært syk en del av året, eller vedkommende dør i løpet av året. Kravet til minste utgiftsnivå på 9 180 kroner gjelder ikke for utgifter til tilsyn av sykt barn. Beløpsgrensen gjelder summen av utgifter knyttet til skattyter selv, ektefelle eller andre som skattyter forsørger. Det gis bare særfradrag for utgifter som skattyter har dekket selv med egne midler. Er samlede utgifter over beløpsgrensen, gis det fradrag fra første krone. Det er ingen øvre beløpsgrense for fradragets størrelse, og forutsatt at vilkårene er oppfylt, kan særfradraget bli svært høyt. Ligningspraksis viser flere eksempler på særfradrag over 200 000 kroner.

Retten til særfradrag forutsetter tilstrekkelig årsakssammenheng mellom sykdommen og utgiftene. I utgangspunktet er det fradragrett for alle utgifter som direkte eller indirekte er påført skattyter på grunn av sykdommen (sykdomsutgifter). Det gis ikke særfradrag for utgifter til å avverge eller forebygge en mulig framtidig sykdom eller tilstand. Det gis heller ikke særfradrag for utgifter som også andre skattytere uten tilsvarende sykdom normalt har (privatutgifter).

Det er ikke gitt egne dokumentasjonsregler ved krav om særfradrag, og en må derfor legge til grunn de alminnelige prinsippene for dokumentasjon og sannsynliggjøring som gjelder generelt under ligningsbehandlingen, jf. ligningsloven § 8-1. Kravet til dokumentasjon eller sannsynliggjøring gjelder både for utgiftene som sådan og for årsakssammenheng mellom utgiftene og skattyters helsetilstand.

Et unntak er imidlertid gjort for diabetikere, hvor det er lempet på dokumentasjonskravet knyttet til merutgifter til kost. Diabetikere som ikke kan dokumentere merutgiften ved fordyret kosthold grunnet sykdommen, gis et sjablongfradrag på 4 000 kroner. Sjablongfradraget står imidlertid ikke på egne ben, og særfradrag gis bare dersom skattyters merutgifter som følge av sykdom samlet sett minst utgjør 9 180 kroner i inntektsåret.

8.2.3 Behandling, pleie eller opphold utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen

Etter skatteloven § 6-83 annet ledd er utgifter til behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, bare fradragberettiget dersom offentlig norsk helse- og sosialvesen ikke har et tilsvarende tilbud som det skattyteren oppsøker. I tillegg må helsemyndighetene vurdere det oppsøkte helsetilbudet som faglig forsvarlig. Bestemmelsen innebærer at det må trekkes et skille mellom behandling mv. innenfor og utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. For behandling mv. innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen gjelder de alminnelige reglene i første ledd, se avsnitt 8.2.2. Er behandling, pleie eller opphold på institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell foretatt utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, må de ovennevnte tilleggsvilkårene i annet ledd også være oppfylt for rett til særfradrag.

Grensen mellom behandling innenfor og utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen ble innført ved lovendring i 1987, og ble begrunnet med den stadig mer omfattende framveksten av private behandlingstilbud, jf. Ot.prp. nr. 27 (1986–87). Hensikten var å hindre at det offentlige, gjennom bortfall av skatteinntekter, indirekte skulle betale for helsetjenester som det var forutsatt at det offentlige ikke skulle betale for. Utfyllende regler er gitt av Helsedirektoratet i forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen.

Hva som skal anses som behandling gitt utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, er regulert § 3 i denne forskriften. Etter bestemmelsen skal behandling mv. ved private helseinstitusjoner som ikke er drevet av det offentlige, og som heller ikke er tatt med i offentlige helseplaner eller på annen måte er drevet for offentlig regning, anses

utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. Behandling mv. hos privatpraktiserende helsepersonell som ikke har avtale med fylkeskommunen eller kommunen, anses også å være utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. I forarbeidene påpekes det at behandling mv. både i institusjon og hos annet privatpraktiserende helsepersonell kan gi rett til stykkprisrefusjon (refusjon) etter folketrygdlovens regler. Slik stykkprisrefusjon eller refusjon er imidlertid ikke i seg selv tilstrekkelig til å si at institusjonen eller det privatpraktiserende behandlingstilbudet er en del av offentlig norsk helse- og sosialvesen. I praksis innebærer dette at for eksempel behandling hos fysioterapeut med driftstilskuddsavtale etter folketrygdloven § 5-8 anses foretatt innenfor offentlig norsk helsevesen, mens behandling hos kiropraktor som det ytes refusjon for etter folketrygdloven § 5-9, anses foretatt utenfor offentlig norsk helsevesen.

Også behandling i utlandet uten støtte fra stat eller kommune og behandling på rekonvalesenshjem og lignende anses å falle utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. Enkelte behandlinger mv. i utlandet anses likevel å være foretatt innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. Dette gjelder blant annet behandling i utlandet etter reglene i pasientrettighetsloven § 2-1 femte ledd. Etter denne bestemmelsen har en pasient som har rett til nødvendig helsehjelp etter loven, rett til helsehjelp i utlandet innenfor en fastsatt frist dersom det ikke finnes et adekvat tilbud i Norge. Alle utgifter i forbindelse med slik behandling, inkludert opphold, dekkes av det offentlige. I disse tilfellene oppstår derfor ikke spørsmål om særfradrag. I tillegg finansierer staten visse behandlingstilbud i utlandet for gitte diagnoser, kalt Statens behandlingsreiser. Statens behandlingsreiser er en egen tilskuddsordning som finansieres over statsbudsjettet og forvaltes av Helse- og omsorgsdepartementet. Slike reiser forutsetter forhåndsgodkjenning, og ut over egenandeler dekker staten utgifter til reise fra Oslo, opphold og behandling i utlandet. Reisen fra pasientens hjemsted til Oslo dekkes av helseforetaket.

Ved vurderingen av om offentlig norsk helse- og sosialvesen har et tilsvarende tilbud, er det uten betydning om behandlingsmetoden brukt innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen er forskjellig fra den metoden som er benyttet ved det oppsøkte tilbudet. Det avgjørende er om det offentlige har et tilbud for den typen sykdom mv. som skattyteren lider av. Det er derfor ikke avgjørende at metodene er forskjellige. Det anses å foreligge et tilsvarende tilbud selv om skattyter

etter en faglig vurdering ikke blir behandlet, for eksempel fordi behandling ikke er tilrådelig.

Selv om det offentlige på lang sikt ville ha kunnet gi et tilsvarende tilbud, kan skattyter likevel få særfradrag hvis ventetiden har vært urimelig lang i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og dette har eller kunne ha påført skattyter store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden.

Det er også et tilleggsvilkår for særfradrag ved behandling mv. utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen at det oppsøkte helsetilbudet vurderes som faglig forsvarlig. Dette betyr at behandlingen må bygge på prinsipper og metoder som er vitenskapelig dokumentert og anerkjent av norske myndigheter.

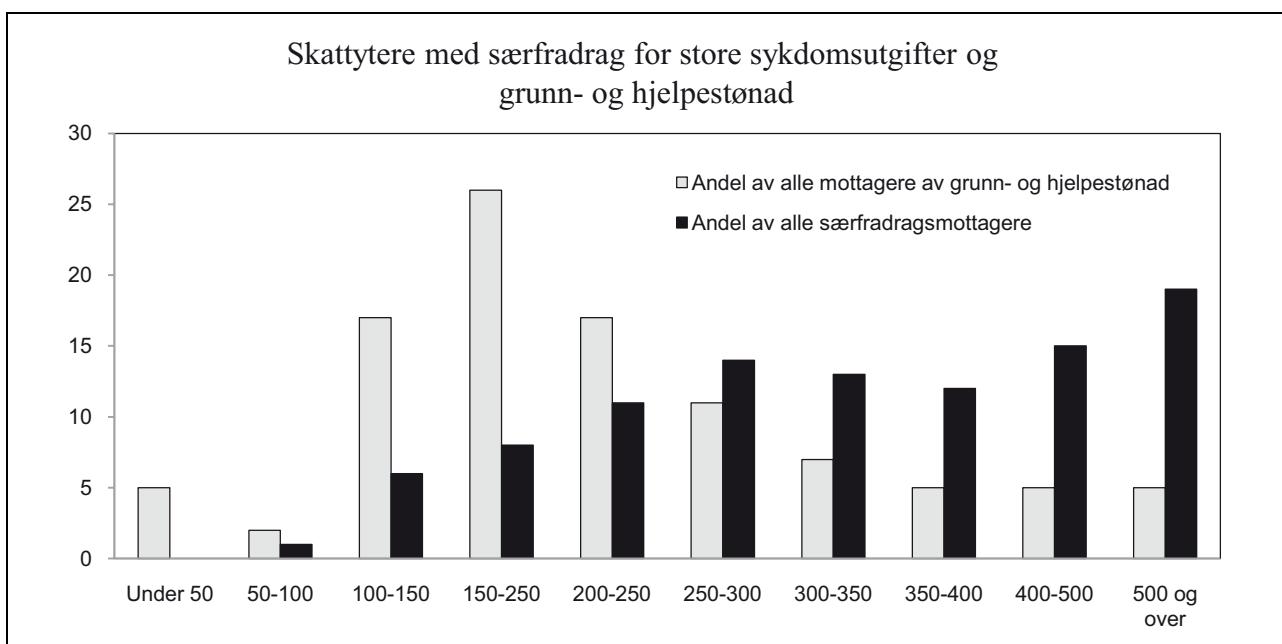
I utgangspunktet er det ligningsmyndighetene som avgjør om vilkårene i loven er oppfylt. Visse spørsmål kan eller skal likevel forelegges fylkesmannen til avgjørelse. Fylkesmannen har kompetanse til å avgjøre om en behandling mv. har skjedd innenfor eller utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, om norsk offentlig helse- og sosialvesen har et tilsvarende tilbud, herunder om ventetiden har vært urimelig lang, og om det oppsøkte tilbudet er faglig forsvarlig. Fylkesmannens vedtak kan påklages til Helsedirektoratet. Ligningsmyndighetene er bundet av fylkesmannens og Helsedirektoratets avgjørelse.

8.3 Fakta om særfradragsordningen

Særfradragsordningen omfatter i utgangspunktet alle med store sykdomsutgifter. Om lag 64 000 skattytere fikk særfradrag for inntektsåret 2009. Gjennomsnittlig fradrag var 21 900 kroner, som gir om lag 6 100 kroner i redusert skatt. Skatteutgiften knyttet til dagens ordning er anslått til 363 mill. kroner i 2012. Det kreves oftest særfradrag for tannlegeutgifter, utgifter til medisiner, egenandeler, kosthold og transport. De største enkeltfradragene er knyttet til ombygging av bolig og operasjoner. Det er stort gjennomtrekk i ordningen. Det var kun 31 000 av de 64 000 skattyterne som fikk særfradrag for inntektsåret 2009, som også hadde særfradrag i inntektsåret 2008.

Mulighet til å få særfradrag forutsetter en viss skattbar inntekt. Blant annet kan ikke lønnstakere med inntekt under om lag 77 000 kroner benytte ordningen, og heller ikke personer med bare minstepensjon. Det er heller ikke mulig å kombinere skattebegrensingsreglen i skatteloven § 17-1 og særfradragsordningen.

Figur 8.1 illustrer, med utgangspunkt i 2008-tall, at fradraget forutsetter inntekt. Det er verdt å merke seg at om lag 60 pst. av skattyterne med særfradrag for inntektsåret 2008 hadde en bruttoinntekt på over 300 000 kroner, og at om lag 20 pst. hadde en inntekt på mer enn 500 000 kroner. Det framgår også at grunn- og hjelpestønad i



Figur 8.1 Skattytere med særfradrag for store sykdomsutgifter og grunn- og hjelpestønad fordelt på bruttoinntekt i tusen kroner. 2008. Prosent.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

langt større grad går til skattytere med lavere inntekter.

8.4 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

På bakgrunn av særfradragsordningens svakheter varslet Regjeringen i St.prp. nr. 1 (2008–2009) at det skulle nedsettes en interdepartemental arbeidsgruppe for å gjennomgå ordningen i sin helhet med sikte på å få til et mer hensiktsmessig og rettferdig system. Arbeidsgruppen som skulle gjennomgå særfradragsordningen, ble nedsatt av Finansdepartementet 16. januar 2009 og bestod av representanter fra Finansdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Arbeidsdepartementet, Skattedirektoratet og Helsedirektoratet. Arbeidsgruppen fikk som mandat å kartlegge og evaluere særfradragsordningen samt vurdere alternative løsninger til dagens ordning. Arbeidsgruppen leverte sin rapport 20. april 2010.

I samsvar med mandatet vurderte arbeidsgruppen et alternativ hvor særfradragsordningen avvikles og den støtten som i dag gis til helseutgifter gjennom ordningen, overføres til støtteordninger på budsjettets utgiftsside. I tillegg vurderte arbeidsgruppen hvilke endringer som bør gjøres i dagens særfradragsordning dersom subsidiering av utgifter på grunn av sykdom fortsatt skal skje gjennom et inntektsfradrag i skattesystemet.

Flertallet i arbeidsgruppen, medlemmene fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Arbeidsdepartementet, mente at den beste løsningen ville være å oppheve ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter helt. Som begrunnelse for sitt forslag viste flertallet til hensynet til en ryddig arbeidsdeling mellom utgiftssiden og inntektssiden på statsbudsjettet, og at det vage og skjønnsmessige regelverket medfører store utfordringer for både skattemyndighetene og skattyterne. Videre pekte flertallet på at særfradragsordningen bare tilgodeser personer med tilstrekkelig skattbar inntekt, ordningen overprøver i praksis helsepolitiske prioriteringer og den er dårlig tilpasset selvangivelsessystemet. Flertallet foreslo at de midlene som i dag gis i form av redusert skatt, heller burde brukes enten til å styrke eksisterende ordninger som ivaretar noen av de samme formålene, eller til helseformål en ellers ønsker å prioritere.

Dersom særfradragsordningen skulle beholdes i skattesystemet, mente arbeidsgruppens flertall at det var strengt nødvendig å fjerne fradrags-

retten for utgiftstyper hvor tilsvarende formål allerede er ivare tatt gjennom offentlige velferdstjenester og særskilte støtteordninger, for eksempel gjennom grunn- og hjelpestønadene. En slik endret særfradragsordning vil imidlertid bare i begrenset grad redusere de øvrige svakhetene ved ordningen og i liten grad gjøre den enklere for skattyterne. Etter flertallets vurdering talte dette klart for å oppheve særfradragsordningen helt.

Arbeidsgruppens mindretall, medlemmene fra Helse- og omsorgsdepartementet og Helsedirektoratet, tok ikke stilling til om særfradragsordningen burde avvikles eller beholdes. Mindretallet viste til at særfradragsordningen er ment å være en sikkerhetsventil fordi den fanger opp brukere med sammensatte utgifter til mange ulike formål som hver for seg ikke ivaretas fullt ut gjennom dagens støtteordninger eller bevilgninger på helse- og sosialområdet. Denne rollen begrenses imidlertid sterkt av at svake grupper med liten eller ingen inntekt faller utenfor. Mindretallet var også opptatt av at mange personer vil komme dårligere ut dersom særfradragsordningen avvikles, selv om man overfører midler til statsbudsjettets utgiftsside. Mindretallet viste til at dette skyldes at man for en stor del vil nå andre brukere enn dem som nås gjennom dagens særfradragsordning.

8.5 Høring

Arbeidsgruppens rapport ble sendt på høring 22. april 2010 med høringsfrist 15. august 2010. Rapporten ble sendt til 110 instanser. 42 instanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Arbeids- og velferdstilsattes yrkesorganisasjon (AVYO)
- Datatilsynet
- Den norske legeforening
- Den norske tannlegeforening
- Diabetesforbundet
- Fagforbundet
- Fellesorganisasjonen (FO)
- Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO)
- Helsedirektoratet
- HivNorge
- Iktyoseforeningen i Norge
- Kreftforeningen
- Kunnskapsdepartementet
- Landsforeningen for hjerte- og lungesyke (LHL)
- Landsforeningen for trafikkskadde i Norge (LTN)

- Landslaget for offentlige pensjonister (sentralt)
- Landslaget for offentlige pensjonister (Trondheim lokallag)
- Ligningsutvalget
- Likestillings- og diskrimineringsombudet
- Mental Helse
- Norges Astma- og Allergiforbund
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Døveforbund
- Norges Handikapforbund (NHF)
- Norsk Epilepsiforbund
- Norsk flytekniker organisasjon (NFO)
- Norsk Forbund for Utviklingshemmede (NFU)
- Norsk leddgiktforbund
- Norsk Pensjonistforbund
- Norsk Revmatikerforbund
- Norsk Tjenestemannslag (NTL)
- NTL NAV
- NTL Skatt
- Oslo/Akershus Lymfødemforening
- Praksiseierforeningen
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund (SkL)
- Statens råd for likestilling av funksjonshemmede
- TMD-foreningen (for personer med kjeveleddsdisfunksjon)
- Unge funksjonshemmede
- Unio

Følgende høringsinstanser er enige med arbeidsgruppens flertall som går inn for å fjerne særfradragsordningen fra skattesystemet: *Fagforbundet, Helsedirektoratet, Ligningsutvalget, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), NTL Skatt, Skattedirektoratet og Skatteetatens Landsforbund (SkL)*. Disse høringsinstansene er særlig opptatt av at særfradragsordningen legger beslag på store ressurser i Skatteetaten, og at saksbehandlerne ikke har de nødvendige faglige forutsetningene for å ta stilling til fradragskrav knyttet til sykdom. Flere viser til at de med lavest inntekt ikke får fradraget. *Skattedirektoratet* mener i tillegg at hensynet til de som har behov for støtte til sykdomsutgifter, må tillegges betydelig vekt. Det bør være så enkelt som mulig å få den støtten man har rett til, men etter dagens ordninger må mange forholde seg til flere offentlige etater.

Enkelte høringsinstanser går ikke direkte imot flertallets forslag, men mener at særfradragsordningen ikke bør avvikles før det foreligger mer konkrete forslag til nye kompensasjons-

ordninger, eventuelt styrking av eksisterende ordninger. Dette gjelder *Norges Døveforbund, Norsk flytekniker organisasjon (NFO), Norsk Forbund for Utviklingshemmede (NFU)* og *NTL NAV*. *Statens råd for likestilling av funksjonshemmede* advarer mot å fjerne fradragsordningen før det eventuelt er gjort en grundig analyse av hva dette vil si for levevilkårene til de som har store sykdomsutgifter. *Datatilsynet, Kreftforeningen* og *Kunnskapsdepartementet* tar ikke stilling til arbeidsgruppens forslag, men peker på enkelte forhold på sine områder som de mener en bør ta hensyn til dersom fradragsordningen endres eller fjernes.

Følgende høringsinstanser støtter ikke flertallets forslag om å fjerne særfradragsordningen: *Arbeids- og velferdstilsattes yrkesorganisasjon (AVYO), Den norske tannlegeforening, Den norske legeforening, Diabetesforbundet, Fellesorganisasjonen (FO), Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO), HivNorge, Iktyoseforeningen i Norge, Landsforeningen for hjerte- og lungesyke (LHL), Landsforeningen for trafikkskadde i Norge (LTN), Landslaget for offentlige pensjonister (sentralt og Trondheim lokallag), Likestillings- og diskrimineringsombudet, Mental Helse, Norges Astma- og Allergiforbund, Norges Handikapforbund (NHF), Norsk Epilepsiforbund, Norsk leddgiktforbund, Norsk Pensjonistforbund, Norsk Revmatikerforbund, Norsk Tjenestemannslag (NTL), Oslo/Akershus Lymfødemforening, Praksiseierforeningen, Skattebetalerforeningen, TMD-foreningen (for personer med kjeveleddsdisfunksjon), Unge funksjonshemmede og Unio.*

Mange av pasientorganisasjonene, deriblant *Diabetesforbundet, Norges Astma- og Allergiforbund* og *Norsk Revmatikerforbund*, viser til høringsuttalelsen til *Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO)*, og deler organisasjonens synspunkter. Disse oppsummeres slik i uttalelsen fra FFO:

- brukerinvolveringen i utredningsarbeidet har vært altfor dårlig
- det er behov for en ny og bredere anlagt utredning
- dagens særfradragsordning kan forbedres på flere punkter
- det bør etableres en egen tilskuddsordning for personer med liten eller ingen skatteevne
- en revidert særfradragsordning må ikke åpne for urimelig forskjellsbehandling

Diabetesforbundet og FFO har i tillegg kommet med konkrete forslag til hvordan særfradragsordningen bør endres.

Diabetesforbundet mener at diabetikerne bør få en standardisert kompensasjon på grunnlag av

diagnose gjennom særfradragsordningen. I tillegg bør det være mulig at skattytere som har vesentlig større utgifter enn standardkompensasjonen, får direkte kompensasjon for sine utgifter. For at den standardiserte kompensasjonen skal treffe best mulig, mener forbundet at særfradragsordningen bør endres slik at kompensasjonen gis som et fradrag i skatt med mulighet for utbetaling av negativ skatt.

Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO) mener at særfradragsordningen bør utvides, og at dette i hovedsak bør skje på to måter:

«Det bør for det første bli enklere å bli omfattet av ordningen (dvs. at flere sykdommer og sykdomsutgifter bør dekkes av den). For det andre bør også selve fradragnivået som innvilges (som i dag er 28 prosent for dokumenterte og godkjente sykdomsutgifter) økes, slik at en større del av skatte- yterens faktisk sykdomsutgifter kompenseres.»

Videre peker FFO på at det bør lempes på dokumentasjonskravene i særfradragsordningen, og at det bør innføres retningslinjer for «godkjente sykdomsutgifter» som automatisk gir rett til fradrag. I tillegg ønsker FFO at det parallelt med særfradragsordningen opprettes «en egen tilskuddsordning for grupper som i dag ikke omfattes av særfradragsordningen, men som likevel har høye sykdomsutgifter. Dette vil dreie seg om personer med liten eller ingen skatteevne, blant annet uførepensjonister.»

Det vises også til innspill fra andre sentrale høringsinstanser:

Fellesorganisasjonen (FO) er skeptisk til at særfradragsordningen erstattes av økonomisk behovsprøvde ytelser. De mener at det først og fremst er de universelle ytelsene som har bidratt til velferdsstatens suksess og den høye levestandarden i Norge. De mener derfor at fradragsordningen bør beholdes som et universelt gode, men at det i tillegg må innføres et system for å fange opp de som ikke kan nyte godt av et særfradrag, for eksempel i form av en ny tilskuddsordning eller styrking av grunn- og hjelpestønsordningene.

Norges Handikapforbund (NHF) uttaler at arbeidsgruppens rapport har hovedfokus på tiltak som forenkler administrasjonen av særfradragsordningen, og at rapporten sier lite om hvilke konsekvenser forslagene vil få for den enkelte skattyter. NHF støtter arbeidsgruppens mindretall som viser til at mange personer vil komme dårligere ut dersom særfradragsordningen avvikles, fordi en overføring av midlene til statsbudsjettets utgifts-

side ikke vil komme de samme personene til gode. Også mange av de andre høringsinstansene påpeker dette, og mener at arbeidsgruppens forslag til hvordan midlene kan brukes på utgiftssiden, er for lite konkrete.

8.6 Departementets vurderinger og forslag

8.6.1 Innledning

Særfradragsordningen fungerer ikke tilfredsstillende. Det er bred enighet om dette blant medlemmene i arbeidsgruppen og høringsinstansene som har avgitt uttalelse. Det er imidlertid ikke enighet om hvordan problemene med ordningen skal løses, verken innad i arbeidsgruppen eller blant høringsinstansene, jf. omtalen i avsnitt 8.4 og 8.5. Flere høringsinstanser er også misfornøyd med arbeidsgruppens brukerinvolvering. Departementet har derfor i etterkant av høringen hatt tett dialog med Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO), Diabetesforbundet og Norges Handikapforbund ved vurderingen av hva som bør gjøres med særfradragsordningen.

I avsnitt 8.6.2 følger departementets vurdering av om særfradragsordningen bør videreføres eller avvikles. Departementet foreslår å avvikle særfradragsordningen og at midlene som frigjøres overføres til bestemte eksisterende støtteordninger på utgiftssiden av budsjettet. Avvikling av ordningen foreslås gjennomført ved en utfasing over tre år. Forslag til utfasing og overføring av midler omtales nærmere i avsnitt 8.6.3. Lovforslaget behandles nærmere i avsnitt 8.6.4.

8.6.2 Vurdering av om særfradragsordningen bør videreføres eller avvikles

8.6.2.1 Videreføring av særfradragsordningen

En stor svakhet ved særfradragsordningen er at den forutsetter at skattyter har en viss skattbar inntekt. Et slikt krav avviker fra andre velferdsordninger i samfunnet. For å utbedre denne svakheten ville særfradragsordningen måtte endres slik at skattytere som har for lav inntekt til å få særfradrag, får utbetalt et beløp tilsvarende skatteverdien av det «ubenyttede» fradraget (28 pst. av utgiften) – såkalt negativ skatt. I tillegg ville det måtte åpnes for muligheten til å framføre ubenyttede fradrag til senere inntektsår.

Arbeidsgruppen vurderte en slik løsning som uforenelig med gjeldende skattsystem. Gruppen viser til at det vanlige i Norge er at ytelser til sosiale formål gis som direkte tilskudd, ikke via skattesystemet. Utbetaling av negativ skatt vil gjøre særfradragssystemet om til en reell tilskuddsordning. Dette gir liten mening så lenge det ikke er andre fordeler ved å administrere ordningen via skattesiden. En slik løsning vil trolig heller forsterke de administrative problemene med ordningen.

Om muligheten til å kunne framføre «ubenyttede» særfradrag til senere inntektsår uttaler arbeidsgruppen at framføring av underskudd som hovedregel bare gjelder utgifter knyttet til erverv av inntekt eller fradragberettigede tap, og at framføringsadgangen bare gjelder dersom skattyter står igjen med underskudd etter at de fradragberettigede kostnadene har redusert inntekter fra den tilknyttede inntektskilden og andre inntektskilder. Framføringsadgangen er begrunnet i at det ofte vil være tidsforskyvning mellom investeringer som kan gi tap i enkelte inntektsår, og inntektene som følger av disse investeringene. Særfradrag for store sykdomsutgifter er ikke direkte knyttet til en inntektskilde. Det kan derfor ikke gis en tilsvarende begrunnelse for at ubenyttede særfradrag skal kunne framføres, som for framførbart underskudd.

Departementet er enig i arbeidsgruppens prinsipielle vurderinger. Utbetaling av negativ skatt er et fremmedelement i det norske skattsystemet. Gjennom særskilt begrunnede særordninger kan likevel enkelte næringsdrivende i meget begrenset grad få utbetalt noe negativ skatt. En eventuell ordning med utbetaling av negativ skatt i særfradragssystemet kan ikke på samme måte begrunnes særskilt. I tillegg vil departementet peke på at en slik løsning vil bli svært kostbar samt komplisere skattsystemet. Departementet vil ikke foreslå at særfradragssystemet innrettes slik at det kan utbetales negativ skatt til skattytere uten tilstrekkelig skattbar inntekt.

Departementet har også vurdert om problemene knyttet til særfradragssystemets vage og skjønnsmessige kriterier og skattemyndighetenes og skattyternes vanskeligheter kan løses ved å gjøre adgangen til fradrag mer skjematisk. Arbeidsgruppen vurderte en svært generelt utformet løsning der det gis et standardfradrag til skattytere som kan dokumentere at de enten oppfyller grunnvilkåret for retten til særfradrag, det vil si varig sykdom eller svakhet, eller som har bestemte diagnoser. *Diabetesforbundet* og *Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO)* har i sine

høringsuttalelser tatt til orde for lignende løsninger. Arbeidsgruppen konkluderte med at en slik løsning ikke kan anbefales, blant annet fordi eventuelle administrative fordeler ved standardiseringen neppe vil oppnås, og fordi en slik regel ikke vil ta hensyn til individuelle forskjeller i kostnadsnivå. Gruppen pekte også på at det vil være arbeidskrevende å utforme og vedlikeholde reglene for et differensiert standardfradrag etter diagnose. En diagnosebasert ordning der det kun er diagnose og ikke andre faktorer som avgjør fradragssystemet vil dessuten være lite treffsikker fordi det vil være store variasjoner i utgiftsomfang mellom personer med samme diagnose. I tillegg vil automatisk rett til særfradrag på grunnlag av dokumentasjon av diagnose bli svært kostnadskrevende.

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger. Den norske velferdsmodellen bygger på at den som rammes av sykdom skal sikres inntekt gjennom trygder og stønader, og at sykdomskostnader holdes lave gjennom helsebehandling til ingen eller lav kostnad for den enkelte. Et standardisert diagnosebasert fradrag vil medføre en mer omfattende skatteutgift og vil vri innsatsen for de syke fra velferdssiden til skattesiden i statsbudsjettet. Et standardisert fradrag vil ikke kunne ta hensyn til at det er store individuelle forskjeller i hvor stor økonomisk evne den enkelte har til å håndtere sin sykdom.

Et standardisert diagnosebasert *inntektsfradrag* på for eksempel 5 000 kroner vil bli svært kostbart, på usikkert grunnlag anslått til om lag 1 mrd. kroner dersom alle kronikere skal kunne få et slikt standardfradrag. En løsning med et standardisert *skattefradrag* på 5 000 kroner, med mulighet for utbetaling av negativ skatt, vil bli enda dyrere, og er skjønnsmessig anslått å gi et provenyrtap på om lag 5,8 mrd. kroner. I tillegg kommer fradrag for dokumenterte kostnader utover standardfradraget. Disse anslagene bygger på at det fortsatt vil være mange med en diagnose som ikke krever fradrag. Med en standardisert ordning kan en vente at antallet som ber om fradrag vil øke sterkt. Dersom alle med en diagnose krever et skattefradrag på 5 000 kroner, med utbetaling av negativ skatt, vil kostnadene stige til 10,5 mrd. kroner. Departementet vil ikke foreslå at særfradragssystemet endres slik at særfradraget standardiseres og gjøres avhengig av skattyters diagnose.

Arbeidsgruppen gjorde i tillegg en grundig utredning av muligheten for å forbedre særfradragssystemet ved å fjerne utgiftsformål og å stramme inn vilkårene for fradrag. Arbeidsgrup-

pen fant at en slik løsning vil være uhensiktmessig og ikke fjerne de grunnleggende og prinsipielle manglene ved ordningen. Gruppen anbefalte derfor ikke en slik løsning. Departementet er enig i disse vurderingene.

8.6.2.2 Avvikling av særfradragsordningen

Etter departementets oppfatning kan en i liten grad dempe særfradragsordningens prinsipielle og administrative mangler gjennom en endring av ordningen. Det er imidlertid mange gode grunner for å avvikle ordningen.

Hensynet til å ha en ryddig arbeidsdeling mellom utgiftssiden og inntektssiden på statsbudsjettet taler klart mot å kanalisere støtte til personer med store sykdomsutgifter gjennom skattesystemet. Særfradragsordningen overprøver i praksis de prioriteringene av offentlige midler som er foretatt på helse-, omsorgs- og trygdeområdene, fordi man kan få inntektsfradrag for utgifter som ikke dekkes gjennom offentlige stønadsordninger. Samtidig er det i stor grad overlapp mellom formål som det gis særfradrag for, og formål en kan få støtte til gjennom ulike stønadsordninger. Noen eksempler er:

- tannlegeutgifter (det gis støtte til spesielle grupper og definerte tilstander)
- utgifter til bolig (det gis støtte til hjelpemidler og tilrettelegging av bolig, tilskudd gjennom Husbanken)
- merutgifter til kost (det gis grunnstønad ved fordyret kosthold)
- medisiner (det gis støtte gjennom blåreseptordningen og egenandelstak 1)
- behandlingsreiser (behandlingsreiser for revmatikere dekkes for eksempel gjennom egen tilskuddsordning)
- merutgifter til klær (kan dekkes over grunnstønaden)
- reiseutgifter i forbindelse med behandling i spesialisthelsetjenesten (inngår i egenandelstak 1)
- merutgifter til transport (kan dekkes over grunnstønaden)
- behandlingsutgifter (disse finansieres i all hovedsak av det offentlige helsevesenet, og alle pasienter skal ivaretas i samsvar med pasientrettighetslovens bestemmelser om rett til nødvendig helsehjelp)

Dersom støtte til disse formålene ikke gis på utgiftssiden, skyldes det enten at det ikke er søkt om støtte eller at de helsefaglige vilkårene for stønad gjennom disse ordningene ikke er oppfylt.

Eventuelle økte ambisjoner om å dekke flere kostnader for de som har store sykdomsutgifter bør kanaliseres gjennom en forbedring av disse ordningene, heller enn å opprettholde særfradraget.

Både fordelingspolitiske hensyn og hensynet til skattemyndighetenes og skattyterenes utfordringer taler for å avvikle særfradragsordningen. Ordningen tilgodeser bare personer med tilstrekkelig skattbar inntekt. Lavinntektsgrupper og personer som skatlegges etter skattebegrensingsregelen, kan ikke få økonomisk støtte gjennom særfradraget.

Videre er særfradragsordningen krevende å forholde seg til for skattyterne. Dette kan medføre at det er de med mest ressurser som krever fradrag og som klarer å dokumentere kravet på en tilfredsstillende måte, mens det oppleves som vanskeligere for svake grupper å fremme rettmessige krav. I tillegg er det ofte vanskelig for både skattyterne og ligningsmyndighetene å fastslå hvilke utgifter som er fradragsberettigede, hvordan disse skal avgrenses mot ordinære ikke fradragsberettigede privatutgifter og hvordan utgiftene skal dokumenteres eller sannsynliggjøres. Dette gir en stor risiko for forskjellsbehandling og fører til konflikter mellom skattyterne og ligningsmyndighetene, noe også Sivilombudsmannen tidligere har påpekt. Som eksempel fra ligningspraksis kan det vises til dokumentasjon av sykdomsutgifter ved legeattest hvor det brukes formuleringer som «*sykdommen medfører en del ekstrautgifter for pasienten*» eller «*pasienten har behov for varmt inneklima*». Slike formuleringer er til liten hjelp for ligningsmyndighetene, som uansett må vurdere de påståtte merutgiftene konkret i hvert enkelt tilfelle.

Særfradragsordningen er også svært dårlig tilpasset ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse, som innebærer at Skatteetaten fyller ut selvangivelsen og fastsetter skattepliktig inntekt for lønnstakere og pensjonister hovedsakelig på grunnlag av opplysninger fra tredjeparter. Kombineret med den betydelige ressursbruken ordningen medfører i forbindelse med ligning og kontroll, innebærer dette at avviklingen vil være et betydelig effektiviseringstiltak i skatteforvaltningen.

Departementet vil dessuten peke på at argumentet om at ordningen fungerer som en «sikkerhetsventil» er misvisende. Ordningen har en høy egenandel (72 pst.), forutsetter at skattyter faktisk betaler skatt og er basert på et komplisert regelverk. En sikkerhetsventil som utelater de som ikke har skattbar inntekt og har liten mulighet til å sette seg inn i et komplisert regelverk, er etter

departementets oppfatning ingen god sikkerhetsventil.

På denne bakgrunn foreslår departementet at særfradragsordningen avvikles. Av hensyn til de skattyterne som har tilpasset seg fradraget over lang tid, foreslår departementet at ordningen fases ut over tre år, se avsnitt 8.6.3.1.

En avvikling av særfradragsordningen frigjør midlene i ordningen. Skatteutgiften knyttet til dagens særfradragsordning er anslått til 363 mill. kroner i 2012. Departementet foreslår at disse midlene overføres til eksisterende støtteordninger på budsjettets utgiftsside med tilsvarende formål som under særfradragsordningen, se avsnitt 8.6.3.2.

Departementet har for øvrig vurdert om det ved avvikling av særfradragsordningen ville vært mulig å etablere en ny tilskuddsordning på budsjettets utgiftsside som fullt ut kunne dekket de samme formålene. Departementet anser dette som uaktuelt. For det første ville tilskuddet til den enkelte bruker blitt veldig lavt fordi mange flere ville ha benyttet seg av en rettighetsbasert ordning. For det andre er de skjønnsmessige kriteriene i særfradragsordningen uegnet som grunnlag for en ny tilskuddsordning. Særfradragsordningen er innrettet slik at alle utgiftstyper kan gi grunnlag for fradrag så lenge utgiftene er pådratt som følge av varig sykdom eller svakhet. I en eventuell tilskuddsordning måtte det utarbeides kriterier for hvilke utgifter som skulle gitt krav på tilskudd. Samtidig ville det vært et omfattende arbeid å samordne en ny tilskuddsordning med andre eksisterende ordninger som gir støtte som følge av varig sykdom eller svakhet. Videre kreves det i dag særfradrag for utgifter som det ikke nødvendigvis er ønskelig å kompensere i en ny tilskuddsordning, for eksempel utgifter til et normalt sunt kosthold. En tilskuddsordning vil heller ikke kunne tilgodese de samme personene som dagens særfradragsordning, og Skatteetatens utfordringer med ordningen vil kun overføres til en annen etat.

8.6.3 Utfasing av særfradragsordning og overføring av midler til budsjettets utgiftsside

Departementet foreslår at særfradragsordningen fases ut over tre år, slik at den er fullstendig avviklet fra og med inntektsåret 2015. Samtidig brukes provenyøkningen som følger av å fjerne særfradraget, til å styrke enkelte eksisterende ordninger på utgiftssiden med tilsvarende formål.

8.6.3.1 Nærmere om utfasing av særfradragsordningen

Departementet foreslår at særfradragsordningen fases ut over tre år ved en kombinasjon av følgende tiltak:

- fjerne fradragsretten for enkelte utgiftstyper fra inntektsåret 2012
- begrense fradragsretten til eksisterende brukere
- gradvis nedtrapping av fradragets størrelse

Departementet foreslår å ta fradragsretten for utgifter til tannbehandling, boligtilpasning og transport ut av særfradragsordningen fra og med inntektsåret 2012. Disse utgiftsformålene utgjør samlet sett en stor andel av skatteutgiften i særfradragsordningen. I tillegg finnes det støtteordninger på budsjettets utgiftsside som helt eller delvis ivaretar samme formål.

I overkant av 64 000 skattytere fikk særfradrag for inntektsåret 2009, likevel var det slik at nesten halvparten av disse var nye brukere av ordningen. Ved en avvikling av særfradragsordningen ser departementet det som hensiktsmessig at ikke nye brukere kommer inn i ordningen fra og med utfasning starter i 2012. Departementet foreslår derfor at kun skattytere som har fått særfradrag for inntektsårene 2010 og 2011, skal kunne få særfradrag fram til full avvikling fra og med inntektsåret 2015, forutsatt at de oppfyller vilkårene for fradrag. En slik løsning ivaretar hensynet til personer som har hatt fradraget i flere år, og som har tilpasset seg dette.

Departementet foreslår i tillegg at fradragets størrelse gradvis trappes ned gjennom utfasingsperioden, men først fra inntektsåret 2013. Dette vil gjøre overgangen mykere for dem som har tilpasset seg fradraget over tid, og for de med høye fradrag. Nedtrappingen gjennomføres ved at en får fradrag for 67 pst. av fradragsberettiget beløp i 2013 og 33 pst. i 2014 fram til full avvikling av ordningen fra og med inntektsåret 2015.

8.6.3.2 Nærmere om overføring av midler til utgiftssiden

Utfasing av særfradraget anslås å øke provenyet med 220 mill. kroner påløpt og 176 mill. kroner bokført i 2012. Departementet foreslår at det bokførte beløpet i 2012 brukes til å styrke folketrygdens refusjonstakster til tannbehandling med 137 mill. kroner, Husbankens tilskuddsordning til etablering og tilpasning av bolig med 23 mill. kroner og bilstønsordningen for gruppe 2-biler for

barn og unge med 13,5 mill. kroner. Støttebeløpene på disse tre områdene samsvarer i hovedsak med den støtten som gis til tannbehandling, boligtilpasning og transport gjennom særfradraget, og som nå tas ut av ordningen. Styrking av disse ordningene medfører dermed at midlene vil gå til de samme utgiftsformålene som i særfradragsordningen. I tillegg vil styrking av folketrygdens refusjonstakster til tannbehandling også treffe mange av de samme brukerne som i særfradragsordningen. Dette er positivt, selv om det ikke er et mål i seg selv ved avvikling av særfradragsordningen at midler som overføres til utgiftssiden skal treffe de samme personene. I tillegg foreslås det å bevilge 2,5 mill. kroner til Diabetesforbundets arbeid med motivasjonsgrupper og å oppdage diabetes tidlig. For nærmere omtale av bruken av midler på budsjettets utgiftsside vises det til fagproposisjonene til Helse- og omsorgsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet og Arbeidsdepartementet.

Den resterende provenyøkningen fra å avvikle særfradragsordningen disponeres i forbindelse med budsjettprosessene i den resterende avviklingsperioden, det vil si i budsjettene for inntektsårene 2013 og 2014. Bruken av midler vurderes i dialog med brukerorganisasjoner. I denne sammenheng vurderes særskilt støtte til ulike tannbehandlingsdiagnoser og forholdet til ombygging av bolig. I samarbeid med brukerorganisasjoner vil berørte departementer sette i gang et arbeid for å klargjøre hvilke utgiftsformål i særfradragsordningen eksisterende støtteordninger, for eksempel grunnstønadsordningen og bidragsordningen, dekker. Dersom avvikling av særfradragsordningen medfører uforutsette konsekvenser for enkelte grupper, vil de berørte departementer vurdere om det er mulig å gjøre enkelte endringer på stønadsområdet i tråd med de til enhver tid gjeldende helsepolitiske prioriteringer og innenfor de eksisterende budsjettmessige rammer.

8.6.4 Lovforslag og overgangsregel

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 6-83 med virkning fra og med inntektsåret 2012. Forslaget innebærer at ordningen med særfra-

drag for store sykdomsutgifter avvikles. For at overgangen skal bli mykere for skattytere som har tilpasset seg fradraget over tid og skattytere med høye fradrag, foreslår departementet at særfradragsordningen fases ut over tre år i tråd med forslaget i avsnitt 8.6.3.1. Departementet foreslår at det gis en overgangsregel med hjemmel for departementet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av utfasingen.

8.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Utfasing av særfradragsordningen anslås å øke provenyet med 220 mill. kroner påløpt og 176 mill. kroner bokført i 2012. Selv om avvikling av særfradragsordningen isolert sett øker skatteinntektene, påløper tilsvarende utgifter på budsjettets utgiftsside ved at provenyet fra å avvikle særfradraget benyttes til å styrke støtteordninger på utgiftssiden som skal dekke de samme formål og grupper som særfradraget. Nettvirkningen av forslaget er dermed null og vil ikke påvirke skatteøffet. For nærmere omtale av bruken av midler på budsjettets utgiftsside vises det til fagproposisjonene til Helse- og omsorgsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet og Arbeidsdepartementet.

Skatteetatens behandling av saker om særfradrag for store sykdomsutgifter er svært arbeidskrevende, og det medgår store ressurser på skattekantorene til behandling av slike. Skattedirektoratet har på usikkert grunnlag anslått at arbeid med særfradragsordningen årlig utgjør om lag 100 årsverk. Ved en utfasing av særfradragsordningen kan Skatteetaten gradvis dreie ressursbruken mot annet ligningsarbeid.

8.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at oppheving av skatteloven § 6-83 og overgangsregelen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

9 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale

9.1 Innledning

Riksrevisjonen har påpekt mulige svakheter i organiseringen av og regelverket for fastsetting og innkreving av avgifter til Folketrygden på utenlandsområdet, jf. senest Dokument 1 (2010–2011) Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2009, avsnitt 3.4.2 under Arbeidsdepartementets område. Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten har i fellesskap vurdert gjeldende organisering og regelverk på dette området, og foreslått en rekke tiltak, som vil bli iverksatt fortløpende etter en prioritering i samråd med fagdepartementene.

Som ledd i dette arbeidet legges det nå fram et forslag til klargjøring av hjemmelen for plikten til å svare arbeidsgiveravgift og trygdeavgift i visse grenseoverskridende tilfeller. Regjeringen vil komme tilbake med ytterligere forslag til forbedringer av lovgivningen på dette området, herunder blant annet reglene om kompetansefordelingen mellom fagetatene, på et senere tidspunkt.

9.2 Bakgrunn for forslaget

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift og trygdeavgift følger av bestemmelser i folketrygdlovens kapittel 23 om finansiering. Det generelle utgangspunkt er at arbeidsgiver plikter å svare arbeidsgiveravgift av lønn mv. som skal innberettes til ligningsmyndighetene. Medlemmene i folketrygden skal på sin side betale trygdeavgift av inntekt som regnes som personinntekt.

I grenseoverskridende tilfeller må folketrygdlovens bestemmelser om finansiering ses i sammenheng med avtaler mellom Norge og en eller flere andre stater om rettigheter og plikter på trygdeområdet, såkalte trygdeforordninger eller trygdeavtaler.

Trygdeavtalene har som formål å sikre at trygdeforholdene knyttet til en person, som har tilknytning til to eller flere av avtalestatenes trygdeordninger, blir behandlet på en hensiktsmessig måte. Dette skjer blant annet gjennom lovvalsregler, som

medfører at en person bare skal være omfattet av trygdelovgivningen i én av avtalestatene for en gitt periode. For arbeidstakere er det i utgangspunktet arbeidsstatens lovgivning som skal komme til anvendelse, og at denne da kan omfatte alle rettigheter og plikter knyttet til personens trygdeforhold.

Bestemmelsene i norsk lovgivning om innberetningsplikt mv. og personinntekt er ikke begrenset til å gjelde ytelser mottatt i Norge. Eksempelvis kan lønn for arbeid utført i utlandet, eller for utenlandsk arbeidsgiver, etter omstendighetene være omfattet av disse reglene, og derved også medføre avgiftsplikt til folketrygden. I visse grenseoverskridende tilfeller, der tilknytningen til norsk trygdelovgivning helt eller delvis følger av en trygdeavtale, kan imidlertid gjeldende lovteknikk gjøre det vanskelig å fastslå rekkevidden av avgiftsplikten.

9.3 Nærmere om trygdeavtalene

EUs trygdeforordning, og øvrige bi- og multilaterale trygdeavtaler, gir såkalte lovvalsregler, som bestemmer hvilken stats trygdelovgivning som skal regulere trygderettslige rettigheter og plikter knyttet til en gitt person, som har arbeids-, pensjons og bostedstilknytning til to eller flere av avtalestatene.

Konsekvensen av disse trygdeavtalene er at alle trygderettslige forhold for en slik person, herunder dennes arbeidsgiver/pensjonsinstitusjon eller lignende, kun skal reguleres av trygderegelverket i en av medlemsstatene i en gitt periode. Forutsetningsvis er det videre denne staten alene som har rett til å kreve trygdeavgifter av avgiftsgrunnlag i samtlige avtalestater i denne perioden.

Dette gjelder eksempelvis i tilfeller der en person bor og arbeider i Norge, og samtidig jobber i en annen EØS-stat for en arbeidsgiver som ikke er hjemmehørende i Norge. I en slik situasjon vil det etter trygdeforordningen være norsk trygdelovgivning som regulerer plikten til å svare trygdeavgifter av lønn mv. opptjent både i Norge og i den andre EØS-staten, mens sistnevnte stat vil være

avskåret fra å kreve trygdeavgifter knyttet til denne personen.

Det er lagt til grunn at det gjelder en plikt til å betale trygdeavgifter til Norge i ovennevnte tilfeller, også for lønn mv. i andre avtalestater. Motsvarende vil Norge være avskåret fra å kreve trygdeavgifter for personer som skal være omfattet av trygdelovgivningingen i en annen avtalestat. Forslaget i denne proposisjonen medfører atplikten til å svare trygdeavgifter av ytelser til en person som skal være omfattet av norsk trygdelovgivning, får en klar forankring direkte i folketrygdloven.

Innenfor EØS gjelder lovvalgsreglene etter rådsforordning (EF) nr. 1408/71. En ny forordning (EF) nr. 883/04 trådte i kraft innenfor EU 1. mai 2010, men denne er ikke ennå implementert i norsk rett. Den nye forordningen viderefører i hovedsak gjeldende regler om lovvalg, og vil derfor ikke medføre noe behov for endringer i det lovforslaget som legges fram i denne proposisjonen.

9.4 Sverige og Danmark

Sverige og Danmark har særskilte regler omplikten til å betale sosiale avgifter i de tilfellene der medlemskap følger av trygdeforordningen eller trygdeavtalene.

I Danmark finansieres de sosiale utgiftene hovedsakelig gjennom de alminnelige skatteinntektene. Det er kun det såkalte ATP-bidraget (arbeidsmarkedets tilleggspensjon) samt avgifter til arbeidsskadeforsikringen som kan karakteriseres som sosiale avgifter. Disse utgjør relativt små beløp årlig. I tillegg betaler arbeidstakerne såkalt AM-bidrag (arbeidsmarkedsbidrag) på åtte prosent av sin lønn. AM-bidraget ble med virkning fra 1. januar 2011 omklassifisert fra å være et sosialt bidrag omfattet av trygdeforordningene til å bli en alminnelig inntektsskatt.

I Danmark er dette regulert i lov om arbeidsmarkedsbidrag § 1, jf. § 2, som bestemmer at alle som er skattepliktige til Danmark betaler AM-bidrag. Det vises i denne sammenheng til forarbeidene til endringslov nr. 468 av 9. juni 2004 vedrørende såkalt «arbeidsmarkedsbidrag» (utdrag):

«Det nu fremsatte lovforslag går ud på at sikre, at det ikke er muligt at undgå betaling af arbejdsmarkedsbidrag i Danmark, når man er (...) omfattet af dansk social sikringslovgivning. Det sker ved at ændre arbejdsmarkedsfondsloven, således at personer, som arbejder for udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark eller for en udenlandsk arbejdsgiver i udlandet, men er socialt sik-

rede i Danmark, kommer til at svare arbejdsmarkedsbidrag på samme måde som andre lønsmodtagere».

I Sverige har en gitt en uttrykkelig bestemmelse i «ny sosialavgiftslag» (NSAL) annet kapittel 4. paragraf om arbeidsgiveravgiftsplikt når en person etter forordningen skal være trygdet i Sverige:

«Arbetsgivaravgiftar skall, om inte annat följer av 5-9 §§, betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige, och arbete i utlandet till en person (...) omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt avtal med andra stater.»

Arbeidsgiveravgiften i Sverige utgjør totalt 31,42 pst. av bruttolønn. Dersom arbeidsgiver sørger for pensjonsdekning utover den offentlige pensjonen, påløper en ekstra arbeidsgiveravgift på 24,26 pst. av premiebetalingen.

9.5 Departementets vurderinger og forslag

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift følger av lov om folketrygd av 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven) § 23-2. Etter § 23-2 første ledd skal arbeidsgivere betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette, jf. ligningsloven § 6-2. Arbeidsgiveravgiftsplikten er således ikke knyttet til eller betinget av arbeidstakers medlemskap i en trygdeordning.

Avgiftsplikten er knyttet til den generelleplikten til å innberette lønn mv., herunder pensjon, jf. ligningsloven § 6-2. Innberetningsplikten omfatter i hovedsak skattepliktige ytelser, men i noen grad også ikke-skattepliktige ytelser. Arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget er således heller ikke nødvendigvis sammenfallende med skattepliktig inntekt.

Avgiften fastsettes i prosent av det som skal innberettes, jf. reglene om hvordan avgiften skal beregnes med hensyn til soner og satser i stortingsvedtak av 25.11.2010 nr. 1531 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011 §§ 1 til 5. Videre er det gitt regler om beregning og fastsetting av arbeidsgiveravgift i forskrift 2. desember 1997 nr. 1385, jf. folketrygdloven § 23-2 trettende ledd og § 24-6 første og annet ledd.

Plikten til å svare trygdeavgift, som betales av personer som er medlemmer i folketrygden, følger av folketrygdloven § 23-3. Avgiftsgrunnlaget

er inntekt som regnes som personinntekt ved ligningen, jf. skatteloven § 12-2. Dette omfatter blant annet inntekt fra arbeid i og utenfor tjenesteforhold samt pensjonsinntekter. Trygdeavgiften fastsettes i prosent av avgiftsgrunnlaget, jf. ovennevnte stortingsvedtak om avgifter mv. til folketrygden §§ 6 til 8.

Ovennevnte bestemmelser må ses i sammenheng med trygdeavtaler, som med sine lovvalgsregler bestemmer hvilken stats trygdelovgivning en person skal være omfattet av, og som skal legges til grunn ved fastsettelsen av de trygderettslige rettigheter og plikter knyttet til denne personen.

Når vedkommende avtale regulerer hvilken medlemsstats regler som kommer til anvendelse, forutsetter trygdeavtalene at eventuelle trygdeavgifter blir betalt til den stat der vedkommende skal være trygded medlem. Det er noe ulikt hvordan dette framgår i de forskjellige avtalene, i den grad dette i det hele tatt behandles uttrykkelig.

I forordning 1408/71 og tilhørende gjennomføringsforordning er denne forutsetningen ikke inn tatt uttrykkelig, men det framgår av artikkel 91 i hovedforordningen at en arbeidsgiver ikke kan pålegges å betale høyere avgifter fordi hans bopel eller forretningskontor ligger i en annen stat enn den kompetente staten. Det framgår videre av gjennomføringsforordningen artikkel 109 at en arbeidsgiver i slike tilfelle kan inngå avtale med arbeidstakeren om at denne påtar seg arbeidsgiverens forpliktelser mht. innbetaling av avgifter. Gjennomføringsforordningen ((EF) nr. 987/2009) til den nye trygdeforordningen gjør dette klarere ved følgende ordlyd (dansk versjon):

«En arbeidsgiver, der har sit hjemsted eller forretningssted udenfor den kompetente medlemsstat, skal overholde alle de forpligtelser, der er foreskrevet i den lovgivning, der finder anvendelse i forhold til sine arbejdstagere, bl.a. pligten til at betale de bidrag, den pågældende lovgivning foreskriver, som om vedkommende havde sit hjemsted eller forretningssted i den kompetente medlemsstat.»

Dette er ansett å gi et dekkende uttrykk for gjeldende rett etter forordning 1408/71.

I trygdeavtalene mellom Norge og henholdsvis USA, Canada og Australia er det også bestemmelser som uttrykkelig forutsetter at det skal svares trygdeavgifter til Norge for en person som er medlem av norsk trygd.

Dette kan, som nevnt over, gjøre det vanskelig å fastslå rekkevidden av avgiftsplikten i grenseoverskridende tilfeller. Departementet mener at det er uheldig at spørsmålet om avgiftsplikt mv. til

Norge i slike grenseoverskridende tilfeller ikke framgår direkte av folketrygdloven. Det kan bidra til usikkerhet om en avgiftsplikt som ofte kan ha stor økonomisk betydning. Det foreslås derfor en ny § 23-4 a i folketrygdloven, der det klart framgår at det skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for personer som etter en trygdeavtale skal omfattes av norsk trygdelovgivning.

I samsvar med ovennevnte bestemmelse i gjennomføringsforordningen, legger departementet til grunn at avgiftsplikten etter denne bestemmelsen omfatter ytelser i alle medlemsstatene. Avgiftsgrunnlaget utgjøres av alle ytelser, som etter en tilsvarende anvendelse av norsk lovgivning, ville blitt ansett som avgiftsgrunnlag for arbeidsgiveravgift eller trygdeavgift i rene norske forhold. Avgiftssatsen for arbeidsgiveravgift vil etter gjeldende stortingsvedtak være 14,1 pst. av slike ytelser.

Departementet legger til grunn at gjeldende praksis med hensyn til saksbehandling og avgiftsberegning mv. videreføres.

Forutsetningen er imidlertid også i disse tilfellene at det skal betales avgift i tilsvarende omfang som for arbeidsgivere hjemmehørende i Norge, og at innrapportering mv. gjennomføres på en måte som er tilfredsstillende for skatte- og avgiftsmyndighetenes oppgaveløsning.

Det kan derfor oppstå behov for nærmere regulering av avgiftsberegning, oppgaveplikter og saksbehandling i forbindelse med dette. Utvikling av nye rutiner mv. på dette området vil til en viss grad skje i et samarbeid med de øvrige avtalestatene, og det er da hensiktsmessig å kunne regulere dette i forskrift. Det foreslås derfor hjemmel for departementet til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen om avgiftsplikten.

Det vises til forslag til ny § 23-4 a i folketrygdloven.

9.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet viser til at gjeldende praksis knyttet til avgiftsplikten i de tilfeller som omfattes av den foreslåtte bestemmelsen forutsettes videreført. Forslaget antas derfor ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser.

9.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

10 Løsrive skattereglene for sluttvederlag fra overenskomster mellom hovedorganisasjoner

10.1 Innledning og sammendrag

Sluttvederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig som arbeidsinntekt. Sluttvederlag kan imidlertid utbetales skattefritt dersom utbetalingen skjer ved ufrivillig oppsigelse og i henhold til overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidsgivere og arbeidstakere.

Bestemmelsen om skattefritt sluttvederlag ble innført ved lov av 6. juni 1969, og hadde sin bakgrunn i at Landsorganisasjonen i Norge (LO) og Norsk Arbeidsgiverforening (i dag NHO) ved tariffrevisjonen våren 1966 inngikk avtale om at arbeidstakere i tilsluttede bedrifter ved oppsigelse på visse vilkår skulle ha rett til sluttvederlag. De to organisasjonene anmodet i 1967 om at sluttvederlag skulle gjøres skattefritt, og dette ble fulgt opp med et lovforslag om skattefritak for tariffestede sluttvederlag i Ot.prp. nr. 52 (1968–69). Etter forslaget skulle beløpsgrensene mv. etter den til enhver tid gjeldende tariffavtale legges til grunn. Begrunnelsen for skattefriheten var i hovedsak av sosial art. Det ble lagt vesentlig vekt på at eldre, oppsagte arbeidstakere ofte ville få problemer med å skaffe seg likeverdig nytt arbeid.

Etter gjeldende regler er det i hovedsak bestemmelsene i de til enhver tid gjeldende tariffavtaler som avgjør hva som er å anse som skattefritt sluttvederlag. Sentrale vilkår for den skattemessige behandlingen av slike sluttvederlag, også de beløpsmessige begrensningene for skattefri utbetaling, framgår følgelig ikke av skattelovgivningen, men av hovedoverenskomster mellom partene i arbeidslivet.

Videre er det ut fra likhetshensyn en etablert praksis for å ettergi skatten på sluttvederlag som ikke følger direkte av slik hovedoverenskomst, men som er av samme art og omfang.

Departementet anser det som prinsipielt og konstitusjonelt uheldig at viktige elementer i bestemmelsene om skattefrihet på denne måten framgår av regelverk utenfor skattelovgivningen, og at avtalepartene kan endre disse uavhengig av de alminnelige budsjett- og lovgivningsprosesser.

I mellomoppgjøret mellom LO og NHO i 2011 ble sluttvederlagssatsene for arbeidstakere som slutter 1. juli 2011 eller senere, økt betydelig, med direkte virkning for skattefritaket.

Departementet har også mottatt flere henvendelser som tyder på at vilkårene for skattefritaket er vanskelig tilgjengelig, og at dette fører til sveket forutberegnelighet for om et avtalt sluttvederlag kan utbetales skattefritt. Uklarheten skyldes blant annet at vilkårene for og omfanget av skattefritaket i stor grad reguleres av de til enhver tid gjeldende ulike overenskomster mellom hovedorganisasjoner for arbeidsgivere og arbeidstakere.

Departementet foreslår å endre bestemmelsene om skattefritt sluttvederlag, slik at alle vilkår mv. for skattefrihet framgår direkte av skatteloven med tilhørende forskrift. Endringene vil i hovedsak innebære en kodifisering av gjeldende rett, med utgangspunkt i LO/NHO-ordningen og de nye framforhandlede satsene fra mellomoppgjøret 2011. Det legges imidlertid også opp til enkelte mindre, materielle endringer.

Det foreslås å fjerne kravet om at retten til skattefritt sluttvederlag må følge av overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere. Som en følge av dette kan praksisen med å gi skattelempning eller ettergivelse for ikke-tariffestet sluttvederlag etter søknad avvikles. Denne praksisen har i noen tilfeller ført til at ikke-tariffestede sluttvederlag har blitt gunstigere behandlet enn de tariffestede. Forslaget vil føre til et enklere og mer tilgjengelig regelverk, og vil sikre like vilkår for skattefrihet for tariffestet og ikke-tariffestet sluttvederlag.

Det foreslås å opprettholde skattefritaket for tilleggssluttvederlag, men begrenset til de tilfellene der dette gis i forbindelse med nedleggelse av virksomhet.

Hovedvilkåret om ufrivillig oppsigelse foreslås presisert i skatteloven, ved en lovendring i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a, mens vilkåret om at sluttvederlaget skal være utbetalt etter en overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere foreslås fjernet. Det foreslås videre at de nærmere bestem-

melsene om skattefritaket skal framgå av forskrift, herunder bestemmelsene om tilleggssluttvederlag og beløpsgrenser. Forslag til slike forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring.

10.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 oppstiller to vilkår, som begge må være oppfylt, for at sluttvederlag skal kunne utbetales skattefritt. Sluttvederlaget må for det første følge av en overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere. Begrepet hovedorganisasjoner omfatter typisk landsomfattende organisasjoner som representerer store grupper av arbeidstakere organisert i flere fagforbund og som spiller en betydningsfull rolle i arbeids- og samfunnslivet. For det andre må sluttvederlaget utbetales arbeidstaker ved ufrivillig oppsigelse.

Som nevnt over ble bestemmelsen om skattefritt sluttvederlag innført på bakgrunn av at LO og NHO ved tariffrevisjonen våren 1966 inngikk avtale om sluttvederlag. Det er imidlertid ikke bare avtalen om sluttvederlag mellom LO og NHO som oppfyller vilkårene for å anses som «overenskomst mellom hovedorganisasjoner». Sluttvederlag etter tariffavtaler mellom andre hovedorganisasjoner enn LO og NHO vil også kunne anses som skattefri inntekt.

Skattefritaksbestemmelsen stiller ikke krav til beløpsgrenser, ansiennitet eller aldersgrense hos arbeidstakeren som mottar sluttvederlaget. Det vil således være overenskomsten mellom hovedorganisasjonene slik de til enhver tid lyder, som avgjør disse spørsmålene, og dermed omfanget av skattefritaket.

I praksis er det åpnet for at sluttvederlag etter avtaler mellom andre organisasjoner enn hovedorganisasjoner også kan anses som ikke skattepliktig inntekt, så lenge partenes rettigheter og plikter ligger innenfor rammene av LO/NHO-avtalen om sluttvederlag.

LO/NHO-avtalen stiller krav til at arbeidstakeren har vært ansatt i bedriften i minst ti år, eller ha sammenlagt 20 år i bedriften hvorav de tre siste årene er i sammenheng. Alternativt må arbeidstakeren ha hatt 15 års sammenhengende medlemskap i ordningen umiddelbart før sluttdatoen, eller ha arbeidet i et fag som hører inn under overenskomsten for anleggsfagene, fellesoverenskomsten for byggfag og elektromontører i til sammen 20 år, herav de siste 5 år i sammenheng. Arbeidstakeren må videre ha oppnådd en minimumsalder på 50 år, men ikke ha rett til alderspensjon.

Størrelsen på sluttvederlaget er avhengig av arbeidstakerens alder ved sluttdato. Beløpet er stigende fra 20 000 kroner ved fylte 50 år og opp til 80 000 kroner ved fylte 62 år. Deretter er det synkende igjen, til 20 000 kroner ved fylte 66 år (alle tall med virkning for arbeidstakere med sluttdato fra og med 1. juli 2011). Overstiger utbetalingen den relevante beløpsgrensen, vil hele sluttvederlaget være skattepliktig.

I vilkåret «ved oppsigelse» i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 ligger det et krav om at arbeidstaker må ha vært ufrivillig oppsagt for at sluttvederlaget skal være skattefritt. Arbeidsgivers lovlige oppsigelse av ansatte vil normalt oppfylle ufrivillighetskravet. Motsatt vil ansattes egen oppsigelse ikke være tilstrekkelig, da denne normalt vil være frivillig og dermed ikke kvalifisere til skattefritt sluttvederlag. I praksis har det likevel blitt godtatt at også ansattes egen oppsigelse kan gi rett til skattefritt sluttvederlag, forutsatt at arbeidsforholdet opphører på grunn av arbeidstakerens helsetilstand eller når den enkelte ansatte ellers ville ha blitt lovlige oppsagt av arbeidsgiveren på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende. Dersom arbeidstakeren i disse tilfellene i stedet velger å si opp selv, vil det derfor ikke avskjære retten til skattefritt sluttvederlag.

Ifølge skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 annet punktum er sluttvederlag utbetalt i forbindelse med at arbeidstaker mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter fylte 64 år, skattefritt for inntil 950 kroner per måned. Dette gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1947 eller tidligere, som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av departementet, jf. 3 punktum. Bestemmelsen hjemler skattefritak for løpende, såkalt AFP-tillegg finansiert av Sluttvederlagsordningen, i motsetning til ordinært engangssluttvederlag. Sluttvederlagsavtalen mellom LO/NHO ble revidert våren 2010. Etter den reviderte sluttvederlagsavtalen har blant annet arbeidstakere som oppfyller vilkårene for AFP ikke lenger rett til sluttvederlag i form av AFP-tillegg. Den reviderte sluttvederlagsavtalen gjelder i de saker hvor sluttdatoen er 1. januar 2011 eller senere. For saker med sluttdato inntil 31. desember 2010 gjelder i utgangspunktet reglene i den tidligere sluttvederlagsavtalen. Bestemmelsen i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 annet punktum vil på denne bakgrunn gradvis fases ut.

Det følger av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2 at dersom det foreligger avtale om tilleggssluttvederlag mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, vil en utbetaling med inn-

til 50 pst. av det beløp som den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1, være skattefritt.

For ikke-tariffbestemte sluttvederlag, som klart er av samme art som sluttvederlag etter LO/NHO-avtalen, har det i praksis vært lagt til grunn at skattyteren kan få nedsatt eller ettergitt skatten etter søknad, jf. ligningsloven § 9-12. Dersom disse utbetalingene overstiger beløpsgrensene i LO/NHO-avtalen, med eventuelt tillegg for tilleggssluttvederlag, har praksis likevel vært å ettergi skatten som faller på den del av utbetalingen som ligger innenfor beløpsgrensene. Denne praksisen står i motsetning til hva som gjelder for tariffestet sluttvederlag, som blir skattepliktig fullt ut dersom beløpsgrensene blir oversteget.

10.3 Departementets vurderinger og forslag

10.3.1 Prinsipielt utgangspunkt

Etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 er vesentlige vilkår og størrelsen på det sluttvederlaget som aksepteres som skattefritt, gjort avhengig av hva som til enhver tid framgår av gjeldende overenskomster mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere. Dette innebærer at partene i arbeidslivet i prinsippet bestemmer hvor store skattefrie inntekter som kan gis i form av sluttvederlag. Departementet mener det er prinsipielt og konstitusjonelt uheldig at rekkevidden av skattefritaket på denne måten avgjøres gjennom forhandlinger og påfølgende avtale mellom partene i arbeidslivet, og ikke av lovgiver, eventuelt av departementet med hjemmel i skatteloven og under statsrådets konstitusjonelle ansvar. En slik mekanisme utenfor det vanlige, konstitusjonelle system for vedtakelse av skatteregler kan videre få en uønsket virkning, blant annet som forhandlingspress og som usikkerhetsfaktor for budsjetterte skatteinntekter.

Departementet mener videre at gjeldende regler og praksis gjør skattereglene vanskelig tilgjengelig. Skattereguleringen også av sluttvederlag bør følge av skatteloven med tilhørende forskrifter. Et slikt prinsipp legger bedre til rette for likebehandling og forutberegnelighet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å innarbeide gjeldende vilkår og rammer for skattefrie sluttvederlag i skatteloven og skattelovforskriften, med utgangspunkt i gjeldende sluttvederlagsavtale mellom LO og NHO, med enkelte justeringer.

Forslaget til endret lovhjemmel og de sentrale elementene i de kommende forskriftsbestemmelsene omtales nedenfor.

10.3.2 Lovteknisk gjennomføring

Skattefritaket for sluttvederlag og hovedvilkåret om ufrivillig oppsigelse foreslås regulert i skatteloven. Videre opprettholdes bestemmelsene om AFP-tillegget i loven. De nærmere vilkår og rammer for skattefritaket for engangssluttvederlag foreslås regulert i forskrift. Et utkast til slike forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring, og behandles dermed ikke i detalj her. Dette gjelder eksempelvis den nærmere reguleringen av hva som skal anses som en ufrivillig oppsigelse, vilkår om alder, ansiennitet og de tilhørende beløpsgrensene. Forskriften vil som nevnt ta utgangspunkt i den gjeldende sluttvederlagsordningen etter LO/NHO-avtalen, men med noen mindre endringer, blant annet for å forenkle regelverket.

Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og avgrensning av lovbestemmelsen.

10.3.3 Kravet til overenskomst mellom hovedorganisasjoner

Gjeldende krav om at sluttvederlag må følge av avtale mellom hovedorganisasjoner, innebærer at man må ta stilling til om den avtalen som danner grunnlag for sluttvederlaget er inngått som en «overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere». Dette har voldt en del tvil i praksis, og i enkelte tilfeller vært gjenstand for domstolsprøving. Videre fører dette vilkåret til at organiserte arbeidstakere og arbeidsgivere vil kunne bli ulikt behandlet, avhengig av om sluttvederlagsavtalen de omfattes av er inngått mellom hovedorganisasjoner eller ikke.

Etter fast praksis gis det også skattefritak for ikke-organiserte gjennom skattelempning etter ligningsloven § 9-12, slik at lovvilkåret om overenskomst mellom hovedorganisasjoner i praksis ikke er avgjørende for om sluttvederlaget blir skattlagt. Ved å fjerne vilkåret om at sluttvederlaget må springe ut av en avtale mellom hovedorganisasjoner, vil skattereglene bli mer generelle, og forutberegneligheten bedres for dem som etter gjeldende regler er henvist til søknad om skattelempning.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å fjerne kravet i loven om at sluttvederlaget skal følge av avtale mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere. Følgelig vil alle

avtaler om sluttvederlag ved ufrivillig oppsigelse omfattes av skattefritaket etter loven, dersom øvrige vilkår er oppfylt. Forslaget representerer forenkling og sikrer likebehandling. Ikke-organiserte skattytere vil etter forslaget ikke lenger kunne få skattefritak i større omfang enn de organiserte.

10.3.4 Kravet til oppsigelse – ufrivillig fratreden

Som nevnt over stilles det etter fortolkning av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 krav om ufrivillig fratreden for at sluttvederlaget skal være skattefritt. Arbeidstakers egen oppsigelse anses som ufrivillig når arbeidstakeren ellers ville ha blitt lovlig oppsagt av arbeidsgiveren på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende. Det foreslås at vilkåret om at oppsigelsen må være ufrivillig presiseres i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a. Vilkaåret vil bli nærmere belyst i høringsnotat med utkast til utfyllende forskriftsbestemmelser. Det legges opp til en kodifisering av gjeldende rett på dette punktet.

10.3.5 Krav til alder, ansiennitet og beløpsmessige begrensninger

Gjeldende skattefritak for sluttvederlag etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere gjelder som nevnt generelt for alle slike overenskomster. LO/NHO-avtalen, også kjent som Sluttvederlagsordningen, var imidlertid sentral ved utformingen av skattefritaksbestemmelsen, og er lagt til grunn som ramme for den etterfølgende retts- og forvaltningspraksis med utvidelse av anvendelsesområdet for skattefritaket. Ved utformingen av lov- og forskriftsbestemmelsene tas det derfor utgangspunkt i denne ordningen.

Kort om sluttvederlagsordningen

Sluttvederlagsordningen er organisert som et eget rettssubjekt under LO/NHO. Ordningen innkrever premier fra tilsluttede bedrifter, forvalter mottatte premieinntekter, behandler søknader om sluttvederlag for arbeidstakerne og beregner og utbetaler sluttvederlag.

Videre betaler Sluttvederlagsordningen AFP-tillegg til arbeidstakere som har fått innvilget AFP-pensjon etter gammel ordning. Forpliktelsen for Sluttvederlagsordningen til betaling av AFP-tillegg vil opphøre i forbindelse med utfasing av den gamle AFP-ordningen. Siste mulighet til å ta ut

AFP etter den gamle ordningen er 1. desember 2010. De siste pensjonsutbetalinger etter den gamle AFP-ordningen vil dermed foretas i utløpet av 2015.

Ved utløpet av 2009 hadde ordningen 13 000 tilsluttede bedrifter med til sammen 600 000 arbeidstakere. Det ble i 2009 innvilget 2 032 søknader om sluttvederlag. Fellesordningen for avtalefestet pensjon innvilget 6 942 AFP-søknader. Det ble utbetalt samlede sluttvederlag med 54 mill. kroner i 2009. AFP-tilleggene utgjorde 223 mill. kroner i 2009.

I tillegg til utbetalingene i regi av sluttvederlagsordningen inngått mellom LO og NHO, kommer utbetalinger av sluttvederlag utenfor ordningen.

Rammer for forskriftsreguleringen

Krav til ansiennitet, oppnådd minimumsalder for arbeidstakeren og beløpsmessige begrensninger, framkommer som nevnt over blant annet av LO/NHO-avtalen om sluttvederlag. Det følger også av forarbeidene til skattefritaket, jf. Ot.prp. nr. 52 (1968–1969) at det ikke skulle innføres skattefrihet for ethvert tariffestet sluttvederlag, men at det skulle være begrensninger både med hensyn til alder og beløp. Man overlot imidlertid reguleringen av dette til partene i arbeidslivet gjennom tariffavtaler.

Departementet tar sikte på å videreføre gjeldende krav til oppnådd minimumsalder, krav til ansiennitet og beløpsmessige begrensninger som i dag framkommer av avtalen mellom LO og NHO. Beløpsgrensene skal, som etter gjeldende regler, være øvre grense for skattefritak. Dette innebærer at sluttvederlag som overstiger beløpsgrensene vil være skattepliktige i sin helhet. Dette innebærer således en innstramning overfor skattytere som mottar sluttvederlag uten at det følger av en tariffavtale, jf. avsnitt 10.3.8 nedenfor.

Regelteknisk foreslås det at både minstekravet til alder og utfyllende regler med hensyn til ansiennitetskrav og aldersgradert maksimalt skattefritt sluttvederlag reguleres i forskrift til skatteloven. Disse vilkårene vil gjennomgås og drøftes nærmere i det kommende høringsnotatet om forskriftsbestemmelsene.

10.3.6 AFP-utbetalinger

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 annet og tredje punktum regulerer forholdet mellom avtalefestet pensjon (AFP) og skattereglene om sluttvederlag, jamfør omtalen over om gjeldende

rett. Reglene vil ikke omtales nærmere her, da det ikke foreslås noen endringer i disse bestemmelsene. Reglene er i ferd med å fases ut, jamfør omtalen ovenfor.

10.3.7 Forholdet til tilleggssluttvederlag

Det følger av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2 at dersom det foreligger en avtale om tilleggssluttvederlag mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, vil en utbetaling med inntil 50 pst. av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner være skattefritt.

Bestemmelsen ble inntatt i skatteloven ved lov av 6. juni 1975 nr. 22, og innebar en utvidelse av skattefritaksordningen. Bedriftene skal kunne bidra med et tillegg til utbetalingen fra sluttvederlagsordningene til den ansatte ved oppsigelsen og dette tillegget er gjort skattefritt inntil bestemte beløpsgrenser (halvparten av den ordinære sluttvederlagssatsen for hver aldersgruppe). I Ot.prp. nr. 58 (1974–1975) framgår det at utvidelsen skulle ta hensyn til de særlige problemer som oppstår for arbeidstakere og bedriften ved bedriftsnedleggelse. Departementet skrev blant annet følgende:

«I de tilfelle hvor nedleggelse av bedrifter ikke er til å komme utenom, er det meget om å gjøre å finne frem til løsninger som på den ene side sikrer en best mulig overgangsordning for de arbeidstakere det gjelder og på den annen side kan sikre at vedkommende bedrift kan opprettholde full produksjon inntil et bestemt opphørstidspunkt. For å lette mulighetene for bedrifter og deres arbeidstakere i slike situasjoner, vil skattefrihet for et utvidet sluttvederlag kunne ha stor betydning.»

Utvidet skattefritak skulle følgelig bidra både til å sikre en smidig overgangsordning for berørte arbeidstakere og til at bedriften kunne produsere fullt fram til et bestemt opphørstidspunkt. Ettergivelsespraksis etter ligningsloven § 9-12 for ikke-tariffestede sluttvederlag har også omfattet tilleggssluttvederlagssatsene.

Departementet foreslår at det fortsatt skal være skattefrihet for tilleggssluttvederlag til arbeidstakere som bidrar til at driften kan opprettholdes fram til et gitt opphørstidspunkt. Skattefriheten skal omfatte tillegg på inntil 50 pst. av de fastsatte beløpsgrensene for ordinært sluttvederlag. Tilleggssluttvederlag som overstiger dette vil ikke være omfattet av skattefritaket.

10.3.8 Skattelempning etter ligningsloven § 9-12

Etter departementets vurdering vil det under det nye regelverket ikke være behov for å opprettholde den generelle ordningen med skattelempning etter ligningsloven § 9-12 på ikke-tariffestede sluttvederlag, som klart er av samme art som etter avtalen mellom LO og NHO. Alle avtaler om sluttvederlag, herunder ikke-tariffestede sluttvederlag, vil som nevnt i utgangspunktet være omfattet av skattefritaket dersom de øvrige vilkår for skattefrihet er oppfylt.

For de tilfellene hvor sluttvederlaget overstiger beløpsgrensene etter LO/NHO-avtalen, vil dette kunne innebære en viss innstramning, da skattelempning har vært praktisert slik at ettergivelsen har fungert som et bunnfradrag ved delvis nedsettelse eller ettergivelse av skatt for de ikke-organiserte. Sluttvederlag vurdert etter skattefritaksbestemmelsen er, som nevnt over, skattepliktig i sin helhet dersom utbetalingen overstiger beløpsgrensen fastsatt i en tariffavtale mellom hovedorganisasjoner om sluttvederlag.

Med den foreslåtte lovregulering vil det ikke lenger være grunn til å ettergi skatt av sluttvederlag på generelt grunnlag. Adgangen til å få ettergitt eller nedsatt skatt, herunder også skatt på sluttvederlag, ut fra konkrete billighetsgrunner knyttet til skattyter, jf. skattebetalingsloven § 15-1, videreføres uendret.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven §§ 5-10 første ledd bokstav d og 5-15 første ledd bokstav a.

10.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lov- og forskriftsfesting av vilkårene for skattefritt sluttvederlag vil øke forutberegneligheten og gjøre regelverket enklere og mer tilgjengelig både for skattytere og arbeidsgivere. Det vil videre medføre at den generelle ettergivelsespraksisen for sluttvederlag opphører.

Utover reduksjonen av saksbehandling knyttet til ettergivelsessøknader antas endringen ikke å ha nevneverdige administrative konsekvenser.

Da forslagene i hovedsak innebærer en kodifisering av gjeldende skattefrihet for sluttvederlag, antas forslaget å ha ubetydelige provenymessige konsekvenser.

10.5 Ikrafttredelse

Den foreslåtte lovendringen bør tre i kraft så raskt som mulig, men det bør skje samtidig som de nye forskriftsbestemmelsene vedtas. På grunn av

høringen av disse forskriftsbestemmelsene er det vanskelig å si sikkert når arbeidet med forskriften kan fullføres, og departementet foreslår derfor at beslutningen om ikrafttredelsestidspunktet overlates til Kongen.

11 Fjerne lønnsfradraget for enkeltpersonforetak med ansatte

11.1 Innledning og sammendrag

Ved beregning av eiers personinntekt fra enkeltpersonforetak gis det et lønnsfradrag lik 15 pst. av samlede lønnskostnader for de ansatte. Fradraget kan maksimalt redusere den beregnede personinntekten til seks ganger folketrygdens grunnbeløp. Lønnsfradraget ble gjennomgått i forbindelse med evalueringen av skattereformen 2006, jf. Meld. St. 11 (2010–2011) Evaluering av skattereformen 2006. Departementet ga i meldingen uttrykk for at lønnsfradraget ikke har noen god begrunnelse, og varslet at endringer ville bli vurdert i forbindelse med de årlige budsjettene.

Departementet foreslår nå å fjerne lønnsfradraget med virkning fra og med inntektsåret 2012.

11.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 12-13 gis det et lønnsfradrag ved beregning av personinntekt fra enkeltpersonforetak. Lønnsfradraget utgjør 15 pst. av samlet lønn, arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for de ansatte. Fradraget kan maksimalt redusere den beregnede personinntekten til seks ganger folketrygdens grunnbeløp.

11.3 Departementets vurderinger og forslag

Ved skattereformen 1992 ble det innført en delingsmodell for å fastsette personinntekt for virksomhetsutøvere. Formålet med delingsmodellen var å skille ut arbeidsavkastningen fra virksomhetsinntekten og beskatte denne særskilt. Lønnsfradraget ble innført som en del av delingsmodellen og ble begrunnet med at de ansatte representerer en form for organisasjonskapital som gir en ekstra avkastning som ikke burde beskattes som en del av arbeidsavkastningen til eieren av enkeltpersonforetaket. Denne begrunnelsen gjør seg ikke lenger gjeldende etter at delingsmodellen ble fjernet i 2006. For enkeltpersonforetak gjelder nå foretaksmodellen. Denne

modellen bygger i likhet med aksjonærmodellen og deltakermodellen på prinsippet om skjerming og har ikke som funksjon å skille arbeidsinntekt fra kapitalinntekt. Foretaksmodellen skal sikre at den risikofrie avkastningen av kapitalen i virksomheten skattlegges med kun 28 pst. All avkastning utover dette, om den skyldes avkastning fra arbeid eller ekstra avkastning på kapitalen, skal skattlegges ekstra. Lønnsfradraget mangler dermed en prinsipiell begrunnelse og favoriserer enkeltpersonforetak sammenlignet med aksjeselskaper, som ikke får fradraget. Lønnsfradraget kommer i tillegg til at lønnskostnader reduserer virksomhetens skattepliktige overskudd og innebærer derfor i realiteten dobbelt fradrag for en del av lønnskostnadene.

Lønnsfradraget ble strammet inn i forbindelse med skattereformen 2006 ved at satsen ble redusert fra 20 til 15 pst. fra og med 2006. Når lønnsfradraget ikke ble fjernet, skyldtes det en usikkerhet om hvilke virkninger omleggingen fra delingsmodellen til foretaksmodellen ville innebære. Evalueringen av skattereformen 2006 har vist at skattereformen har bidratt til mer lik beskatning av lønntakere og næringsdrivende som driver gjennom selskaper eller enkeltpersonforetak. Unntakene er primærnæringene, som har særskilte skattefordeler. Også enkeltpersonforetak som kan benytte seg av lønnsfradraget, har en særlig fordel. Fjerning av lønnsfradraget vil fjerne den forskjellsbehandlingen som dette fradraget skaper mellom enkeltpersonforetak med ansatte og tilsvarende virksomhet organisert som aksjeselskap. En fjerner dermed et mulig disinsentiv til å organisere seg som aksjeselskap i tilfeller hvor dette ellers ville være den mest hensiktsmessige organisasjonsformen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å fjerne lønnsfradraget med virkning fra og med inntektsåret 2012.

Opphevelsen av den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 12-13 om lønnsfradrag innebærer at den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 12-14 om framføring av negativ beregnet personinntekt bør flyttes til skatteloven § 12-13.

Det vises til forslag om å oppheve gjeldende § 12-13 i skatteloven og å flytte skatteloven § 12-14 til skatteloven § 12-13.

11.4 Økonomiske og administrative virkninger

Om lag ti prosent av enkeltpersonforetakene får lønnsfradrag. Den relativt lave andelen skyldes for

det første at de fleste enkeltpersonforetak ikke har ansatte, og for det andre at mange av enkeltpersonforetakene som har ansatte, har for lav beregnet personinntekt til å dra nytte av fradraget.

En fjerning av lønnsfradraget vil forenkle skatteregelverket. Utover dette vil tiltaket ikke ha vesentlige administrative konsekvenser. Departementet anslår at forslaget vil øke provenyet med 222 mill. kroner påløpt og bokført i 2012.

12 Endringer i reglene om skattefri utleie av tomannsboliger

12.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre reglene om skattefri utleie av tomannsboliger. Etter skatteloven kan en boligeier leie ut inntil halvparten av egen bolig skattefritt så lenge vedkommende benytter resten av boligen til egen bruk. For tomannsboliger gjelder en særlig fordel ved at inntil halvparten av den boenheten (leiligheten) i tomannsboligen som eieren selv bor i, i tillegg til hele den andre boenheten i tomannsboligen, kan leies ut skattefritt. På den måten kan eier leie ut mer enn halvparten av tomannsboligen skattefritt. Etter departementets syn er det liten grunn til at eiere av tomannsbolig skal ha en slik særskilt fordel. Departementet foreslår derfor å endre reglene slik at tomannsboliger likebehandles med andre boliger ved at bare inntil halvparten av hele tomannsboligen kan leies ut skattefritt.

12.2 Gjeldende rett

Inntekt ved utleie av egen bolig (enebolig, tomannsbolig, rekkehus, selveierleilighet, boenhet i boligselskap) er i utgangspunktet skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-1. Boligen skal da regnskapslignes. Regnskapsligning innebærer at skattepliktig nettoinntekt av boligeiendommen beregnes til differansen mellom faktiske leieinntekter og fradragsberettigede driftskostnader pådratt i løpet av inntektsåret. Driftskostnader omfatter blant annet forsikring, kommunale avgifter, festeavgift, eiendomsskatt (der det er innført) og vedlikehold. Inntekten skattlegges som kapitalinntekt med 28 pst.

Etter skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a er utleieinntekter fra egen bolig likevel unntatt fra skatteplikt når eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi. For tomannsboliger gjelder en særlig gunstig regel, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav b. Leieinntekter fra tomannsbolig er skattefri dersom vilkåret om å benytte minst halvparten av boligen til egen bruk, er oppfylt for den ene boenheten eieren selv bor i. Det betyr at inntil halvpar-

ten av den boenheten (leiligheten) eieren benytter, i tillegg til hele den andre boenheten (leiligheten), kan leies ut skattefritt. Det er uten betydning om utleieverdien av den boenheten som leies ut er større enn den eieren bruker selv. I ligningspraksis er det lagt til grunn at det med tomannsbolig i denne sammenheng menes useksjonerte tomannsboliger. Seksjonerte tomannsboliger regnes som to separate boligeiendommer. Utleie av den ene av dem vil dermed medføre skatteplikt for den utleide boenheten. Flermannsbolig er ikke omfattet av skattefritaket for utleieinntekt, jf. skatteloven § 7-2 tredje ledd.

Selv om hele eller en større del av boligen leies ut, er leieinntekten likevel skattefri når denne ikke overstiger 20 000 kroner i inntektsåret, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav c. Dersom årlig brutto leieinntekt overstiger beløpsgrensen, er inntekten skattepliktig fra første krone med fradrag for faktiske driftskostnader.

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter, gjelder særlige regler om fradrag for vedlikeholdskostnader, jf. skatteloven § 7-10. Det gis fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene. Ved utleie mindre enn halve inntektsåret, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader.

12.3 Departementets vurderinger og forslag

Tidligere var fordelene ved bruk av egen bolig skattepliktig som kapitalinntekt. Fordelen ble fastsatt gjennom regler om prosentligning, eller eventuelt ved regnskapsligning (direkte ligning) hvis vilkårene for prosentligning ikke var oppfylt. Prosentligning innebar at det ble stipulert en beregnet nettoinntekt som var ment å omfatte hele boligen. Når vilkårene for prosentligning var oppfylt, fikk faktiske inntekter og kostnader knyttet til eiendommen som utgangspunkt ikke betydning for skattleggingen fordi de ble ansett å være konsumert av prosentinntekten. Ved delvis utleie av

boligen, ble prosentligning gjennomført bare dersom eieren benyttet minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien. Tomannsboliger ble prosentlignet også der den ene boenheten (leiligheten) ble leid ut, og boligeieren benyttet minst halvparten av den andre boenheten (leiligheten) til egen bruk. Prosentligning ble gjennomført for tomannsboliger selv om utleieverdien av leiligheten eieren selv brukte, var mindre enn den utleide, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 3.2.

Fordelsbeskatning av egen bolig ble avvirket i 2005. Avviklingen av prosentligningsreglene førte til at også utleieinntekter, som etter ovennevnte regler hadde inngått i prosentligningen, ble skattefrie. Skattefritaket for disse utleieinntektene ble blant annet begrunnet med at mange boligeiere hadde tilpasset seg reglene ved å finansiere boligen med utleieinntekter. I tillegg ble det vist til at full skatteplikt for alle utleieinntekter kunne føre til ulike kontroll- og avgrensingsproblemer, blant annet når det gjelder tilordning av kostnader mv., jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 3.3.2. Grensen mellom skattepliktige og skattefrie utleieinntekter ble trukket på tilsvarende måte som grensen mellom prosentligning og regnskapsligning, fordi disse reglene var godt innarbeidet. Endringen førte til at inntekt fra utleie av egen bolig er skattefri dersom boligeieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.

For tomannsboliger medførte avviklingen av prosentligningen en særlig fordel. Avviklingen omfattet også hele utleiedelen, uten at skattefritaket for selve utleieinntekten ble innskrenket. Det betyr at inntil halvparten av den delen av tomannsboligen som eieren bor i, kan leies ut skattefritt, i tillegg til den andre boenheten i tomannsboligen. Den utleide boenheten i tomannsboligen kan dessuten ha større utleieverdi enn boenheten eieren bruker. På den måten kan eieren leie ut vesentlig mer enn halvparten av tomannsboligen skattefritt. Løsningen bygger på et skille som var praktisk da reglene om prosentligning gjaldt, og leieinntektene inngikk i prosentligningen, men som gir et lite velbegrunnet resultat med gjeldende regler (fritaksligning).

Departementet viser til at kapitalinntekter, herunder inntekt ved utleie av egen bolig, i utgangspunktet er skattepliktig inntekt. Det er likevel gitt unntak fra skatteplikt der eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk. Etter departementets syn er det liten grunn til at eiere av tomannsbolig skal ha en ytterligere fordel ved at (vesentlig) mer enn halvparten av tomannsboligen kan leies ut uten at leieinntektene blir

skattepliktige. Departementet foreslår derfor at reglene på dette punkt endres, slik at bare inntil halvparten av hele tomannsboligen kan leies ut skattefritt. Endringen innebærer at det fortsatt blir skattefritak for utleie av den ene av to like store boenheter i en tomannsbolig. Dermed videreføres den generelle skattefordelen for utleieinntekter og finansieringsmuligheten for de fleste eiere av tomannsboliger. Videre blir det økt skattemessig likebehandling blant annet mellom eier av en stor boenhet med delvis utleie, og eier av to mindre useksjonerte boenheter i tomannsbolig.

Forslaget innebærer at eier av tomannsbolig, som etter endringen ikke lenger oppfyller vilkårene for skattefritak for utleieinntekter, må foreta regnskapsligning etter de alminnelige reglene. Kostnader må da fordeles på henholdsvis den skattepliktige og skattefrie delen av boligen fordi bare kostnader som faller på den skattepliktige utleiedelen er fradragsberettiget. I noen tilfeller vil det være enkelt å avgjøre hvilken del av boligen en kostnad har tilknytning til, for eksempel ved utbedring av en bestemt skade. I andre tilfeller må det foretas en forholdsmessig fordeling av kostnadene.

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntektene fra tomannsbolig, gjelder fradragsbegrensningen for vedlikeholdskostnader i skatteloven § 7-10.

Departementet foreslår at skatteloven § 7-2 første ledd bokstav b oppheves, slik at utleieinntekt fra tomannsbolig omfattes av den alminnelige regelen i § 7-2 første ledd bokstav a.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 7-2 første ledd.

12.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter forslaget skal utleieinntekter for eiere av tomannsbolig som benytter mindre enn halvparten av hele tomannsboligen til egen bruk, ikke lenger være skattefrie, dvs. at boligen skal regnskapslignes. Dette vil medføre noe merarbeid for ligningsmyndighetene og eiere av tomannsboliger som omfattes av endringen. Lovendringen anslås på usikkert grunnlag å øke provenyet med om lag 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2012.

12.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

13 Utelukkelsesmekanisme i gavefradragsordningen ved brudd på folkeretten

13.1 Innledning og sammendrag

Etter skatteloven § 6-50 gis skattyter fradrag ved inntektsfastsettelsen for pengegaver til frivillige organisasjoner som oppfyller nærmere lovbestemte vilkår. Departementet foreslår at det innføres en hjemmel for å utelukke organisasjoner som aktivt støtter eller medvirker til handlinger i strid med folkeretten fra gavefradragsordningen. For å sikre norsk oppfølging av vedtak av FNs sikkerhetsråd foreslås det at Finansdepartementet får myndighet til å bestemme at frivillige organisasjoner som oppfyller de alminnelige vilkårene i skatteloven § 6-50 ikke kan motta gaver med fradragsrett for giver.

Departementet viser til at Norge har folkerettslige forpliktelser i form av klare anmodninger eller forutsetninger som er kommet til uttrykk fra FNs sikkerhetsråd, som ledd i hovedansvaret for opprettholdelse av internasjonal fred og sikkerhet i henhold til FN-pakten. Disse kan etter departementets mening danne grunnlag for en objektiv vurdering av etterprøvbare forhold som kan føre til utelukkelse av organisasjoner. Kriteriene for slik utelukkelse kan knyttes opp mot bestemte krav som oppstilles i resolusjoner gitt av FNs sikkerhetsråd.

Departementet viser til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 6-50. Det foreslås at lovendringene trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

13.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-50 gis skattytere rett til fradrag i alminnelig inntekt for pengegaver til visse frivillige organisasjoner når gaven utgjør minst 500 kroner i det året gaven gis. Fradraget kan ikke utgjøre mer enn 12 000 kroner.

I skatteloven § 6-50 er det blant annet stilt som vilkår for fradragsrett at mottakerorganisasjonen er et selskap, en stiftelse eller en sammenslutning som har sete i riket eller annen EØS-stat, som ikke har erverv til formål og som driver virksomhet innenfor visse godkjente formål. Selskaper og

sammenslutninger må ha nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven ytes. For stiftelser gjelder ikke kravet til nasjonalt omfang. Derimot må stiftelsen motta offentlig støtte det året gaven ytes.

Det er et krav at organisasjonen driver minst en av de aktivitetene som er listet opp i skatteloven § 6-50 første ledd, blant annet er dette omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l., religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet, virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp, og katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader.

Etter Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 første ledd skal selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd føre ett samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd bokstavene a-f.

Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til å motta gaver med fradragsrett, jf. skatteloven § 6-50 tredje ledd.

13.3 Departementets vurderinger og forslag

13.3.1 Generelt

Etter departementets oppfatning er det ikke ønskelig at gavefradragsordningen i skatteloven § 6-50 tilgodeser organisasjoner som aktivt støtter eller medvirker til visse handlinger som er eller kan være i strid med folkeretten. Finansdepartementet har derfor, i samråd med Utenriksdepartementet, vurdert om det lar seg gjøre å innføre en mekanisme som kan utelukke slike organisasjoner fra gavefradragsordningen i skatteloven § 6-50.

Inntektsfradrag kan oppfattes som en form for indirekte statlig subsidiering av en type aktivitet. Dette kan tilsi at en utelukkelsesmekanisme bør

knyttes til de folkerettslige forpliktelsene Norge måtte ha til å avstå fra å støtte denne typen aktivitet. I enkelte tilfeller foreligger det klare anmodninger eller forutsetninger som er kommet til uttrykk fra FNs sikkerhetsråd, som ledd i hovedansvar for opprettholdelse av internasjonal fred og sikkerhet i henhold til FN-pakten. Departementet mener at slike anmodninger mv. fra FNs sikkerhetsråd kan egne seg som grunnlag for en objektiv vurdering av etterprøvbare forhold som kan føre til utelukkelse. Kriteriene for utelukkelse kan knyttes opp mot bestemte krav som oppstilles i resolusjoner gitt av FNs sikkerhetsråd.

Departementet viser til at resolusjoner retter seg mot stater, mens fradragsordningen gjelder ideelle formål i privat sektor i inn- og utland. Selv om vedtak av FNs sikkerhetsråd retter seg mot stater, er det statenes folkerettslige forpliktelse å «accept and carry out the decisions» (jf. FN-paktens artikkel 25). Det tilsiktede formålet med forslaget er å etablere en mekanisme som hindrer at staten legger til rette for og økonomisk støtter organisasjoner som handler i strid med målsettinger i resolusjonene. Departementet legger til grunn at den foreslåtte utelukkelsesbestemmelsen kan benyttes i tilfeller der organisasjoner, som mottar gaver etter skatteloven § 6-50, helt eller delvis handler i strid med det samme formål som resolusjonen retter seg mot på statsnivå. Et eksempel på en relevant resolusjon er resolusjon 465 (1980), der Sikkerhetsrådet blant annet ber alle stater om å avholde seg fra å gi Israel noen form for assistanse som kan brukes i forbindelse med bosettinger i okkuperte områder.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd første punktum i skatteloven § 6-50.

13.3.2 Myndighet til å bestemme at organisasjoner ikke kan motta gaver med fradragsrett for giver etter § 6-50

Etter gjeldende regler er det skattekontoret som i første omgang tar stilling til om en aktuell organisasjon tilfredsstiller vilkårene for å motta gave med fradragsrett for giveren etter skatteloven § 6-50. Forhåndsgodkjennelsen sendes Skattedirektoratet, som etter en vurdering av om organisasjonen oppfyller vilkårene, fører den opp på en liste over godkjente organisasjoner. En oversikt over organisasjoner som er registrert som godkjente blir publisert på Skatteetatens nettside.

Det foreslås at myndigheten til å bestemme at enkeltorganisasjoner ikke kan motta fradragsberettigede gaver for det formål å sikre norsk oppfølging av vedtak av FNs sikkerhetsråd skal tillegges

Finansdepartementet. En slik beslutning fra departementet bør ikke bare kunne gjennomføres overfor allerede godkjente organisasjoner, men også for organisasjoner som oppfyller vilkårene i § 6-50 første og annet ledd, men som ikke ennå er godkjent av Skatteetaten. For allerede godkjente organisasjoner vil departementets avgjørelse medføre at disse fjernes fra Skatteetatens publiserte liste over godkjente organisasjoner.

Det er en forutsetning at Utenriksdepartementet må bistå Finansdepartementet med folkerettslige problemstillinger, blant annet om rekkevidden av eventuelle relevante resolusjoner fra FN eller oppfordringer fra FNs sikkerhetsråd.

Departementet vil også benytte Skatteetaten i forbindelse med saksforberedelsen, herunder innhenting av opplysninger til bruk for vurderingen, for eksempel innhenting av dokumentasjon og bevis.

13.3.3 Nærmere om det faktiske grunnlaget for utelukkelse

Departementet legger til grunn at det avgjørende i en utelukkelsesvurdering er at departementet kan dokumentere at en aktuell organisasjon bidrar med økonomisk støtte til en type aktivitet som er i strid med formål som er nedfelt i FNs resolusjoner mv. For godkjente organisasjoner er det ikke avgjørende at de fradragsberettigede pengegavene er gitt til det aktuelle formålet. Det kan således ikke forhindre utelukkelse at den aktuelle organisasjonen påberoper seg at deres støtte til det aktuelle formålet eller aktiviteten i strid med vedtak av FNs sikkerhetsråd, er finansiert med andre midler enn de som er mottatt fra gavefradragsordningen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til i forskrift å kunne fastsette regler om innhenting av dokumentasjon fra organisasjonene til bruk i en utelukkelsesvurdering. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd tredje punktum i skatteloven § 6-50.

13.3.4 Utelukkelsesperiode

Departementet foreslår ingen tidsbegrensning for departementets avgjørelse om at en aktuell organisasjon ikke kan motta fradragsberettigede gaver etter § 6-50. Det faktiske grunnlaget for avgjørelsen kan imidlertid endre seg. Departementet mener derfor at det bør legges til rette for at den utelukkede organisasjonen skal få anledning til å få en ny vurdering av vilkårene for utelukkelsen, basert på aktuelle opplysninger om endringer i organisasjonens virksomhet. Departementet fore-

slår at organisasjonene kan gjøre dette når det har gått tre år etter departementets avgjørelse. Organisasjonen må selv ta initiativ til ny vurdering og må godtgjøre at det ikke lenger er grunnlag for departementet til å fastholde utelukkelsen. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å fastsette nærmere regler om dette i forskrift.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd tredje punktum i skatteloven § 6-50.

13.3.5 Utelukkelsesbeslutningens virkning for givers fradragsrett

Departementet foreslår at fradragsrett for giver skal opphøre etter at departementet treffer avgjørelse om at en organisasjon ikke vil kunne motta fradragsberettigede gaver etter § 6-50. Det innebærer at givere som i løpet av et inntektsår har gitt gaver til en allerede godkjent organisasjon i gavefradragsordningen, vil få fradrag for gaver inntil avgjørelsen, men ikke for gaver som ytes etter avgjørelsen.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd annet punktum i skatteloven § 6-50.

13.4 Annen potensiell offentlig støtte til frivillige organisasjoner

Formålet med utelukkelsesmekanismen er at Norge vil unngå indirekte å bidra med økonomisk støtte til aktivitet/formål som er i strid med vedtak av FNs sikkerhetsråd. Ulike frivillige organisasjoner kan også motta direkte offentlig støtte, for eksempel gjennom tilskudd som administreres og fordeles av ulike departementer. I samarbeid med andre relevante departementer, vil Finansdepartementet se nærmere på om det kan være behov for tilsvarende utelukkelsesmekanismer i tilknytning til andre støtteordninger mv.

13.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget medfører noe merarbeid hos Skattedirektoratet i forbindelse med bistand til departementet ved behandling av saker om utelukkelse. Departementet antar at forslaget har beskjedne provenyvirksomheter.

13.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene i skatteloven § 6-50 trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

14 Endringer i treprosentregelen i fritaksmetoden

14.1 Innledning og sammendrag

Den såkalte treprosentregelen går ut på at tre prosent av netto aksjeinntekter som er fritatt for skatt under fritaksmetoden, likevel skal anses som skattepliktig inntekt. Inntektsføringen fungerer som en sjablongmessig reversering av fradragsretten selskapene har for kostnader knyttet til de skattefrie aksjeinntektene. Skattelovens utgangspunkt er at det bare gis fradrag for kostnader knyttet til skattepliktige inntekter. Bakgrunnen for at selskapene likevel gis fradrag for kostnader knyttet til inntekter omfattet av fritaksmetoden, er at det i praksis anses for komplisert å skille mellom kostnader knyttet til henholdsvis skattefrie og skattepliktige aksjeinntekter. Ved innføringen av treprosentregelen ble det lagt vekt på at en sjablongregel var betydelig enklere å praktisere enn en regel om avskjæring av fradrag for eierkostnader knyttet til skattefrie inntekter. Det ble også pekt på at flere andre land hadde tilsvarende sjablongregler.

Treprosentregelen er imidlertid en grov sjablong og kan være lite treffsikker i enkelttilfeller. Videre kompliserer den regelverket og kan hemme fornuftige omorganiseringer. I Meld. St. 11 (2010–2011) Evaluering av skattereformen 2006 ble det varslet at Regjeringen ville vurdere flere endringer i regelen.

I tråd med dette legger departementet fram forslag om å avgrense treprosentregelens anvendelse mot inntekt fra gevinster, slik at regelen kun omfatter utbytter. Dette vil bidra til en forenkling ettersom man slipper gevinst- og tapsberegning på aksjer som omfattes av fritaksmetoden. Videre foreslås det at utdelinger fra deltakerlignede selskaper skal omfattes av regelen. Den lovtekniske utformingen av reglene medfører at slike utdelinger i dag utilsiktet faller utenfor treprosentregelen. Også utbytter og utdelinger til selskaper hjemmehørende i utlandet foreslås omfattet, gitt at selskapet driver skattepliktig virksomhet i Norge og aksjene er knyttet til denne virksomheten. I slike tilfeller vil selskapet ha fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter, og inntektene bør derfor omfattes av treprosentregelen.

Det foreslås endelig at treprosentregelen ikke skal få anvendelse i konsernforhold, verken for gevinst eller utbytte. Konsernselskaper kan i dag unngå regelen ved å velge å overføre midler som skattefritt konsernbidrag i stedet for som utbytte. I hvilken selskapsrettslig form overføringen skjer, bør ikke være avgjørende for om treprosentregelen skal komme til anvendelse eller ikke. Videre er alternativet med skattefritt konsernbidrag i hovedsak kun tilgjengelig for norske selskaper, og dette har en usikker side mot EØS-avtalen. Det foreslåtte unntaket i konsernforhold vil derfor gjelde tilsvarende for utbytte til eller fra selskaper hjemmehørende i EØS.

14.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 6-24 hjemler fradragsrett for kostnader knyttet til inntekt som er skattefri etter fritaksmetoden i § 2-38. Den innebærer således et brudd med lovens utgangspunkt om at det bare skal gis fradrag for «*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*», jf. skatteloven § 6-1. Bakgrunnen for den særlige fradragsregelen i § 6-24 er at det anses for komplisert i praksis å skille kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter fra kostnader knyttet til skattepliktige inntekter.

Treprosentregelen i § 2-38 sjette ledd sørger for en sjablongmessig reversering av fradrag for kostnader knyttet til inntekt som er skattefri etter fritaksmetoden, ved at tre prosent av de fritatte aksjeinntektene likevel tas til beskatning i selskapet, se nærmere omtale i kapittel 6 i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009).

Treprosentregelen gjelder både fritatt utbytte og fritatte gevinster. Videre gjelder den også ved aksjeinntekter mellom selskaper i samme konsern.

En selskapsdeltakers gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap er på nærmere vilkår omfattet av fritaksmetoden etter § 2-38 annet ledd bokstav b, jf. tredje ledd bokstavene e og f, og omfattes således av treprosentregelen. Det er imidlertid ikke innført tilsvarende hjemmel

for anvendelse av treprosentregelen på *utdeling* fra deltakerlignet selskap selv om slik utdeling også er skattefrie. Skattefritaket for utdeling til selskaper framgår av at skatteloven kapittel 10 ikke hjemler skatt på slik utdeling.

Selskaper hjemmehørende i utlandet som mottar inntekter som faller inn under fritaksmetoden, er ikke omfattet av treprosentregelen. Dette følger av at § 2-38 sjette ledd kun viser til selskaper mv. som oppregnes i første ledd bokstavene a til h, og ikke til bokstav i som omhandler selskaper hjemmehørende i utlandet. Dette unntaket fra treprosentregelen gjelder både i tilfeller hvor det utenlandske selskapet er fritatt for kildeskatt på aksjeutbytte fra norske selskaper, og i tilfeller hvor det utenlandske selskapet har fritatte aksjeinntekter knyttet til en skattepliktig virksomhet i Norge.

14.3 Departementets vurderinger og forslag

14.3.1 Avgrensning mot gevinst

Treprosentregelen har komplisert fritaksmetoden ved at den har gjeninnført et behov for å dokumentere skattemessige inngangsverdier og foreta gevinst- og tapsberegning ved realisasjon av aksjer og andre kvalifiserende eiendeler. En del av de administrative forenklingene som kom med fritaksmetoden, er dermed borte.

Videre vil treprosentregelen i konkrete tilfeller kunne være lite treffsikker med henblikk på å reversere fradragsførte kostnader. Dette skyldes at grunnlaget for skatteberegningen ikke tar utgangspunkt i de faktisk fradragsførte kostnadene i selskapet, men derimot i de samlede inntektene som er skattefrie etter § 2-38, jf. avsnitt 6.3 i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) og avsnitt 9.5 i Meld. St. 11 (2010–2011).

Mangelen på treffsikkerhet vil særlig kunne bli synlig ved realisasjon av aksjeposter med store, latente gevinster. Selv om bare tre prosent av gevinsten skal inntektsføres, kan skattebelastningen framstå som uforholdsmessig stor i forhold til kostnadene som aksjonæren faktisk har fradragsført i sin eiertid.

Treprosentregelen kan videre hemme fornuftige endringer av konsernstrukturer. Ved omorganiseringer i konsern vil overføringer av aksjer mellom selskapene ofte utløse realisasjonsgevinster, og tre prosent av gevinstene må da inntektsføres. Departementet anser det som uheldig om slike skattemessige kostnader skal avholde kon-

serner fra å gjennomføre omorganiseringer som ellers ville vært forretningsmessig gunstige.

De problematiske sidene ved treprosentregelen som er nevnt i de foregående avsnittene, er i hovedsak knyttet til gevinstsituasjonen. Departementet legger derfor fram forslag om å avgrense treprosentregelens anvendelse generelt mot gevinster, slik at regelen kun vil omfatte skattefrie utbytter og andre fritatte utdelinger. Etter forslaget vil heller ikke gevinst ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper være omfattet av treprosentregelen. Endringen vil gjelde uavhengig av om de fritatte aksjeinntektene kommer fra norske selskaper eller fra selskaper hjemmehørende i utlandet.

Det vises til forslag til ny bokstav a i skatteloven § 2-38 sjette ledd.

14.3.2 Utvidelse til utdeling på andel i deltakerlignet selskap

Selskaper mv. som eier andeler i deltakerlignede selskaper, kan i likhet med aksjeeiere ha løpende kostnader knyttet til eierskapet. I den grad det gis fradrag for eierkostnader knyttet til skattefrie inntekt på slike andeler, bør treprosentregelen gjelde for den fritatte inntekten.

§ 6-24 første ledd fastsetter at det skal gis fradrag for kostnad knyttet til «*inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38*». Fritak for skatt på *gevinst* på andel i deltakerlignet selskap er hjemlet i § 2-38 annet ledd bokstav b, jf. tredje ledd bokstavene e og f, mens fritaket på *utdeling* følger av at skatteloven kapittel 10 ikke hjemler skatt på utdeling til selskaper mv. Av hensyn til sammenhengen i regelverket legger departementet til grunn at § 6-24 skal tolkes slik at den hjemler fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter på eierandeler i deltakerlignede selskaper. Dette gjelder uavhengig av om inntekten kommer i form av gevinst som er fritatt etter § 2-38, eller som utdeling hvor fritaket framgår av kapittel 10.

Treprosentregelen får imidlertid etter dagens regler bare anvendelse på *gevinst* ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, jf. § 2-38 sjette ledds avgrensning til å gjelde for inntekt som er fritatt for beskatning etter «*denne paragraf*». Selskapsdeltakeres fritak for skatt på *utdeling* fra deltakerlignet selskap følger som nevnt over ikke av § 2-38, men av at skatteloven (herunder § 10-42) ikke hjemler skatt på utdeling til deltakere som selv er selskaper. Det foreligger således ingen lovhemmel for å anse tre prosent av slike utdelinger som skattepliktig inntekt.

På bakgrunn av at det foreligger fradragsrett for kostnader knyttet til fritatte inntekter på andel i deltakerlignet selskap, bør treprosentregelen gjelde for inntekter som kommer i form av utdeling på andelen. At treprosentregelen hittil ikke har blitt gitt anvendelse på skattefri utdeling fra deltakerlignede selskaper, skyldes lovtekniske forhold og er utilsiktet. Departementet foreslår på denne bakgrunn å utvide treprosentregelen i § 2-38 sjette ledd til å gjelde skattefrie utdelinger fra deltakerlignede selskaper.

Det vises til forslag til annet punktum i ny bokstav a i skatteloven § 2-38 sjette ledd.

14.3.3 Utvidelse til utenlandske selskaper

Utenlandske selskaper er som nevnt i avsnitt 14.2 ikke omfattet av treprosentregelen på subjektsiden. Dette innebærer at utenlandske selskaper som er hjemmehørende i EØS, og som gjennom fritaksmetoden er fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskaper, ikke ilegges skatt på tre prosent av det fritatte utbyttet. Bakgrunnen er at utenlandske selskaper som kun mottar utbytteinntekter fra Norge uten å drive virksomhet her, normalt ikke vil ha fradragsrett i Norge for kostnader knyttet til slike skattefrie inntekter. Dermed er ikke reverseringshensynet relevant i disse tilfellene.

I den grad det utenlandske selskapet deltar i eller driver virksomhet i Norge som er skattepliktig hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, vil imidlertid selskapet ha fradragsrett i inntekt som er skattepliktig til Norge. Denne fradragsretten gjelder også for kostnader knyttet til de av virksomhetens aksjeinntekter som er skattefrie etter fritaksmetoden. I slike tilfeller bør treprosentregelen få anvendelse på de fritatte aksjeinntektene.

Departementet legger derfor fram forslag om å endre treprosentregelen slik at den får anvendelse på skattefrie inntekter oppbåret av et utenlandsk selskap gjennom virksomhet som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Regelen vil gjelde uavhengig av om selskapet er hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS.

Det vises til forslag til ny bokstav b i skatteloven § 2-38 sjette ledd.

14.3.4 Ingen treprosentregel innen konsern

Det gjelder særlige skatteregler for selskaper som oppfyller vilkårene for å være i konsern med hverandre. Reglene om konsernbidrag i skatteloven

§§ 10-2 til 10-4 gir muligheter for skattemessig resultatutjevning ved at konsernbidraget er fradragsberettiget for giverselskapet og skattepliktig for mottakerselskapet.

Det kan imidlertid også gis konsernbidrag utover det som er fradragsberettiget for giverselskapet, og denne delen av bidraget vil ikke være skattepliktig for mottakerselskapet, jf. § 10-3 første ledd annet punktum. Treprosentregelen får ikke anvendelse på slike konsernbidrag siden regelen bare gjelder der det er fritaksmetoden som medfører at inntekten er skattefri. Sett på bakgrunn av at den selskapsrettslige adgangen til å dele ut konsernbidrag går like langt som adgangen til å dele ut utbytte, vil konsernet kunne velge å dele ut midler som skattefritt konsernbidrag i stedet for som utbytte, slik at skatt etter treprosentregelen unngås.

Departementet anser at måten utdelingen skjer på, ikke bør være avgjørende for om det skal ilegges skatt etter treprosentregelen eller ikke. Når konsernet uansett vil kunne velge skattefritt konsernbidrag i stedet for utbytte, og derved unngå inntektsføring på tre prosent, anser departementet det ikke hensiktsmessig å opprettholde treprosentregelen for utbytte innen konsern.

Departementet foreslår på dette grunnlag at utbytte mellom konsernselskaper ikke lenger skal omfattes av treprosentregelen. Nedenfor betegnes dette som «*konsernunntaket*». Unntaket plasseres som ny bokstav c i skatteloven § 2-38 sjette ledd.

§ 10-4 første ledd definerer hvilke selskaper som anses for å være i konsern etter konsernbidragsreglene. I forslaget til ny bokstav c gis denne avgrensningen tilsvarende anvendelse for konsernunntaket i treprosentregelen. Forslaget innebærer at i tilfeller hvor morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende stemmeandel på generalforsamling, vil datterselskapet kunne gi utbytte til morselskapet innenfor rammene av § 2-38, uten at tre prosent av dette utbyttet blir skattepliktig hos morselskapet.

Etter gjeldende regler er det svært begrensede muligheter for tilsvarende skattefrie utdeling mellom norske og utenlandske selskaper uten at treprosentregelen slår inn, jf. § 10-4 annet ledd. Det kan stilles spørsmål ved om den videre adgangen til å gi skattefrie overføringer mellom norske selskaper uten at treprosentregelen får anvendelse, er i tråd med EØS-avtalens prinsipper om fri etablering over landegrensene. For å redusere risikoen for uoverensstemmelse med EØS-retten, er konsernunntaket i treprosentregelen i forslaget

gitt tilsvarende anvendelse for skattefritt utbytte fra selskaper hjemmehørende i EØS. Konsernunntaket vil også få anvendelse på inntekter til selskaper hjemmehørende i EØS, men dette vil kun ha selvstendig betydning i tilfeller hvor selskapet driver virksomhet i Norge som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b, og aksjene er tilknyttet denne virksomheten. Bakgrunnen er at selskaper hjemmehørende i EØS som etter fritaksmetoden kun er fritatt for *kildeskatt* på utbytte fra norske selskaper, heller ikke etter dagens regler vil være underlagt treprosentregelen.

For at konsernunntaket skal gjelde for et selskap hjemmehørende innenfor EØS, må selskapet tilsvare et norsk selskap som er omfattet av unntaket, jf. tredje punktum i forslaget til ny bokstav c. I tillegg må selskapet være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i EØS, etter tilsvarende bestemmelser som fastlagt i § 10-64 bokstav b, jf. forslagets bokstav c fjerde punktum. Disse poengene vil naturlig nok bare være aktuelle i den grad fritaksmetoden har et videre anvendelsesområde enn konsernunntaket skal ha.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-38 sjette ledd ny bokstav c.

14.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Samlet anslås de foreslåtte endringene i treprosentregelen å redusere provenyet med om lag 250

mill. kroner påløpt i 2012. Reduksjonen bokføres i 2013.

Departementet antar at det å unnta gevinster fra treprosentregelen vil representere en forenkling som letter de administrative oppgavene for skattemyndighetene og skattyterne. At treprosentregelen blir utvidet til å gjelde for utdeling på andel i deltakerlignet selskap og for utenlandske skattesubjekter som driver skattepliktig virksomhet i Norge, antas ikke å ha administrative konsekvenser av vesentlig betydning. Unntaket for anvendelse av treprosentregelen i konsernforhold antas å medføre noe ekstraarbeid for skattemyndighetene, blant annet knyttet til fastlegging av hvilke selskaper som kvalifiserer som konsernselskaper. På den annen side vil færre tilfeller av skattlegging etter treprosentregelen lette det administrative arbeidet.

Samlet sett anser departementet at endringene i treprosentregelen vil medføre en administrativ forenkling.

14.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

15 Avskjæring av fradragrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

15.1 Innledning og sammendrag

Forskjellene mellom beskatning av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene kan gi muligheter for skattemotiverte tilpasninger. Etter de alminnelige reglene er tap på fordring fradragberettiget når fordringen har tilstrekkelig tilknytning til debtors virksomhet. Dette kan utnyttes, for eksempel ved at et selskap foretar investeringer gjennom datterselskaper som etableres med lite egenkapital. Hoveddelen av selskapets kapitalinnskudd i datterselskapet gjøres i form av lån. Dersom virksomheten i datterselskapet går dårlig, kan morselskapet få fradrag for store deler av investeringen som tap på fordring. Går virksomheten godt, vil avkastningen komme som gevinst eller utbytte på aksjene som er skattefri etter fritaksmetoden.

Slike tilpasninger undergraver hensynet til en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap. Dette er uheldig og taler for å begrense fradragretten for tap på fordringer mellom nærstående selskaper.

I Meld. St. 11 (2010–2011) Evaluering av skattereformen 2006 ble det varslet at departementet ville arbeide videre med å utforme forslag til regler som avskjærer fradrag for tap på fordring mellom nærstående. I tråd med dette fremmer departementet nå et forslag som innebærer at tap på fordring til nærstående selskap avskjæres.

Departementet tar sikte på å regulere den nærmere avgrensningen av nærstående selskap og hvilke fordringer som skal omfattes av avskjæringsregelen i skattelovforskriften. Departementet vil sende forslag til forskriftsbestemmelser på høring etter framleggelsen av denne proposisjonen.

I høringsnotatet vil departementet foreslå at avskjæringsregelen skal gjelde både aksjeselskaper mv. og deltakerlignede kreditorselskaper som har en eierandel på mer enn 90 pst. i debitorselskapet. Det legges opp til at avskjæringsregelen også skal gjelde ved indirekte eie.

Videre vil det bli foreslått å avgrense avskjæringsregelen slik at tap på kundefordringer, tap på

fordringer som representerer tidligere skattlagt inntekt hos kreditorselskapet og tap på fusjons- og fisjonsfordringer etter skatteloven § 11-7 tredje ledd ikke omfattes av regelen.

For å unngå uheldige tilpasninger før avskjæringsregelen innføres, foreslås det at regelen får virkning fra og med 6. oktober 2011.

15.2 Gjeldende rett

Fritaksmetoden innebærer at aksjeselskaper og skattemessig likestilte selskaper som hovedregel fritas for skatt på utbytte og gevinst på aksjer, samtidig som det ikke gis fradrag for tilsvarende tap ved realisasjon av aksjer. Formålet med fritaksmetoden er å forebygge kjedebeskatning, dvs. at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger innenfor selskapssektoren.

Fritaksmetoden omfatter i hovedsak aksjeselskaper og selskaper som er skattemessig likestilt med aksjeselskaper. I tillegg omfattes selskaper hjemmehørende i utlandet som tilsvarende norske selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Dette innebærer for det første at utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge, er omfattet av fritaksmetoden for inntekter knyttet til den norske virksomheten. For det andre er aksjeutbytte fra norske selskaper til utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS normalt fritatt for kildeskatt. Selskaper hjemmehørende utenfor EØS er ikke omfattet av fritaket for kildeskatt. Deltagerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter, men inntekter og tap som er omfattet av fritaksmetoden skal ikke inngå i beregningen av selskapets nettoinntekt, jf. skatteloven § 10-41 annet ledd.

Inntekter som unntas fra beskatning etter fritaksmetoden, er i hovedsak gevinst og utbytte fra eierandeler i selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Også inntekter fra eierandeler i selskaper hjemmehørende utenfor EØS omfattes dersom skattyter har hatt en eierandel på minst ti prosent sammenhengende de to siste årene. Inntekter fra selskaper i lavskatteland utenfor EØS er imidlertid aldri omfattet. Videre er gevinst ved realisasjon

av eierandeler i deltagerlignede selskaper på nærmere vilkår unntatt fra beskatning etter fritaksmetoden. Det er heller ikke hjemmel for å beskatte utdelinger fra deltakerlignede selskaper til upersonlige deltakere.

Tap på utestående fordring som er eid i virksomhet er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2. Utenfor virksomhet er gevinst ved muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev unntatt fra skatteplikt, og tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-3 bokstav c nr. 1, jf. § 9-4. Gevinst eller tap på slike fordringer vil likevel være skattepliktig/fradragsberettiget dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning for fordringshaveren, jf. skatteloven § 9-3 bokstav c nr. 3.

Et vilkår for fradrag for tap på utestående fordringer etter skatteloven § 6-2 er at fordringen har tilstrekkelig tilknytning til kreditors virksomhet. Fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet, anses som fordringer i virksomheten. Dette gjelder for eksempel kundefordringer. Videre vil lån for å oppnå foretningmessige fordeler i kreditors virksomhet kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Det avgjørende er her at hovedformålet med fordringen er å skape foretningmessige fordeler for långivers virksomhet (for eksempel tilgang på kunder, leverandører og oppdrag). Dersom hovedformålet med etableringen av fordringen derimot er å oppnå en avkastning av kapitalen, vil fordringen ikke anses som fordring i virksomhet. Dette gjelder også der långiveren er aksjonær i debitorselskapet.

Som utgangspunkt stilles det samme krav til fordringens tilknytning til egen virksomhet i konsernforhold som utenfor konsernforhold. Dette medfører at man i utgangspunktet skal vurdere selskapenes virksomhet hver for seg, men etter omstendighetene kan det foreligge en så sterk integrasjon mellom morselskapets og datterselskapets virksomhet at tilknytningskravet anses oppfylt.

Videre er det et vilkår for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd at tapet på fordringen er endelig konstatert. Hva som ligger i dette vilkåret er nærmere presisert i skattelovforskriften § 6-2-1. Etter første ledd bokstav a anses tapet endelig konstatert hvis foretatt tvangsinnndrivning eller inkasso har vært forgjeves. Videre følger det av bokstav c at tap skal anses endelig konstatert i den utstrekning gjeldsforhandling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling gjør det klart

at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning. I tillegg gis det en særskilt regel for kundefordringer i bokstav b.

Forskriftens bokstav d gir en mer generell bestemmelse om at tap anses endelig konstatert når fordringen ellers ut fra en samlet vurdering, må anses klart uerholdelig. I praksis er det stilt strenge krav for når fordringen kan anses klart uerholdelig. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor vil således i seg selv ikke være tilstrekkelig for å oppnå fradragrett.

Et tap vil i utgangspunktet anses som endelig konstatert der kreditor ettergir fordringen mot debitor. Fra dette utgangspunktet må det imidlertid gjøres et unntak ved låneforhold mellom konsernselskaper og ved lignende interessefelleskap mellom kreditor- og debitorselskaper. Ved slike relasjoner kan det etter omstendighetene hevdes at et tap ikke er endelig konstatert, da den reduserte gjeldsforpliktelsen vil påvirke verdien av kreditorselskapets aksjer i debitorselskapet. I konsernforhold vil vurderingen om hvorvidt et tap er endelig konstatert således måtte ta hensyn til interessefelleskapet mellom kreditor- og debitorselskapet.

Tap på fordring vil også pådras hvis fordringen selges med tap. På samme måte er konvertering av fordringer til aksjekapital i praksis ansett som realisasjon av fordringene. Det må derfor i slike tilfeller foretas et gevinst-/tapsoppgjør. Er verdien på aksjene kreditor mottar i forbindelse med konverteringen lavere enn den konverterte fordringens pålydende, gir dette grunnlag for tapsfradrag.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Den ulike skattemessige behandlingen av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og tap på fordringer kan åpne for skattemessige tilpasninger. Selskaper kan for eksempel foreta investeringer gjennom datterselskaper som etableres med lite aksjekapital. Hoveddelen av morselskapets innskudd i datterselskapet gjøres i form av lån. Går virksomheten i datterselskapet godt, vil avkastningen på investeringen tas ut som utbytte eller gevinst ved realisasjon av aksjer. Avkastningen vil således være skattefri aksjeinntekt.

Går virksomheten i datterselskapet dårlig og datterselskapet for eksempel går konkurs, kan morselskapet, hvis de øvrige vilkårene er oppfylt, oppnå fradrag for tap på fordring. Morselskapet

får på denne måten fradrag for store deler av tapet på investeringen som tap på fordring, mens det ikke-fradragsberettigede tapet på aksjer begrenses.

I andre tilfeller kan morselskapet velge å konvertere fordringen til aksjekapital i selskapet. Det kan da kreve fradrag for tap på fordring hvis tilknytningskravet er oppfylt. Hvis selskapet senere utvikler seg positivt, vil avkastningen på aksjene som er utstedt ved konverteringen omfattes av fritaksmetoden selv om aksjonæren har fått fradrag i forbindelse med konverteringen.

Etter departementets syn undergraver tilpasningsmulighetene omtalt ovenfor hensynet til en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap. Dette er uheldig.

Reglene i skatteloven § 13-1 om skjønnsfastsettelse av inntekt der skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med en annen person, selskap eller innretning kan i noen grad være egnet til å motvirke de omtalte tilpasningsmulighetene. I tilfeller der datterselskapet ikke ville fått lån fra uavhengige långivere (eller bare hadde lånekapasitet for deler av lånet), er det selve interessefelleskapet mellom morselskapet og datterselskapet som har gitt sistnevnte en større lånekapasitet, og dermed gitt grunnlag for et større tap på fordring enn det en uavhengig långiver ville fått. Dette kan tilsi at lån ut over datterselskapets lånekapasitet skattemessig omklassifiseres til egenkapital, med den følge at denne andelen omfattes av fritaksmetoden og at det ikke gis fradrag ved et eventuelt tap.

I praksis kan det imidlertid være krevende for ligningsmyndighetene å få gjennomslag for omklassifisering av lån til egenkapital basert på skatteloven § 13-1 i slike saker. Et eksempel på dette er Rt. 2010 s. 790 («Telecomputing»), der ligningsmyndighetene ikke vant fram med påstand om omklassifisering i en sak som gjaldt tap som oppsto i forbindelse med at en fordring mot et amerikansk datterselskap ble konvertert til aksjekapital. Etter først å ha konkludert med at kapitalinnskuddet i datterselskapet måtte anses som lånekapital, kom Høyesterett fram til at skatteloven § 13-1 ikke ga grunnlag for en omklassifisering av lån til egenkapital i det konkrete saksforholdet.

Det ovennevnte viser at skatteloven § 13-1 kan framstå som et utilstrekkelig redskap for å motvirke de omtalte tilpasningsmulighetene. En mindre skjønsmessig regel vil kunne gi bedre forutberegnetlighet for skattyterne i slike saker. Etter departementets syn tilsier dette at det er behov

for en særskilt regel om avskjæring av fradrag for tap på fordringer mellom nærstående selskaper.

Ved utformingen av en slik avskjæringsregel må det tas stilling til hvilke selskaper som skal omfattes av reglene. Videre må det fastsettes kriterier for hvem som skal anses som nærstående. Det må også vurderes hvilke type gjeld som skal omfattes.

De tilpasningsmulighetene som er beskrevet ovenfor, er knyttet til forskjellene i beskatning av aksjeinntekter for selskaper som omfattes av fritaksmetoden og den skattemessige behandlingen av fordringer. En forutsetning for slike tilpasninger er derfor at kreditorselskapet omfattes av fritaksmetoden. Videre er det en forutsetning at eierandeler i det selskapet det ytes lån til er omfattet av fritaksmetoden.

Dette tilsier at en regel som avskjærer fradrag for tap på fordringer, bør omfatte lån fra selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Det vil si at kreditorer som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd, også bør omfattes av regelen om avskjæring av fradrag for tap på fordring.

I tillegg til skattytere som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd, kan det også anføres at fordringer fra deltakerlignede selskaper bør omfattes av avskjæringsregelen. Deltagerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter, da deltakerne skattlegges for sin andel av selskapets løpende inntekter. Etter skatteloven § 10-41 annet ledd skal imidlertid inntekter og tap som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd ikke inngå beregningen av det deltakerlignede selskapets nettoinntekt.

Dersom deltakerlignede selskaper ikke omfattes av avskjæringsregelen, åpnes det for at aksjeselskaper mv. kan eie prosjektselskaper gjennom tilnærmet heleide deltagerlignede selskaper, og at det deltakerlignede selskapet lånefinansierer prosjektselskapet. Hvis vilkårene for fradrag for tap på fordring er oppfylt for det deltakerlignede selskapet, vil aksjeselskapet få fradrag for tapet gjennom deltakerligningen. Dette tilsier etter departementets oppfatning at deltagerlignede kreditorselskaper bør omfattes av den foreslåtte avskjæringsregelen, slik at regelverket også vil komme til anvendelse ved tap på fordringer som utstedes av slike selskaper.

Når det gjelder debitorselskapet, er det som nevnt ovenfor en forutsetning for de omtalte tilpasningene at eierandeler i det selskapet det ytes lån til omfattes av fritaksmetoden. Dette tilsier etter departementets syn at regelens virkeområde avgrenses til debitorselskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a og b.

Det ovennevnte innebærer at regelen om avskjæring av tapsfradrag ved tap på fordringer også får anvendelse ved grenseoverskridende låneforhold, der det utenlandske debitorselskapet tilsvarende de selskapsformer som er omfattet av skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a og b.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

Departementet tar sikte på å regulere den nærmere avgrensningen av nærstående selskaper og hvilke fordringer som skal omfattes av avskjæringsregelen i skattelovforskriften. Departementet vil sende forslag til forskriftsbestemmelser på høring etter framleggelsen av denne proposisjonen.

En forutsetning for å tilpasse seg slik at investeringer foretas gjennom datterselskap som etableres med lite aksjekapital og en høy andel gjeld, er at morselskapet har tilstrekkelig kontroll over datterselskapet. En sentral problemstilling er derfor å definere hvilke interessefelleskap som må foreligge for at avskjæringsregelen skal komme til anvendelse.

I tilfeller der morselskapet eier alle aksjene eller andelene i datterselskapet, vil det ha full kontroll på hvordan selskapet finansieres. Også der morselskapet har mindre enn 100 pst. eierandel, vil det i mange tilfeller i realiteten ha full kontroll over forholdet mellom aksjekapital og gjeld i datterselskapet. Dette tilsier at avskjæringsregelen bør favne videre enn bare å gjelde de tilfellene der datterselskapet er heleid.

Et utgangspunkt kan være å benytte samme eierkrav som i reglene om konsernbidrag, jf. skatteloven § 10-4. Det vil si at morselskapet må eie mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen.

Det vil kunne gjennomføres tilpasninger selv om morselskapet har en eierandel på 90 pst. eller lavere. Det kan for eksempel tenkes tilfeller der to uavhengige selskaper gjennomfører samarbeidsprosjekter gjennom et felles selskap. I slike tilfeller kan selskapene finansiere det underliggende selskapet med høy gjeldsandel, der forholdet mellom kapitalinnskudd og lånefinansiering er det samme for begge eierselskapene. De kan således tilpasse seg selv om selskapene ikke hver for seg har full kontroll over datterselskapet.

Etter en samlet vurdering er departementet likevel kommet til at det i høringsnotatet bør foreslås at avskjæringsregelen begrenses til tilfeller der morselskapet har en eierandel på mer enn 90 pst., samt besitter en tilsvarende andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen eller

selskapsmøtet i debitorselskapet. Regelen vil imidlertid ha større rekkevidde enn reglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-4. Regelen vil gjelde i alle tilfeller der selskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd har mer enn 90 pst. eierandel i selskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a. Regelen vil også gjelde lån til deltakerlignede selskaper der kreditorselskapet har mer enn 90 pst. eierandel. I tillegg vil den gjelde lån fra deltakerlignede selskaper til selskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a, hvis det deltakerlignede selskapet har en eierandel på mer enn 90 pst. i debitorselskapet.

Etter departementets syn må avskjæringsregelen også gjelde ved indirekte eie. Departementet legger til grunn kravet til eierandel er oppfylt hvis kravet til mer enn 90 pst. eierandel er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden. Vilkåret vil også være oppfylt hvis to eller flere selskaper i eierkjeden sammen oppfyller kravet til eierandel i debitorselskapet.

Departementet vil også foreslå at avskjæringsreglen skal omfatte de tilfeller der både kreditorselskapet og debitorselskapet direkte eller indirekte eies med mer enn 90 pst. av et felles morselskap. Dette medfører blant annet at fordringer mellom søsterselskaper vil omfattes av avskjæringsregelen.

Ved avgrensningen av avskjæringsregelen må det også tas stilling til hvilke fordringer som skal omfattes av regelen. Avskjæringsregelen er som tidligere nevnt ment å motvirke tilpasninger som undergraver hensynet til en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap. Dette kan tilsi at enkelte former for fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær forretningsdrift, som for eksempel kundefordringer mellom mor- og datterselskaper, ikke bør omfattes av regelen.

Departementet vil derfor i høringsnotatet foreslå at tap på kundefordringer ikke skal omfattes av avskjæringsregelen. Regelen vil således ikke medføre begrensninger ved anvendelsen av de alminnelige regler i skatteloven om tap på kundefordringer, herunder § 6-2 annet ledd og skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav b, samt regelen om nedskrivning av kundefordringer i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b til e.

I enkelte tilfeller kan morselskapets fordringer ha oppstått i forbindelse med salg av for eksempel driftsmidler eller lignende. Eventuelle gevinster som har oppstått i forbindelse med et slikt salg, vil da normalt være inntektsført hos morselskapet etter realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2. Utenfor virksomhet er tap på fordring fradragbe-

rettiget dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren, jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3, jf. § 9-4. Dette skal sikre at kreditor ikke beskattes for en inntekt som det senere viser seg at han ikke får. Etter departementets oppfatning bør det gjøres et tilsvarende unntak i avskjæringsregelen.

Hensynet bak avskjæringsregelen tilsier etter departementets oppfatning at også fordringer som oppstår i forbindelse med trekantfusjoner/-fusjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, ikke bør omfattes av avskjæringsregelen. Departementet legger derfor opp til at det gjøres unntak for tap på fusjons- og fisjonsfordringer etter skatteloven § 11-7 tredje ledd.

Departementet vil som nevnt ovenfor, komme tilbake med konkrete forslag til forskriftsbestemmelser om avgrensningen av nærstående og hvilke fordringer som skal omfattes basert på det ovenstående. Forslaget vil bli sendt på høring.

15.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget om avskjæring av tapsfradrag ved tap på fordring mellom nærstående selskaper i liten grad vil øke de administrative byrdene for skattyterne og ligningsmyndighetene. Departementet antar at det

som følge av regelen kan oppstå enkelte problemer ved vurderingen av om selskapene er nærstående. På den annen side vil det i tilfeller hvor fordringen omfattes av avskjæringsregelen, ikke lenger være nødvendig å vurdere hvorvidt fordringen har tilstrekkelig tilknytning til kreditors virksomhet, noe som kan være vanskelig.

Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å øke provenyet med om lag 225 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2012.

15.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra budsjettframleggelsen.

Dersom virkningstidspunktet for innføringen av avskjæringsregelen skulle settes til 1. januar 2012, ville dette gitt muligheter for uheldige tilpasninger i tiden mellom framleggelsen av denne proposisjonen og årsskiftet. Slike tilpasninger kan skje ved konvertering av fordringer eller ved konserninterne salg av fordringer. For å unngå slike tilpasninger foreslår departementet at endringen i skatteloven § 6-2 trer i kraft fra og med 6. oktober 2011. Det innebærer at fradragsbegrensningen vil omfatte tap som er endelig konstatert fra og med 6. oktober 2011. Videre vil begrensningen gjelde for tap som er pådratt ved salg etter dette tidspunktet og for tap ved konverteringer av fordringer som er besluttet fra dette tidspunktet.

16 Oppheving av reglene om korreksjonsinntekt

16.1 Innledning og sammendrag

Reglene om korreksjonsinntekt skal sikre at all inntekt som ligger til grunn for utbytteutdelinger, er skattlagt på selskapets hånd. Regelen er relevant i tilfeller der forskjeller i regnskapsmessige og skattemessige tidfestingsregler leder til at det oppstår midlertidige forskjeller mellom de regnskapsmessige verdiene som framkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Når de regnskapsmessige verdiene er høyere enn de skattemessige, vil de positive midlertidige forskjellene, fratrukket latent skatt, være fri egenkapital som kan gi grunnlag for utbytteutdeling. Etter reglene om korreksjonsinntekt skal disse midlene inntektsføres i selskapet før de kan deles ut som utbytte. Korreksjonsinntekten reverseres i senere år etter hvert som inntekten kommer til beskatning gjennom den ordinære selskapsbeskatningen.

Normalt vil det ubeskattede overskuddet uansett komme til beskatning på et senere tidspunkt, og regelen påvirker derfor i hovedsak bare tidspunktet for skattlegging. Unntaket er dersom selskapet i mellomtiden går konkurs. Regelen bringer derfor ikke inn nevneverdig proveny over tid.

Ved innføringen av reglene om korreksjonsinntekt gjaldt godtgjørelsesmetoden for beskatning av utbytte fra norske selskaper til norske aksjonærer. I forbindelse med skattereformen 2006 ble det i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 5.6.6 varslet en gjennomgang av reglene om korreksjonsinntekt. I Meld. St. 11 (2010–2011) Evaluering av skattereformen 2006, ble det vurdert om reglene burde oppheves. Det ble varslet at departementet, ut fra hensynet til å forenkle regelverket, tok sikte på å foreslå å oppheve reglene. Det ble lagt til grunn at en slik endring tidligst ville bli foreslått fra 2012.

Departementet foreslår nå, i tråd med det som ble varslet i evalueringsmeldingen, å oppheve reglene om korreksjonsinntekt fra og med inntektsåret 2012. Det foreslås videre en overgangsregel om at korreksjonsinntekt som er beregnet til og med inntektsåret 2011, kan reverseres i samsvarende med gjeldende regler.

16.2 Gjeldende rett

Reglene om korreksjonsinntekt går ut på at det skal beregnes en korreksjonsinntekt hvis det deles ut midler som ennå ikke er beskattet i selskapet. Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige tidfestingsregler medfører at det oppstår midlertidige forskjeller mellom de verdiene som framkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Slike midlertidige forskjeller kan for eksempel oppstå fordi selskapets skattemessige avskrivninger overstiger de regnskapsmessige. Et annet eksempel er når gevinster ved salg av driftsmidler skattemessig føres på gevinst- og tapskonto og inntektsføres med 20 pst. årlig, mens gevinsten regnskapsmessig inntektsføres i sin helhet i regnskapsåret. De netto positive midlertidige forskjellene, fratrukket latent skatt, vil være fri egenkapital som kan gi grunnlag for utbytteutdeling.

Korreksjonsinntekten beregnes på grunnlag av en metode hvor det tas utgangspunkt i selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsregnskapet. Denne sammenholdes med et såkalt sammenligningsgrunnlag. Sammenligningsgrunnlaget utgjør innbetalt aksjekapital og overkurs og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som framkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier.

Hvis selskapets egenkapital er lavere enn sammenligningsgrunnlaget, beregnes en korreksjonsinntekt hvis selskapet foretar avsetning til utbytte, yter konsernbidrag ut over årets alminnelige inntekt eller foretar innløsning av enkeltaksjer med nedskrivning av aksjekapital og utbetaling av mer enn aksjenes forholdsmessige del av innbetalt kapital og overkurs.

Korreksjonsinntekten vil utgjøre det laveste beløp av de disposisjoner som utløser korreksjonsinntekt og den beregnede underdekningen. Korreksjonsinntekten beskattes på selskapets hånd som alminnelig inntekt. Korreksjonsinntekten fradragsføres i senere år, i den grad selskapet ikke lenger har underdekning, jf. skatteloven § 10-5 sjette ledd. Korreksjonsskatten er dermed en

midlertidig skatt. Reglene innebærer at den skattemessige periodiseringen framskyndes hvis det er underdekning og det foretas slike utdelinger som nevnt. Korreksjonsinntekten vil bare bli endelig i de tilfellene hvor selskapet i senere år ikke får tilstrekkelig inntekt til å nyttiggjøre seg reverseringsfradraget.

16.3 Departementets vurderinger og forslag

Ved innføringen av reglene om korreksjonsinntekt gjaldt godtgjørelsesmetoden for beskatning av utbytte fra norske selskaper til norske aksjonærer. Godtgjørelsesmetoden innebar i praksis at utbyttet var skattefritt på aksjonærens hånd, uavhengig av om midlene faktisk var beskattet på selskapets hånd. I Ot.prp. nr. 82. (1993–94) ble det blant annet uttalt om bakgrunnen for å innføre reglene om korreksjonsinntekt:

«Etter departementets syn bør det innføres regler som sikrer at det ikke kan utdeles utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonæren, uten at inntekten som ligger til grunn for utdelingen allerede er beskattet på selskapets hånd.»

Videre uttales det:

«Det er viktig å unngå et system der aksjonærene kan gjøre skattefrie uttak av midler som ennå ikke er skattlagt hos selskapet. Det er ikke tilfredsstillende bare å vise til at midlene kan komme til beskatning i selskapet en eller annen gang i fremtiden. Slik skattefrihet inntil videre er uheldig både av fordelingspolitiske grunner, av hensyn til begrunnelsen for godtgjørelsessystemet og for å unngå insolvensrisiko og tilpasninger i selskapet i ventetiden før den ordinære selskapsbeskatningen.»

Reglene om korreksjonsinntekt er tekniske og kompliserte. I utgangspunktet må det i alle tilfeller der det er delt ut utbytte, tas stilling til om det skal beregnes korreksjonsinntekt, og i tilfelle størrelsen på korreksjonsinntekten. Disse beregningene legger store byrder på selskapene og skattemyndighetene. I tillegg må selskaper som har inntektsført korreksjonsinntekt tidligere år, foreta tilsvarende beregninger for å vurdere om den tidligere inntektsførte korreksjonsinntekten kan reverseres.

Reglene har trolig i stor grad fungert som en stoppregel. Det vil si at selskapene gjerne ventet

med å betale ut utbytte for å unngå beregning av korreksjonsinntekt. Etter innføringen av aksjonærmodellen innebærer dette at utbytte og dermed også utbyttebeskatningen utsettes.

Dersom reglene oppheves, vil det trolig føre til økt utdeling av kapital som ennå ikke er skattlagt i selskapet. Som nevnt ovenfor er et av hensynene bak innføringen av reglene om korreksjonsinntekt å unngå insolvensrisiko. Hvis selskapet går konkurs før det utdelte overskuddet er skattlagt i selskapet, og det ikke er dekning for skattekravet, vil den utdelte inntekten ikke beskattes i selskapet. For så vidt består dette hensynet fortsatt. Departementet viser imidlertid til at aksjonærene ikke fritt kan tappe selskapet og deretter la det gå konkurs. Aksjelovgivningen oppstiller både krav til forsvarlig egenkapital og har mer konkrete regler om hva som kan deles ut som utbytte. Departementet vil også peke på at i den grad utdelingen gjenspeiler ubeskattet kapital, vil selskapet ha foretatt avsetninger i regnskapet, slik at et beløp tilvarende den utsatte skatten ikke kan deles ut som utbytte. Aksjonærmodellen sikrer også en viss skattlegging av de utdelte midlene, i motsetning til under godtgjørelsesmetoden der utdelingen ville forblitt skattefri. Dersom en oppheving av reglene fører til at utbytterne framskyndes, vil det også framskynde statens inntekter fra utbytteskatten.

Departementet legger til grunn at en oppheving av reglene vil innebære en betydelig forenkling både for skattyterne og ligningsmyndighetene. Ut fra hensynet til å forenkle regelverket foreslår departementet derfor å oppheve reglene om korreksjonsinntekt. Det vises til forslag til oppheving av skatteloven § 10-5.

Ved opphevingen av § 10-5 blir nåværende § 10-6 ny § 10-5. Skatteloven § 10-1 første ledd første punktum viser til: «Bestemmelsene i §§ 10-2 til 10-6». Som følge av opphevingen av nåværende § 10-5, må denne henvisningen endres til: «Bestemmelsene i §§ 10-2 til 10-5». Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-1 første ledd første punktum.

Ved omleggingen av rederiskatteordningen i 2007 ble det vedtatt overgangsregler for behandling av de latente skatteforpliktelsene for selskaper som ble lignet etter den særskilte beskatningsordningen for inntektsåret 2006 og som for inntektsåret 2007 valgte å fortsatt bli lignet etter den særskilte beskatningsordningen, jf. overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107. Overgangsreglene er endret flere ganger, senest ved lov 10. desember 2010 nr. 72.

Ved lov 25. juni 2010 nr. 41 ble det vedtatt endringer i overgangsreglene i forbindelse med oppfølgingen av Høyesteretts plenumsavgjørelse om overgangsreglene og Grunnloven § 97, jf. Prop. 126 LS (2009-2010) kapittel 4. (Avgjørelsen er publisert i Rt. 2010 s. 143 følgende.) Endringene gikk blant annet ut på gjeninnføring av en uttaksmodell for de latente skatteforpliktelsene som er opparbeidet innenfor rederiskatteordningen fram til 2007 (basisordningen). I tillegg ble det innført en frivillig oppgjørsordning som går ut på at selskapene istedenfor basisordningen kan velge en endelig, moderat skattlegging av de ubeskattede inntektene som er opparbeidet innenfor rederiskatteordningen fram til 2007.

Basisordningen følger av femte ledd i overgangsreglene til rederiskatteordningen, og innebærer at utdeling av ubeskattede skipsfartsinntekter fra før 2007 medfører beskatning. Denne særlige beskatningsregelen har noen likhetstrekk med og kommer istedenfor de ordinære reglene om korreksjonsinntekt. Teknisk er bestemmelsen utformet slik at den på noen punkter henviser til den nåværende bestemmelsen i skatteloven § 10-5 om korreksjonsinntekt.

Henvisningene til skatteloven § 10-5 i femte ledd i overgangsreglene til rederiskatteordningen kan ha betydning for senere inntektsår enn 2011. Som følge av den foreslåtte opphevelsen av bestemmelsene om korreksjonsinntekt med virkning fra og med inntektsåret 2012, foreslår departementet derfor å gjøre enkelte nødvendige justeringer i femte ledd i overgangsreglene til rederiskatteordningen. Dette vil innebære at basisordningen videreføres uendret.

Øvrige bestemmelser i overgangsreglene til rederiskatteordningen som viser til skatteloven § 10-5 har ikke betydning for senere inntektsår enn 2011. Det er derfor ikke behov for endringer i disse henvisningene.

For selskaper som har valgt den frivillige oppgjørsordningen, og som tidligere har foretatt utdelinger av ubeskattet inntekt fra før 2007 som har medført korreksjonsinntekt, vil avviklingen av korreksjonsinntekten gjennomføres på samme måte som for andre selskaper. Det vil si at korreksjonsinntekten vil reverseres fullt ut, senest i 2017. Fradragets skattemessige effekt vil likevel avhenge av om selskapene har inntekter å føre fradraget mot.

Endringene foreslås gjennomført ved endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41. Overgangsreglene til

rederiskatteordningen ble inntatt i sin helhet i det sistnevnte lovvedtaket.

Departementet viser til forslag til endringer i femte ledd i overgangsreglene til skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17.

16.4 Overgangsregler og ikrafttredelse

Etter gjeldende regler kan tidligere inntektsført korreksjonsinntekt fradragsføres senere år i den grad selskapet ikke har underdekning, jf. skatteloven § 10-5 sjette ledd. Ved opphevingen av reglene om korreksjonsinntekt bør adgangen til å reversere korreksjonsinntekt som allerede er inntektsført opprettholdes. Departementet foreslår derfor en overgangsregel om at korreksjonsinntekt som er beregnet til og med inntektsåret 2011, skal reverseres i samsvar med gjeldende regler. Det vil si at den reverseres etter hvert som underdekningen utlignes. Videre foreslås det at korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført innen 2017, kan fradragsføres i sin helhet i 2017.

Det vises til forslag til overgangsregel ved oppheving av skatteloven § 10-5.

Departementet foreslår at opphevingen av reglene om korreksjonsinntekt, endringen av skatteloven § 10-1 første ledd og endringene i femte ledd i overgangsreglene til skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17 trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

16.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Reglene om korreksjonsinntekt er tekniske og kompliserte. Departementet legger til grunn at en oppheving av reglene vil innebære en forenkling både for ligningsmyndighetene og skattyterne.

Forslaget anslås å redusere påløpt proveny i 2012 med om lag 300 mill. kroner. Beløpet bokføres i 2013. Korreksjonsinntekten føres til fradrag etter hvert som overskuddet skatlegges i selskapet. Opphevingen av reglene vil dermed øke skatteinntektene senere år. Det anslås at forslaget vil øke påløpt proveny med om lag 100 mill. kroner hvert av årene 2013, 2014 og 2015. Nettovirkningen på påløpt proveny i perioden 2012–2015 er dermed null. Det er denne effekten som legges til grunn for beregninger knyttet til skatteløftet.

17 Endringer i avskrivningsreglene

17.1 Innledning og sammendrag

Det er bred oppslutning om den prinsipielle forankringen for skattemessige avskrivninger, som er at de så langt som mulig skal gjenspeile driftsmidlenes faktiske verdifall. Dette bidrar til at det skattemessige resultatet samsvarer med verdiskapingen, og til at investeringene som velges, også er samfunnsøkonomisk lønnsomme. Hensynet til prinsipielt korrekte avskrivningssatser må likevel veies opp mot hensynet til et stabilt og enkelt skattesystem. I avskrivningssystemet er det derfor lagt betydelig vekt på enkle og operasjonelle regler med relativt få saldogrupper som i gjennomsnitt prøver å treffe faktisk verdifall.

Departementet vurderer løpende den konkrete innretningen av saldogruppene og avskrivningssatsene på bakgrunn av tilgjengelig informasjon. Dette har blant annet resultert i at tekniske installasjoner i bygg ble skilt ut i en egen saldogruppe med høyere avskrivningssats fra 2009. Departementet foretok også i 2009 en bred sammenligning av skattemessige og regnskapsmessige balanser for ulike saldogrupper. En slik sammenligning kan indikere om de skattemessige avskrivningene er i tråd med bedriftenes vurdering av verdifallet. Gjennomgangen tydet på at de skattemessige avskrivningene jevnt over er nokså romslige i forhold til hvordan selskapene selv vurderer verdifallet i regnskapene.

Departementet har imidlertid på enkelte områder sett behov for en ny vurdering av avveiningen mellom korrekte avskrivningssatser og et enkelt system.

I Revidert nasjonalbudsjett 2011 varslet Regjeringen at Finansdepartementet ville arbeide videre med ulike problemstillinger knyttet til avskrivningssatsen for visse produksjonsinnretninger i industrianlegg og komme tilbake til saken i budsjettet for 2012. Bakgrunnen er to rettssaker i senere tid (vedrørende henholdsvis Hydro Sunndals aluminiumsverk og Alcoas aluminiumsverk i Mosjøen og på Lista), hvor tema har vært om visse produksjonsinnretninger skal avskrives i saldogruppen for maskiner der satsen er 20 pst., eller i saldogruppen for anlegg der satsen er fire

prosent. I dommene er det lagt til grunn at mange av de aktuelle driftsmidlene har en levetid på om lag 20 år.

Departementet foreslår i denne proposisjonen at det presiseres i skatteloven at de aktuelle driftsmidlene skal anses som anlegg, og at det innføres en forhøyet avskrivningssats på ti prosent for anlegg der brukstiden ikke må anses å overstige 20 år.

Departementet foreslår videre at det presiseres i skatteloven at anlegg for overføring og distribusjon av kraft, samt elektroteknisk utrustning, som benyttes i annen virksomhet enn kraftforetak, skal avskrives i saldogruppe g med en sats på fem prosent.

Departementet foreslår også økt avskrivningssats for husdyrbygg i landbruket og økt avskrivningssats for bygg med brukstid inntil 20 år.

Det foreslås at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2012.

17.2 Avskrivning av visse produksjonsinnretninger i industrianlegg

17.2.1 Gjeldende rett

Varige og betydelige driftsmidler avskrives etter saldoavskrivningsreglene i skatteloven §§ 14-40 til 14-48.

I saldogruppe d (maskiner) avskrives personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. med 20 pst. I saldogruppe h (bygg og anlegg) avskrives bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. med fire prosent. Faste tekniske installasjoner i bygninger avskrives med 10 pst., jf. saldogruppe j.

Et vilkår for at driftsmidler faller inn under saldogruppe d, er at det dreier seg om løsøre. Løsøre som er nagelfast eller på andre måter skal anses som tilbehør, følger som utgangspunkt bygningen. Produksjonsmaskiner skal i henhold til praksis likevel henføres til saldogruppe d selv om disse er fast installert.

Med anlegg er det særlig ment faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert.

Dette er innretninger som ikke kan karakteriseres som bygninger, men som i en virksomhet vil kunne ha samme funksjon ved at anlegget skaper forutsetning for anvendelse av rørlige driftsmidler, som står for selve produksjonen.

Ved grensedragningen må det etter forarbeidene legges vekt på at driftsmidler skal plasseres i den gruppen de naturlig hører inn under på bakgrunn av en vurdering av blant annet fysisk beskaffenhet og verdiforringelse, jf. Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) side 17.

Grensedragningen mellom anleggs- og maskingruppen har vært tema for to rettsavgjørelser den senere tid. Problemstillingen har vært om enkelte driftsmiddel i industrianlegg skal avskrives i saldogruppen for maskiner der satsen er 20 pst. eller i saldogruppen for anlegg med en sats på fire prosent.

Den ene saken gjaldt ligningsbehandlingen av det nye aluminiumsverket til Hydro Aluminium AS i Sunndal og avskrivninger på blant annet brannvarslingssystemer, kraftoverføringsanlegg, likerettere, strømskinner og gassrensianlegg. Skattyter hevdet at disse investeringene (med unntak av rene bygningsmessige konstruksjoner) må anses som en del av produksjonsmaskineriet, og at det dermed skal avskrives som maskiner. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter konkluderte med at investeringene skal avskrives sammen med bygningene med en avskrivningssats på fire prosent. Både tingretten og Borgarting lagmannsrett ga staten medhold. Ved drøftelsen av om det er hjemmel for en plassering under ett, slik skattyter har lagt til grunn, drøftet lagmannsretten blant annet nærmere om funksjonalitet, veid opp mot fysisk beskaffenhet, kan være utslagsgivende. Funksjonalitetsbetraktninger mente retten i seg selv gav lite veiledning, og uttalte at funksjonalitet som sådan ikke kunne være avgjørende. Retten mente at oppregningen i skattelovens bestemmelser om saldogrupper indikerer at fysisk beskaffenhet skal være et viktig moment i vurderingen. Lagmannsretten la i sin vurdering vekt på at det gjennom saldogrupperinger er lagt opp til et system hvor enkelheter brytes ned til objekter som etter sin levetid naturlig plasseres i en gruppe med en avskrivningssats som samsvarer med levetiden. Skattyter anket dommen, men slapp ikke inn til behandling i Høyesterett. Resultatet er dermed endelig.

Alstadhaug tingrett har i en dom i 2010 gitt Alcoa Norway ANS (Alcoa) medhold i at en rekke produksjonsinnretninger (rensesystemer, oppredningsinstallasjoner, råstofftilførselssystemer,

strømskinner, våtvasker og tårn, kondensatorbatteri, transformatorer og likerettere) i aluminiumsverket i Mosjøen og på Lista skal klassifiseres i saldogruppe d (maskingruppen) og avskrives med 20 pst. Tingretten kom dermed til et annet resultat enn Borgarting lagmannsrett gjorde i Hydro Sunndal-dommen.

Tingretten viser til at Hydro Sunndal-dommen først tar standpunkt til om hele den omstridte investeringen kan ses på som ett samlet avskrivningsobjekt og som sådant innplasseres i den gruppe der denne enheten etter sin art mest naturlig kan innplasseres. Tingretten mener det er mer naturlig først å foreta en vurdering av de enkelte elementer i produksjonsanlegget. Tingretten oppfatter det slik at det i Hydro Sunndal-dommen nærmest er lagt avgjørende vekt på de enkelte elementers fysiske framtoning og størrelse. Tingretten på sin side mener det må anlegges en mer praktisk-teknisk tilnæringsmåte med særlig vekt på hva som rent språklig i dag på dette området er naturlig å anse som henholdsvis maskin og anlegg. Andre momenter tingretten trekker fram er driftsmidlenes nærhet til og betydning for produksjonsprosessen, økonomisk levetid og reale hensyn i form av spesifikk bransjemessig lønnsomhet. Når det gjelder driftsmidlenes levetid, påpeker retten at antatt teknologi og markedsutvikling er like viktig som den fysiske slitasjeeffekten. Retten sier også at den finner det *«ubestridt klarlagt at det i bedriftens regnskapsføring er søkt lagt opp til slik avskrivningstakt som ut fra en bedriftsøkonomisk vurdering innenfor gjeldende skatteregelverk gir det mest korrekte skattemessige resultatet.»*

Tingretten legger til grunn at mesteparten av det omstridte utstyret har en levetid på om lag 20 år. Det uttales at for utstyr med en levetid på 20 år ville omkring ti prosent være en mer realistisk avskrivningssats. I valget mellom alternativene mener retten at en sats på 20 pst. vil være mer korrekt enn fire prosent. Dommen er anket av staten. Departementet vil opplyse om at det ble gjennomført ankeforhandlinger i Alcoa-saken i uke 35, men at det ennå ikke var falt dom i saken da arbeidet med denne proposisjonen ble avsluttet.

17.2.2 Synspunkter fra industrien

Industrien representert ved NHO og Norsk Industri har i høringsuttalelser til finanskomiteen gitt sine synspunkter på omtalen av problemstillingen i Revidert nasjonalbudsjett 2011. I tillegg har Hydro ASA, Statoil ASA, Orkla ASA og Norske

Skogindustrier ASA gitt sine synspunkter i brev til Finansdepartementet.

Norsk Industri mener Alcoa-dommen bør være retningsgivende og legges til grunn for framtidig ligning av aluminiumsverk og andre fabrikker i Norge. Hvis noe skal endres, bør dette skje i motsatt retning av det som foreslås. Det vises til «den svenske modellen» med 30 pst. avskrivning for maskiner og at kun bygget avskrives som bygg. Dette mener Norsk Industri vil være bedre industripolitikk og skåne rettsapparatet for vanskelige rettstvister. Dette vil også føre til økt investering i moderne og framtidsrettet produksjonsutstyr.

NHO mener produksjonsmaskiner og de nødvendige installasjoner knyttet til produksjonsmaskinene bør avskrives som maskiner. Dette mener en er i samsvar med gjeldende rett, ligningspraksis før Hydro Sunndal-dommen ble tatt opp og den økonomiske levetiden for denne type produksjonsmaskiner.

NHO mener det er en uriktig forståelse av gjeldende rett når departementet legger til grunn at driftsmidlets fysiske karakter – størrelse og utseende – har stor betydning. Heller ikke tingretten i Alcoa-saken var enig i dette. Det standpunkt skattemyndighetene nå legger til grunn, innebærer en betydelig omlegging av den henføring av driftsmidler som store industribedrifter har gjort i selvangivelsen gjennom mange år. Utgangspunktet for dagens skattemessige avskrivningssystem har vært at driftsmidler med omtrent samme levetid skal plasseres i samme saldogruppe med samme avskrivningssats. Den fysiske innretningen, herunder størrelsen på et driftsmiddel, har ikke vært avgjørende. Dersom den fysiske innretningen skulle være avgjørende, ville resultatet blitt at avskrivningssats verken samsvarer med faktisk levetid eller satsen for andre driftsmidler med tilsvarende funksjon. Ved å legge større vekt på funksjonalitet mener *NHO* de installasjonene som er nødvendige for maskinens funksjoner, og dermed knytter seg til maskinen (og ikke for eksempel bygget), skal henføres til maskingruppen.

Når det gjelder et framtidig regelverk viser *NHO* til at Finansdepartementet skisserer to alternative løsninger, nemlig en ny saldogruppe eller en høyere sats for anlegg med kortere levetid, slik som for bygg. *NHO* finner ikke at noen av disse alternativene løser problemene så lenge det fortsatt vil være uklart hvilken avskrivningsgruppe produksjonsutstyr skal plasseres i. Det foreligger heller ingen empiri for at produksjonsutstyr som er stort, eller visuelt framtrer som adskilt fra produksjonens «kjerne», har lengre økonomisk leve-

tid enn annet produksjonsutstyr, slik at en egen gruppe med lavere sats skulle være riktigere.

Hydro ASA, Statoil ASA, Orkla ASA og Norske Skogindustrier ASA har, rett før denne proposisjonen gikk i trykken, gitt felles synspunkter til departementet på omtalen av avskrivningsreglene for produksjonsinnretninger i Revidert nasjonalbudsjett 2011. Bedriftene uttaler at det er positivt at avskrivning av disse driftsmidlene settes på dagsordenen, men mener at produksjonsinnretningene bør avskrives som maskiner med 20 pst. Selskapene mener videre at saken bør sendes på høring før lovbehandling. Hvis det ikke blir høring, bør disse driftsmidlene skilles ut i en egen saldogruppe (med den foreslåtte avgrensningen) med en sats på minst 14 pst. Forslag om forhøyet sats vil selskapene fraråde på grunn av vanskelige brukstidsvurderinger.

17.2.3 Departementets vurderinger og forslag

I de nevnte dommene er det lagt til grunn at mange av de aktuelle driftsmidlene har en levetid på om lag 20 år. I Alcoa-dommen uttaler retten at for driftsmidler med levetid 20 år ville en mer realistisk avskrivningssats være rundt ti prosent. Etter departementets oppfatning illustrerer dette problemet ved de gjeldende avskrivningsreglene, nemlig at avskrivningssatsen for produksjonsinnretninger – hva enten denne er 4 pst. eller 20 pst. – ikke er godt tilpasset disse driftsmidlenes levetid.

Administrative hensyn og hensyn til enkelhet veier tungt når det vurderes endringer i avskrivningssystemet, særlig når det er snakk om en mer differensiert behandling av driftsmidlene. Departementet mener likevel at omfanget av de aktuelle driftsmidlene og vurderinger av sannsynlig levetid, samt de verserende rettssakene, taler for endringer i gjeldende rett.

Endring av avskrivningssatsen for visse produksjonsinnretninger forutsetter at de aktuelle driftsmidlene lar seg avgrense på en hensiktsmessig måte. Departementet har vurdert to løsninger:

- Skille ut visse produksjonsinnretninger i en ny eller eksisterende saldogruppe.
- Innføre forhøyet avskrivningssats for produksjonsinnretninger med kortere brukstid.

Dersom de aktuelle driftsmidlene skal skilles ut, kan de enten skilles ut til en helt ny saldogruppe, eller til en eksisterende gruppe med mer passende avskrivningssats, for eksempel saldogruppe j, som omfatter faste tekniske installasjoner i bygg og som avskrives med ti prosent. I

begge tilfeller må det foretas en lovteknisk avgrensning av de aktuelle driftsmidlene.

Sakene som har vært oppe i retts- og ligningspraksis ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, omfatter en rekke ulike produksjons- eller industrivirksomheter: Oljevirkosomhet opp- og nedstrøms, gassutvinning, gassdistribusjon, bioraffineri, petrokjemi, treforedling, aluminium, silisium, telekommunikasjon, bredbånd, fjernvarme. Fellestrekket for de aktuelle produksjonsinnretningene er at det gjelder store og tunge driftsmidler i industrianlegg.

Det er problematisk å forta en presis språklig avgrensning av disse driftsmidlene. Dette er driftsmidler som ligger i grenseland mellom maskin og anlegg, og det finnes ikke et etablert begrep som er dekkende for denne gruppen.

Produksjonsanlegg og industrianlegg er altomfattende fellesbetegnelser på maskiner og anlegg som inngår i en produksjonsprosess. Det samme gjelder produksjonsinnretninger. Disse begrepene gir derfor ikke et nødvendig lovteknisk og språklig skille mot henholdsvis maskin- og anleggsgruppen. Uttrykket «teknisk installasjon i industrianlegg» er vidt, og kan språklig sett omfatte enhver type maskin/anlegg. For å få fram driftsmidlenes posisjon i forhold til andre driftsmidler må det foretas en ytterligere kvalifisering. Departementet mener at det til en viss grad oppnås ved bruk av begreper som «hjelp- og tilleggsinstallasjoner» med en eksemplifisering av driftsmidlene i lovteksten, etter mønster fra bestemmelsen om tekniske installasjoner i bygg, jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j.

Etter departementets oppfatning er det likevel ikke til å unngå at det vil oppstå avgrensingsproblemer ved utskilling av visse produksjonsinnretninger i en egen saldogruppe. Utenfor de klare tilfellene kan grensen mot maskingruppen bli skjønnsmessig og vanskelig å trekke. Etter gjeldende rett mener departementet at de aktuelle produksjonsinnretningene må anses som anlegg, jf. avsnitt 17.2.1. Ved eventuell opprettelse av ny saldogruppe måtte grensen mot «anlegg» særlig trekkes ut fra om det foreligger en «teknisk installasjon». Det må også trekkes en grense mot faste tekniske installasjoner i bygningen, som først og fremst tjener selve bygningen, i motsetning til tekniske hjelp- og tilleggsinstallasjoner som tjener den produktive virksomheten.

Departementet har vurdert en annen løsning der det ikke foretas en utskilling av driftsmidlene i en egen saldogruppe, men derimot innføres en høyere avskrivningssats for anlegg med kortere

brukstid. Dette gjelder allerede for bygg, som er i samme saldogruppe som anlegg.

En fordel med denne løsningen er at man unngår nye grensedragninger mellom henholdsvis maskingruppen og anleggsgruppen og en ny gruppe for produksjonsinnretninger. Løsningen medfører at avgrensningen i hovedsak foretas på grunnlag av brukstid. Etter departementets oppfatning innebærer dette at forslaget treffer de driftsmidlene hvor verdifall og avskrivningssats harmonerer dårligst, og en unngår utilsiktet endring av avskrivningssats for anlegg med lengre levetid. Departementet foreslår derfor at det innføres en forhøyet avskrivningssats for driftsmidler i anleggsgruppen med kortere brukstid.

Forslaget forutsetter at grensedragningen i Hydro Sunndal-dommen, som klassifiserer de omstridte produksjonsinnretninger som anlegg, blir videreført. For å sikre dette foreslår departementet at det tas inn en presisering av anleggsbegrepet i skatteloven § 14-41 første ledd bokstav h, der det framgår at den typen driftsmidler som er omhandlet i Hydro Sunndal-dommen, skal inngå i anleggsgruppen. Departementet foreslår at de aktuelle driftsmidlene defineres som «hjelp- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv.». Videre foreslår departementet at det i tillegg tas inn i lovteksten en ikke-uttømmende eksemplifisering som omfatter sjøpumpelanlegg, renseanlegg, trykkluftanlegg og kjølesystem.

Hydro Sunndal-dommen gjaldt slike installasjoner i aluminiumsverk, men forslaget er ikke begrenset til dette. Forslaget omfatter også lignende installasjoner i andre typer industrianlegg og virksomheter. Generelt dreier dette seg om store og tunge tekniske installasjoner som har til formål å bringe innsatsfaktorer fram til produksjonsmaskineriet eller på annen måte bistå i produksjonen. De aktuelle driftsmidlene er nødvendig for å oppfylle anleggets formål, men har en størrelse, funksjon og selvstendighet i forhold til andre driftsmidler som gjør det naturlig å betegne dem som tekniske hjelp- og/eller tilleggsinstallasjoner samt å anse dem som selvstendige driftsmidler. Disse driftsmidlene har mer til felles med fast eiendom enn løsøre, som skal henføres til maskingruppen. En installasjon vil typisk bestå av en rekke komponenter. Renseanlegg vil for eksempel bestå av rør, tanker, filtre, utstyr for fortløpende rensing av filtre og vifter. Disse komponentene er inkorporert på en slik måte at de samlet sett må anses som ett separat og selvstendig driftsmiddel. Det er en konsekvens av dette at ulike driftsmidler som teknisk og produksjonsmessig oppfyller samme funksjon, kan bli bedømt

forskjellig etter sin fysiske beskaffenhet, størrelse og integrasjon med andre komponenter i det enkelte produksjonsanlegg.

Forslaget innebærer at en ikke lager en ny avskrivningsgruppe, men presiserer at angitte driftsmidler skal henføres til anleggsgruppen. Den tradisjonelle grensedragningen mellom saldogrupperne forblir uendret, slik at det ikke oppstår tvil om visse maskiner skal omklassifiseres. Utenfor de angitte typer driftsmidler (herunder driftsmidler omhandlet i Hydro Sunndal- og Alcoa-dommen), legger departementet til grunn at henføringen mellom maskingruppen og anleggsgruppen foretas på grunnlag av den etablerte grensedragningen. Departementet mener at grensedragningsproblemene dermed begrenses sammenlignet med etablering av en helt ny saldogruppe.

For bygg gjelder det en forhøyet avskrivningssats når bygget har en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra det er oppført. Departementet mener at grensen for forhøyet avskrivning bør settes tilsvarende for anlegg. Dette er i samsvar med den levetid som domstolene har lagt til grunn for mange av de omstridte driftsmidlene i rettssakene vedrørende driftsmidler i aluminiumsverk i Hydro Sunndal- og Alcoa-saken. For anlegg med levetid 20 år eller lavere vil en realistisk avskrivningssats være ti prosent, som tilsvarer en brukstid på om lag 16–17 år. Det vises for øvrig til forslag i avsnitt 17.4 om å øke avskrivningssatsen for bygg med brukstid inntil 20 år fra åtte til ti prosent.

Brukstid er skattelovens alminnelige begrep for driftsmidlers levetid, jf. § 14-40 første ledd bokstav a og § 14-43 annet ledd, og det omfatter økonomisk/fysisk brukstid. Uttrykket skal forstås på samme måte etter dette forslaget. Brukstidsvurderingen skal på vanlig måte skje ut fra forholdene på ferdigstillestidspunktet. At ny eier får redusert brukstid på grunn av tidligere eiers brukstid, er uten betydning for fastsetting av avskrivningssats. Departementet legger til grunn at kriteriene for vurdering av brukstid for disse driftsmidlene for øvrig må videreutvikles i praksis med utgangspunkt i skattelovens etablerte begrep for brukstid.

Departementet mener forslaget ikke bør få anvendelse for anlegg som inngår i virksomhet som går ut på utvinning av petroleumforekomster i utlandet, ut over de forpliktelser som følger av EØS-avtalen. Inntekter fra slik virksomhet er skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Virksomheten beskattes normalt også i det landet virksomheten finner sted. For å forhindre dobbeltbeskatning får selskapene kredit i norsk

skatt for den skatten de har betalt i utlandet. Etter som skatten på petroleumsvirksomhet i utlandet normalt er høyere enn 28 pst., er konsekvensen at det ikke betales skatt til Norge. Når selskapene er i oppstartsfasen og går med underskudd, kan underskuddet i mange tilfeller fradras i inntekt fra norsk virksomhet gjennom reglene for konsernbidrag. Resultatet er at Norge betaler skatteverdien av underskudd i utlandet, men aldri vil få skatteinntekter fra overskudd på utenlandsvirksomheten. Departementet vil vurdere om det bør foreslås generelle tiltak som kan avhjelpe denne skjevheten. Før slike tiltak eventuelt er på plass vil forhøyet avskrivningssatser for denne gruppen øke skjevhetene. Det vises videre til at forslaget om å endre avskrivningsreglene for anlegg slik at de blir mer i tråd med faktisk økonomisk levetid for disse selskapene ikke kan begrunnes ut fra hensynet til effektivitet og nivået på investeringene i Norge, slik tilfellet er for andre norske skattytere. Departementet mener derfor at innføring av forhøyet avskrivningssats for driftsmidler i anleggsgruppen bør avgrenses mot driftsmidler som inngår i petroleumsvirksomhet i land utenfor EØS.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det i skatteloven § 14-43 annet ledd innføres en forhøyet avskrivningssats på ti prosent for anlegg som må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra det er nytt. Det foreslås videre at det presiseres i skatteloven § 14-41 første ledd bokstav h at hjelpe- og tileggsinstallasjoner i industrianlegg mv. skal regnes som anlegg.

Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak avskrives i saldogruppe g med en sats på fem prosent. Etter Hydro Sunndal-dommen skal elektroteknisk utrustning i fabrikker mv. avskrives i saldogruppe g selv om det ikke dreier seg om anlegg i et «kraftforetak», dvs. et foretak som har til formål å produsere, overføre eller distribuere kraft. Det avgjørende er driftsmidlets art, ikke hva virksomheten består i (produksjon/distribusjon av kraft eller industri mv.). Etter departementets oppfatning må dette anses som gjeldende rett, og det foreslås at det klargjøres i lovteksten ved at det føyes til «og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet».

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-41 første ledd bokstav g.

17.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Både for skattyter og ligningsmyndigheter kan vurdering, dokumentasjon og kontroll av bruksti-

den for de aktuelle driftsmidlene føre til en del merarbeid. Departementet antar at dette til en viss grad vil oppveies av at det i framtiden blir færre tvister mellom skattyter og ligningsmyndigheter om grensedragning mellom anleggsgruppen og maskingruppen for disse driftsmidlene.

Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å innebære en lettelse på 80 mill. kroner påløpt i 2012. Provenytapet bokføres i 2013. Dette provenyanslaget knytter seg kun til effekten i 2012. Økte avskrivninger i 2012 vil redusere avskrivningsgrunnlaget for senere år, og den reelle skattefordelen, som tilsvarende rentefordelen for skattyter over tid av endret avskrivningsprofil, anslås til 35 mill. kroner. Det er denne effekten som legges til grunn for beregninger knyttet til skatteløftet.

17.2.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

17.3 Avskrivning av husdyrbygg i landbruket

17.3.1 Gjeldende rett

Departementet foreslår at det innføres en forhøyet avskrivningssats på seks prosent for husdyrbygg i landbruket. Økningen er ikke begrunnet med en faglig gjennomgang, men er et tiltak for å øke produktivitet og lønnsomhet i landbruket.

Husdyrbygg i landbruket vil normalt avskrives med fire prosent i bygg- og anleggsgruppen (saldogruppe h). Bygg i denne gruppen med så enkel konstruksjon at brukstiden ikke overstiger 20 år fra oppføringen kan avskrives med en forhøyet sats på åtte prosent, jf. skatteloven § 14-43 annet ledd. Faste tekniske installasjoner i en bygning avskrives separat med ti prosent (saldogruppe j).

Avskrivningssatsen på fire prosent i saldo-gruppe h tilsvarende en brukstid på 35–40 år (beregnet ved å fastsette hvor lang levetid et driftsmiddel må ha ved en lineær avskrivning for å gi samme nåverdi av avskrivningene som med saldoavskrivningen, gitt en diskonteringsrente på fire–åtte prosent). Det er rimelig å anta at den gjennomsnittlige brukstiden for bygg med brukstid over 20 år minst er på dette nivået. Likevel vil en rekke enkeltbygg i denne gruppen ha kortere brukstid. Husdyrbygg i landbruket ligger trolig i det nedre sjiktet når det gjelder brukstiden til byggene i denne gruppen, i første rekke fordi dyreholdet

medfører en særegen slitasje på store deler av bygget.

17.3.2 Departementets vurderinger og forslag

I utgangspunktet må man akseptere at avskrivningssatsen ikke treffer brukstiden til det enkelte bygg dersom man vil opprettholde enkle og operasjonelle regler. Regjeringen mener likevel at det ut fra landbrukspolitiske hensyn er ønskelig å øke avskrivningssatsen for husdyrbygg i landbruket. Det foreslås derfor å innføre en forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg i landbruket på seks prosent. Dette tilsvarende en brukstid på om lag 25–27 år.

Med husdyrbygg i landbruket siktes det i første rekke til bygninger som huser husdyr som brukes til produksjon av mat og andre dyreprodukter og til å utføre arbeid i jord- og skogbruk, samt oppdrett av slike dyr. Bygninger som typisk omfattes er fjøs, grisehus, hus til høns, kylling, kalkun mv. og i noen tilfeller stall.

Avgrensningen til landbruksbygg innebærer at bygninger til husdyr som holdes for andre formål enn jordbruk og skogbruk, for eksempel til hobby, faller utenfor. Det samme gjelder bygg til hester i ridesentre, for turisme, trav- og galopp-sport mv. Kennel og kattepensjonat er heller ikke å anse som husdyrbygg i landbruk. Departementet antar at det i praksis kan oppstå vanskelige grensetilfeller, og foreslår at departementet får kompetanse til å gi nærmere forskrifter for avgrensning av husdyrbygg i landbruket.

Når de enkelte delene av et bygg kan henføres til forskjellige avskrivningsgrupper eller ikke er avskrivbare (kombinerte bygg), er det skattelovens alminnelige regel at hele bygget skal avskrives etter reglene for den delen av bygget som har størst leieverdi, jf. skatteloven § 14-41 annet ledd. Etter departementets oppfatning er leieverdi uegnet som grunnlag for å avgjøre klassifiseringen av denne typen bygning. Departementet foreslår derfor at bygget skal behandles som husdyrbygg i sin helhet dersom minst 50 pst. av arealet benyttes til dette formålet. På den annen side vil en bygning der under halvparten av bygningens areal benyttes til husdyr, ikke kvalifisere til forhøyet avskrivningssats. Departementet legger til grunn at alle arealer i bygningen som brukes som ledd i husdyrholdet, herunder fórlager, må anses som en del av husdyrbygget. Frittstående bygninger uten dyrerom faller derimot utenfor forhøyet avskrivningssats, selv om bygningen tjener brukets dyrehold, for eksempel som separat fórlager. Vilka-

rene for forhøyet avskrivningssats skal bedømmes ved inntektsårets avslutning. Dersom bruken av en bygning har endret seg i løpet av inntektsåret, er det bruken ved årsskiftet som er avgjørende. Vanlig, kortvarig opphold mellom gammel og ny dyrebesetning i bygget regnes ikke som bruksendring.

Husdyrbygg som har så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen, kan allerede avskrives med en forhøyet sats på åtte prosent, jf. skatteloven § 14-43 annet ledd. I denne proposisjonen foreslår departementet at avskrivningssatsen for slike enkle bygninger økes til ti prosent, jf. avsnitt 17.4. I samsvar med dette vil den nye satsen på seks prosent for husdyrbygg bare gjelde for bygg med antatt lengre brukstid enn 20 år fra oppføringen. At ny eier får redusert brukstid på grunn av tidligere eiers brukstid, er uten betydning for fastsetting av avskrivningssats. Avskrivningssatser i skatteloven er maksimalsatser, slik at eieren kan velge lavere sats hvis han/hun ønsker det for det enkelte års skatteoppgjør.

I skatteloven brukes det kombinerte begrep jord- og skogbruk istedenfor det likeverdige fellesbegrepet landbruk. I lovteksten bør derfor området for den nye avskrivningssatsen på seks prosent være husdyrbygg i jord- og skogbruk.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-43 tredje ledd.

17.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 150 mill. kroner påløpt og bokført i 2012. Dette provenyanslaget knytter seg kun til effekten i 2012. Rentefordelen for skattyter over tid av endret avskrivningsprofil anslås til 80 mill. kroner. Det er denne effekten som legges til grunn for beregninger knyttet til skatteløftet.

17.3.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

17.4 Avskrivning av bygg med enkel konstruksjon

17.4.1 Gjeldende rett

Avskrivningssatsen for bygg og anlegg er fire prosent (saldogruppe h), mens forretningsbygg avskrives med en sats på to prosent (saldogruppe i). Bygg som har en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen, kan etter gjeldende rett avskrives med en forhøyet avskrivningssats på åtte prosent, jf. skatteloven § 14-43 annet ledd. Brukstidsvurderingen skjer ut fra forholdene på ferdigstillelsestidspunktet. At ny eier får redusert brukstid på grunn av tidligere eiers brukstid, er uten betydning for fastsetting av avskrivningssats.

17.4.2 Departementets vurderinger og forslag

I avsnitt 17.2 foreslår departementet at det innføres en forhøyet avskrivningssats for anlegg som har en brukstid som ikke overstiger 20 år. Departementet mener at en riktig avskrivningssats for disse anleggene vil være ti prosent, som tilsvarer en brukstid på om lag 16–17 år. Departementet ser ingen grunn til å ha forskjellig avskrivningssats for henholdsvis bygg og anlegg som begge har en brukstid på 20 år eller kortere, og foreslår derfor at avskrivningssatsen for bygg med enkel konstruksjon økes fra åtte prosent til ti prosent.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-43 annet ledd annet punktum.

17.4.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås å innebære en lettelse på 27 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2012. Dette provenyanslaget knytter seg kun til effekten i 2012. Rentefordelen for skattyter over tid av endret avskrivningsprofil anslås til 10 mill. kroner. Det er denne effekten som legges til grunn for beregninger knyttet til skatteløftet.

17.4.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

18 Skattemessig behandling av tilskudd til bygdeutvikling

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at tilskudd innenfor det distriktpolitiske virkeområdet til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av bygdeutvikling (BU-midler) fra og med inntektsåret 2012 skal beskattes på samme måte som tilskudd til investering i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og regionaldepartementets regional- og distriktpolitiske virkemidler.

Det innebærer at tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr etter ordningen ikke skal anses som skattepliktig inntekt for mottakeren, og at kostprisen på driftsmidler i forbindelse med avskrivninger ikke skal reduseres med et beløp tilsvarende tilskudd til erverv av driftsmiddelet. Tilskuddet skal imidlertid regnes som del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet dersom dette skjer innen fem år etter at det ble ervervet.

18.2 Gjeldende rett

Investeringsstilskudd er som hovedregel skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. skatteloven § 5-1. For tilskudd fra staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, til erverv av driftsmiddel, skal beskatningen gjennomføres ved at kostprisen på driftsmidlet reduseres, jf. skatteloven § 14-42 annet ledd a annet punktum. Beskatningen av tilskuddet skjer dermed gjennom reduserte årlige avskrivninger på driftsmiddelet.

Etter skatteloven § 14-42 annet ledd a siste punktum skal slikt fradrag likevel ikke gjøres for tilskudd til investering i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og regionaldepartementets regional- og distriktpolitiske virkemidler, jf. forskrift gitt av Kommunal- og regionaldepartementet 15. desember 2006 nr. 1455. Slike investeringer skal i henhold til skatteloven § 5-31 a, ikke regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren. Tilskuddet regnes imidlertid som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet dersom dette skjer innen fem år etter at det ble ervervet, jf. skattelo-

ven § 14-44 første ledd annet punktum. Det geografiske virkeområde for disse regional- og distriktpolitiske virkemidlene er nærmere regulert i forskriften § 3 a.

18.3 Departementets vurderinger og forslag

Forskrift om midler til bygdeutvikling er fastsatt av Landbruks- og matdepartementet 28. januar 2009. Formålet med bygdeutviklingsmidlene er angitt i forskriften § 1. Sammenfattet er formålet å fremme lønnsom næringsutvikling på bygdene innen og i tilknytning til landbruket ved å

- medvirke til utvikling av ny næringsvirksomhet på landbrukseiendommen
- utvikle og modernisere driftsapparatet for det tradisjonelle landbruket for å sikre et aktivt landbruk i hele landet
- fremme lokalsamfunnstiltak som legger forholdene til rette for næringsutvikling
- stimulere til rekruttering av begge kjønn til landbruket

Departementet mener at tilskudd innenfor det distriktpolitiske virkeområdet til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av bygdeutvikling (BU-midler) skal beskattes på samme måte som tilskudd til investeringer i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og regionaldepartementets regional- og distriktpolitiske virkemidler.

Som følge av dette foreslår departementet at det gis en uttrykkelig hjemmel for at tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr etter ordningen ikke skal anses som skattepliktig inntekt for mottakeren. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5-31 a. Videre foreslås det at tilskuddet ikke skal trekkes fra i kostpris ved beregning av årlige avskrivninger på driftsmidlet som er anskaffet. Her vises det til forslag til endring av skatteloven § 14-42 annet ledd a siste punktum. Ytterligere foreslås det at tilskuddet skal regnes som en del av vederlaget for driftsmidlet dersom dette realiseres før det er gått fem

år etter at det ble ervervet. Her vises det til forslag til endring av skatteloven § 14-44 første ledd annet punktum. For alle endringene gjelder at investeringen må være foretatt i en kommune som er omfattet av § 3 a i forskrift 15. desember 2006 nr. 1455.

Investeringsstøtte innenfor BU-ordningen kan, i tillegg til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr av varig karakter, også gis som rentestøtte og som tilskudd til tapsfond og rentestøttefond. Forslaget her omfatter bare tilskudd til investeringer i faste anlegg og produksjonsutstyr av varig karakter.

18.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil bidra til mer kompliserte skatteregler. Utover dette antas ikke forslaget å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Forslaget innebærer at det i tillegg til den direkte støtten som gis gjennom BU-midlene, gis støtte ved at disse midlene i praksis vil kunne avskrives.

En ytterligere skattelettelse oppstår ved at BU-midlene som ennå ikke er avskrevet, i motsetning til i dag, vil inngå i skjermingsgrunnlaget i foretaksmodellen. En noe større del av næringsinntekten vil dermed bli skjermet fra trygdeavgift og eventuell toppskatt.

I proposisjonen om jordbruksoppgjøret 2011 (Prop. 126 S (2010–2011)) framgår det at innvilgningsrammen for fylkesvise BU-midler i 2012 er fastsatt til 503 mill. kroner, herav 443 mill. kroner er *bedriftsrettede midler* i regi av Innovasjon

Norge. De bedriftsrettede midlene er i hovedsak investeringsstøtte. Disse omfatter også noe rentestøtte (63 mill. kroner i 2012), som ikke vil inngå i avskrivningsgrunnlaget.

Avskrivningsadgang for investeringer finansiert med BU-midler uten fradrag for tilskuddet betyr at investeringskostnadene i sin helhet vil komme til fradrag over avskrivningsperioden. I dag gjelder ingen fradragsrett for tilskuddsdelen av slike investeringer. Provenytapet i 2012 er (i hovedsak) skatteverdien av avskrivningene dette året. Med utgangspunkt i tallene ovenfor anslås dette til 12 mill. kroner påløpt og bokført.

Det reelle provenytapet, eller skatteutgiften, av fradragsretten består imidlertid av nåverdien av kostnadsføringen av den totale tilskuddsdelen, og ligger dermed høyere enn provenytapet i 2012. Samlet anslås skatteutgiften til 82 mill. kroner. Det er dette anslaget som legges til grunn for skatteløftet.

Fylkesvise bedriftsrettede BU-midler kan gis som støtte til investeringer i driftsapparatet, eller til utvikling av alternativ næring, med inntil 30 pst. av godkjent kostnadsoverslag. Øvre tak for tilskuddet ble økt fra 750 000 til 900 000 kroner i årets jordbruksoppgjør. Det er ikke noe øvre tak for investeringstilskudd i Nord-Norge og Namdalen. De foreslåtte endringene vil dermed kunne medføre en betydelig skattelettelse for den enkelte næringsdrivende.

18.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.

19 Eiendomsskatt for kraftanlegg mv.

19.1 Innledning og sammendrag

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på verk og bruk, herunder kraftproduksjonsanlegg. For store kraftanlegg er grunnlaget for eiendomsskatten i utgangspunktet anslått nåverdi av anleggets framtidige nettoinntekter. Imidlertid kan ikke eiendomsskattegrunnlaget være lavere eller høyere enn henholdsvis 0,95 kroner per kWh og 2,35 kroner per kWh av anleggets gjennomsnittlige produksjon de siste syv årene. Disse reglene omtales gjerne som maksimums- og minimumsreglene. For små kraftanlegg under 10 000 kVA beregnes eiendomsskatten etter egne regler. Maksimums- og minimumsreglene omfatter ikke slike anlegg.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har i flere henvendelser til Finansdepartementet foreslått å fjerne maksimumsgrensen i eiendomsskatten for store kraftanlegg. I statsbudsjettet i fjor ble virkningene av å avvikle maksimums- og minimumsreglene beskrevet. Samtidig ble det varslet en høring der berørte parter, først og fremst vertskommuner, eierkommuner og kraftprodusenter ville bli hørt, og at saken skulle presenteres i statsbudsjettet for 2012.

I lys av dette sendte departementet på høring et forslag om å justere maksimums- og minimumsreglene i årene framover. I høringsnotatet diskuterer departementet også kapitaliseringsrenten som benyttes ved verdsetting av store kraftanlegg.

Regjeringen foreslår å øke maksimumsgrensen slik at vertskommunene kan få større inntekter fra eiendomsskatt fra kraftsektoren. Konkret foreslår Regjeringen at maksimumsgrensen økes med 5 pst. for eiendomsskatteåret 2012. Dette vil øke vertskommunenes inntekter med om lag 100 mill. kroner i 2012. Regjeringen foreslår videre å øke maksimumsgrensen ytterligere med 11 pst. for eiendomsskatteåret 2013. I tillegg foreslår Regjeringen at kapitaliseringsrenten settes til 4,5 pst. for inntektsåret 2011 (eiendomsskatteåret 2013). Forslaget vil øke vertskommunenes inntekter med ytterligere 220 mill. kroner i 2013. Samlet innebærer Regjeringens forslag at vertskommu-

nenes inntekter øker med om lag 420 mill. kroner når man ser toårsperioden 2012 og 2013 under ett målt i forhold til videreføring av dagens regler. Departementets beregninger indikerer at alle vertskommuner vil tjene på den samlede omleggingen sammenlignet med en videreføring av dagens regler.

Departementet viser til forslag til endring av eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd første punktum.

19.2 Gjeldende rett

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på verk og bruk, herunder kraftproduksjonsanlegg. Eiendomsskatt kan skrives ut på inntil 0,7 pst. av eiendomsskattegrunnlaget. For vannkraftanlegg skal anleggenes formuesverdi (ligningsverdi) legges til grunn ved eiendomsskatteutskrivningen, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova) § 8 første ledd.

Formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, beregnes som en nåverdi over uendelig tid av en anslått nettoinntekt, jf. skatteloven § 18-5. Slike anlegg blir i det følgende omtalt som kraftanlegg.

Etter eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd første punktum kan eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg ikke være lavere eller høyere enn henholdsvis 0,95 kroner per kWh og 2,35 kroner per kWh av anleggets gjennomsnittlige produksjon over en periode på sju år (maksimums- og minimumsreglene). Dersom anlegget har vært i drift i færre enn sju år, legges disse årene til grunn.

Kapitaliseringsrenten som benyttes ved formuesverdsetting av kraftanlegg fastsettes av departementet i forskrift, jf. skatteloven § 18-5 niende ledd annet punktum. Renten er regulert i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 18-8-4. Renten skal reflektere et tilnærmet markedsbasert avkastningskrav, fastsatt som en risikofri rente tillagt et risikotil-

legg som skal reflektere risikoen ved investeringer i vannkraftanlegg. Departementet kunngjør rentesatsen for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret.

19.3 Høringen

I løpet av det siste året har Finansdepartementet hatt en dialog med organisasjonene med engasjement for reglene om eiendomsskatt på kraftanlegg. Ulike syn har framkommet. I april 2011 sendte departementet ut et høringsnotat. I notatet beskrives bakgrunnen for innføringen av maksimums- og minimumsreglene. Videre gir høringsnotatet en oversikt over statlige, kommunale og fylkeskommunale inntekter fra kraftsektoren. Departementet beskriver også virkninger for vertskommuner, kraftselskap og staten ved en eventuell avvikling av reglene.

Avvikling av maksimums- og minimumsreglene vil ha store proveny- og fordelingsmessige virkninger. I høringsnotatet anslår Finansdepartementet at en avvikling av reglene i 2012 isolert sett ville gitt økte eiendomsskatteinntekter til kommunene på om lag 2,7-3,3 mrd. kroner og et provenytap for staten på om lag 2-2,5 mrd. kroner. Det ble videre anslått at nesten 90 pst. av økningen i eiendomsskatteinntektene ville tilfalt kommuner med korrigerede, frie inntekter inkludert eiendomsskatt og konsesjonskraft, over landsgjennomsnittet. Ti kommuner ville fått om lag 37 pst. av den samlede anslåtte økningen. (I høringsnotatet er alle fordelingsvirkninger på kommunenivå beregnet for eiendomsskatteåret 2011.)

I høringsnotatet foreslår departementet at maksimums- og minimumsreglene justeres i årene framover, og at departementet vil komme tilbake til omfanget av justeringen i statsbudsjettet for 2012. Også kapitaliseringsrenten for verdsettelse av kraftanlegg diskuteres. Finansdepartementet ber om innspill på en heving av risikotillegget og sier at en vil vurdere om det er grunnlag for å gå nærmere inn på fastsettelsen av den risikofrie renten.

19.4 Høringsinstansenes innspill

Finansdepartementet har mottatt mange høringsuttalelser. Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar (LVK) og Energi Norge har sendt flere innspill. I tillegg har blant annet Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), 101 kommuner, 3 fylkeskommuner og 16 kraftverkseiere levert innspill.

LVK legger i sin høringsuttalelse vekt på bakgrunnen for innføringen av maksimums- og minimumsreglene. Ifølge LVK har maksimums- og minimumsreglene utspilt sin rolle, de er ikke i tråd med Stortingets forutsetninger, strider mot kraftskattereformens grunnidé og mot fundamentale skatterettslige og økonomiske prinsipper. Videre mener LVK at maksimums- og minimumsreglene er konkurransevridende, urimelige og mulig i strid med statsstøtteregulverket. LVK organiserer 173 vertskommuner og viser i sin høringsuttalelse til at samtlige medlemskommuner står bak kravet om at maksimums- og minimumsreglene må avvikles. LVK foreslår samtidig at kapitaliseringsrenten gjøres mer langsiktig og stabil.

Energi Norge, Norsk Hydro og NHO mener maksimums- og minimumsreglene gir forutsigbarhet og stabilitet, og at de bør beholdes. Kraftnæringen er allerede strengt beskattet, og skatetrykket bør ikke økes ytterligere. Kraftselskapene står overfor store investeringer de nærmeste årene, og økt eiendomsskatt vil svekke selskapenes insentiver til investeringer i fornybar energi, svekke utbyttegrunnlaget for eierkommunene og redusere statens skatteinntekter. Det faglig riktige nivået på risikotillegget i kapitaliseringsrenten er ifølge Energi Norge minst 6 pst. Videre mener Energi Norge blant annet at grunnrenteskatten ikke kommer korrekt til fradrag ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget etter dagens regler.

Vertskommunene som har sendt innspill, er i stor grad enige med LVK og ønsker en avvikling av reglene. Det gjør også *Sogn og Fjordane fylkeskommune, Hardangerrådet og Samarbeidende kraftfylke. Eierkommunene* derimot ønsker at maksimums- og minimumsreglene opprettholdes. Det gjør også *Østfold fylkeskommune, Akershus fylkeskommune, KS Bedrift og Distriktenes Energiforening*. Flere kommuner peker på at kapitaliseringsrenten må fastsettes slik at den blir mer stabil over tid. *Kraftselskapene* er i hovedsak enig med Energi Norge og ønsker at maksimums- og minimumsreglene videreføres.

For *Skattedirektoratet* er hensynet til et praktisk og forutsigbart regelverk viktig. Direktoratet ønsker å unngå store variasjoner i eiendomsskattegrunnlaget fordi slike variasjoner fører til økt pågang fra kommunene, for eksempel i form av anmodning om endring av ligning. Direktoratet kan ikke se at forslagene i høringsnotatet vil gjøre regelverket mer komplisert eller vanskelig å praktisere, men viser til at når reglene om justering av grensene og vurderingen av kapitaliseringsrenten

skal gjennomføres, bør forutsigbarhet tillegges stor vekt.

19.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til at høringsinstansene har tatt opp ulike sider ved eiendomsskattespørsmålet, herunder om regelverket ivaretar formålet med eiendomsskatten på en god nok måte. Dette gjelder spørsmål både vedrørende maksimums- og minimumsverdiene, kapitaliseringsrenten og fastsettelse av utskiftingskostnader. Det er også stor avstand mellom de ulike høringsinstansenes syn. Dette understreker at det er viktig å finne løsninger som på en god måte balanserer de ulike hensynene som kommer fram i høringen.

Maksimumsregelen har stått nominelt uendret siden den ble innført. For vertskommuner med kraftanlegg skattlagt etter maksimumsverdien innebærer dette at eiendomsskatteinntektene synker i realverdi.

På den annen side vil avvikling av maksimums- og minimumsreglene ha store proveny- og fordelingsmessige virkninger. Statens provenytap framkommer i hovedsak ved at eiendomsskatten er fradragsberettiget ved beregning av ordinær inntektsskatt og grunnrenteskatt, men også indirekte gjennom statens eierskap i Statkraft. Ved en høyere kapitaliseringsrente vil provenytapet ved avvikling bli mindre.

Både vertskommuner og kraftverkseiere skriver i sine høringsinnspill at et viktig hensyn ved utformingen av kapitaliseringsrenten er at den bør være mer stabil over tid. Kapitaliseringsrenten fastsettes i dag med utgangspunkt i renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid tillagt 3 prosentpoeng for risiko og korrigert for inflasjon. For eiendomsskatteåret 2012 (inntektsåret 2010) er renten fastsatt til 3,3 pst. Siden investeringer i kraftanlegg har lang horisont, vil renten på papirer med så kort løpetid ikke gjenspeile de økonomiske realitetene. Videre ble risikotillegget i kapitaliseringsrenten nedjustert fra 4 til 3 prosentpoeng i budsjettet for 2001 ut fra et ønske om å øke kommunenes proveny fra eiendomsskatt på kraftanlegg. Gjeldende metode for fastsettelse av kapitaliseringsrenten gir derfor for lav rente. Det foreslås at kapitaliseringsrenten økes noe for å nærme seg et riktigere nivå.

LVK viser til at maksimumsgrensen innebærer at eierne av store kraftanlegg blir pålagt en lavere eiendomsskatt i forhold til eiendommens reelle omsetningsverdi enn eierne av små vannkraft-

anlegg, som verdsettes etter egne regler. Etter en foreløpig vurdering mener LVK at maksimumsgrensen kan være i strid med statsstøttereguleringen. Departementet viser til at verdsettelsesreglene for store kraftanlegg skiller seg fra verdsettelsen av små kraftanlegg på flere punkter og mener effekten av maksimumsgrensen ikke kan vurderes isolert. Etter departementets syn er det neppe grunnlag for å hevde at dagens regler systematisk gir lettelse i eiendomsbeskatningen for store kraftanlegg sammenlignet med beskatningen av mindre kraftanlegg.

Energi Norge, Norsk Hydro og NHO viser blant annet til at kraftnæringen allerede er strengt beskattet, og at økt eiendomsskatt vil svekke selskapenes insentiver til investeringer i fornybar energi. Finansdepartementets gjennomgang av insentivene for økt utbygging av vannkraft og annen fornybar energi i Revidert nasjonalbudsjett 2008 viste at de vesentligste fiskale hindringene for nye, lønnsomme vannkraftutbygginger er knyttet til konsesjonskraft, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Årsaken er at disse ordningene i stor grad er uavhengig av lønnsomheten i kraftverkene og dermed kan hindre utbygging av prosjekter som har lav, men positiv samfunnsøkonomisk lønnsomhet. Disse ordningene gir vertskommunene en andel av verdiskapingen samt virker som en kompensasjon for ulemper av vannkraftproduksjon.

Regjeringen foreslår at maksimumsgrensen økes med 5 pst. i eiendomsskatteåret 2012 og ytterligere med 11 pst. i eiendomsskatteåret 2013 samt at kapitaliseringsrenten settes til 4,5 pst. i inntektsåret 2011 (eiendomsskatteåret 2013). Minimumsgrensen holdes nominelt uendret. Forslaget vil gi en inntektsøkning for kommunene på om lag 100 mill. kroner i 2012 og et provenytap for staten på om lag 75 mill. kroner. I 2013 får kommunene en ytterligere inntektsøkning på om lag 220 mill. kroner, og staten får et ytterligere provenytap på om lag 165 mill. kroner. Provenytapet for staten bokføres hovedsakelig året etter at de økte inntektene til kommunene bokføres. Eiendomsskatten er en kommunal skatt som ligger utenfor skatteløftet, og statens provenytap er følgelig også holdt utenfor. For en nærmere omtale av skatteløftet vises det til avsnitt 1.2. Løsningen innebærer også at vertskommunene får en større del av en eventuell inntektsøkning i kraftsektoren sammenlignet med dagens system.

Økningen i kapitaliseringsrenten medfører et provenytap for staten på 15 mill. kroner knyttet til lavere formuesskatt, påløpt 2011 og bokført 2012.

Regjeringen vil ta stilling til spørsmålet om justering av maksimums- og minimumsreglene og fastsettelsen av kapitaliseringsrenten for årene etter 2013 i forbindelse med de ordinære budsjettprosessene.

19.6 Nærmere forslag til lov- og forskriftsendringer

Departementets forslag om oppjustering av maksimumsgrensen for kraftanlegg med 5 pst. for eiendomsskatteåret 2012 betyr at dagens grenseverdi i eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd økes fra 2,35 til 2,47 kroner per kWh. For eiendomsskatteåret 2013 foreslår departementet en ytterligere

økning med 11 pst., som innebærer at maksimumsgrensen økes til 2,74 kroner per kWh.

Departementet viser til forslag til endring av eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd første punktum.

Forutsatt at Stortinget vedtar forslaget om å øke maksimumsgrensen for kraftanlegg, legger departementet opp til å endre kapitaliseringsrenten i FSFIN § 18-8-4 slik at rentesatsen for inntektsåret 2011 blir 4,5 pst. Endringen får effekt for eiendomsskatteåret 2013.

Anlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, blir ikke påvirket av departementets forslag.

20 Nytt utskrivingsalternativ i eiendomsskatten

20.1 Innledning og sammendrag

Eiendomsskatten er viktig for mange kommuner, og dagens regelverk åpner for en rekke ulike utskrivingsalternativer. Flexibiliteten i eiendomsskatten har økt vesentlig de senere årene. Fra 2007 ble det adgang til å skrive ut eiendomsskatt på all eiendom i hele kommunen, og fra 2011 ble det åpnet for å skrive ut eiendomsskatt på all næringseiendom i hele kommunen.

En fleksibel eiendomsskatt gir kommunene mulighet til best mulig å tilpasse skatten til lokale forhold. Etter gjeldende rett blir utskrivningen av eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom begrenset dersom kommunen vil unnta næringseiendom fra utskrivningen, ettersom eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom da bare kan skrives ut i bymessig strøk. Det er uheldig, fordi skjerming av næringseiendom bør være mulig selv om kommunen ut fra likhetshensyn vil skattlegge all bolig- og fritidseiendom.

Departementet foreslår å øke fleksibiliteten i eieendomsskattelova ytterligere ved å innføre et nytt utskrivingsalternativ. Forslaget innebærer adgang til å skrive ut eiendomsskatt på faste eiendommer i hele kommunen, unntatt på verk og bruk og annen næringseiendom.

20.2 Gjeldende rett

Fra skatteåret 2011 har eieendomsskattelova hatt følgende utskrivingsalternativer for eiendomsskatt:

- a. *faste eiendomar i heile kommunen, eller*
- b. *faste eiendomar i klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang, eller*
- c. *berre på verk og bruk i heile kommunen, eller*
- d. *berre på verk og bruk og annan næringseigedom i heile kommunen, eller*
- e. *eigedom både under bokstav b og c, eller*
- f. *eigedom både under bokstav b og d.*

Ingen av disse utskrivingsalternativene gir kommunene anledning til å skattlegge all bolig- og fri-

tidseiendom, samtidig som all næringseiendom skjermes fra denne beskatningen.

20.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett blir utskrivningen av eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom begrenset dersom kommunen vil unnta næringseiendom fra utskrivningen. Det er uheldig. Skjerming av næringseiendom bør være mulig selv om kommunen ut fra likhetshensyn vil skattlegge all bolig- og fritidseiendom. Departementet foreslår derfor et nytt utskrivingsalternativ i eieendomsskattelova, med all eiendom i hele kommunen, unntatt næringseiendom og verk og bruk, som skatteobjekt. Dette vil gi de kommunene som ønsker det anledning til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen, uten samtidig å måtte skrive ut eiendomsskatt på næringseiendom. Næringseiendom omfatter også verk og bruk, herunder kraftverk. All slik næringseiendom vil være fritatt etter det nye alternativet. Det nye utskrivingsalternativet vil bidra til at kommunene, i sterkere grad enn i dag, blir i stand til å tilpasse eiendomsskatten til lokale forhold.

Formålet med det nye alternativet er å gi mulighet til å skjerme næringseiendom generelt, uten begrensninger av utskrivningen på andre eiendomstyper. Lovregelen for dette bør derfor utformes slik at utskrivingsadgangen gjelder faste eiendommer i kommunen, unntatt verk og bruk og annen næringseiendom. Departementet viser til forslag til endring av eieendomsskattelova § 3 første ledd.

Denne utformingen innebærer at en eiendom positivt må kunne klassifiseres som næringseiendom for å være unntatt i dette alternativet.

Det nye alternativet vil dermed omfatte ikke bare helt eller delvis ferdige boliger og hytter med tilhørende tomt, men også ubebygde areal uten næringsklassifisering, samt bebygget eiendom som ikke er næringseiendom, selv om den heller ikke er bolig eller hytte. Offentlig regulering av ubebygde areal til næringsformål vil i utgangspunktet være tilstrekkelig til næringsklassifise-

ring. Uten slik regulering må grensedragningen skje etter en samlet vurdering av eierens utnyttelsesplaner, der den konkrete sannsynligheten for næringsutnyttelse må være overveiende før slik klassifisering kan skje. En næringsdrivende entreprenørs anskaffelse og bebyggelse av tomter for senere bolig- eller hytteomsetning regnes i denne forbindelse ikke som næringsutnyttelse. Det samme gjelder utleide boliger og hytter selv de inngår i utleienæring for eieren.

Om det sistnevnte vises for øvrig til hva departementet uttalte i Prop. 1 LS (2010–2011) ved innføring av næringseiendom som nytt utskrivingsalternativ. Det heter under avsnitt 14.4:

«Departementet legger til grunn at utleid boligeiendom faller utenfor kategorien «næringsseiendom» i eieendomsskattelova, selv om utleien ligningsmessig anses som næringsvirksomhet for eieren. Også slike boligeiendommer skal følge boligreglene for eiendomsbeskatning. Det samme gjelder boligdelen av kombinert nærings- og boligbygg. Dersom bare en av kategoriene inngår i kommunens skatteutskrivning i området der det kombinerte bygget ligger, må den skattepliktige delen takseres separat.»

Næringsdelen av jord- og skogbrukseiendom er separat unntatt fra skatteutskrivningen etter eieendomsskattelova § 5 bokstav h, og påvirkes derfor ikke av lovforslaget nå.

20.4 Ikrafttredelse og overgangsregel

20.4.1 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen i eieendomsskattelova trer i kraft fra og med skatteåret 2012. Det vises til forslag til bestemmelse om ikrafttredelse.

20.4.2 Overgangsregel

Eieendomsskatt skal i henhold til eieendomsskattelova § 14 første ledd «*så langt råd er, vera utskreven før 1 mars i skatteåret.*» For å overholde fristen må takseringen av de aktuelle eiendommene være avsluttet noen tid i forveien. Det er kommunene selv som vil være ansvarlig for å foreta taksering, med unntak for kraftverk. For sen iverksettelse eller gjennomføring av takseringen gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen. Utskriving etter fristen kan innebære at utskrivningen blir ugyldig.

For kommuner som ikke tidligere har skrevet ut eieendomsskatt, eller ikke har taksert bolig- og

fritidseiendom mv., kan det bli vanskelig å overholde fristen for utskrivning. Departementet foreslår derfor en overgangsregel som gir frist til utgangen av juni 2012 for kommunene til å skrive ut eieendomsskatt etter det foreslåtte nye alternativet. Senere år vil den ordinære fristen i eieendomsskattelova § 14 gjelde.

Departementet har tidligere lagt til grunn at innføring av et nytt utskrivingsalternativ innebærer et «særegent forhold» som gir grunnlag for å gjennomføre ny alminnelig taksering, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) avsnitt 14.5.2. Etter departementets vurdering vil dette også være tilfelle ved innføring av nytt alternativ for utskrivning med unntak for næringseiendom. Det kan være hensiktsmessig å gjennomføre en fullstendig taksering, eksempelvis hvor kommunen tidligere bare har skrevet ut i bymessig område, men nå ønsker å skrive ut på bolig- og fritidseiendom mv. i hele kommunen. Alternativt kan takseringen begrenses til ikke tidligere takserte eiendommer. Takseringen må da tilpasses det eksisterende takstnivået i kommunen.

Det vises til forslag til overgangsregel under V i utkastet til lov om endringer i eieendomsskattelova.

20.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Innføring av et nytt utskrivingsalternativ kan føre til at kommuner som tidligere ikke har hatt eieendomsskatt, velger å skrive ut slik skatt. Videre kan kommuner som har skrevet ut skatt etter eksisterende alternativer, velge å benytte den nye muligheten.

Førstnevnte forhold kan medføre en økning i provenyet fra eieendomsskatten. Den sistnevnte muligheten kan føre til en reduksjon i eieendomsskatteinntektene, særlig i de tilfeller hvor det finnes større næringseiendommer i kommunen som i dag ilegges eieendomsskatt. Det er ikke mulig å forutsi de valg kommunene her vil foreta. Departementet har derfor ikke grunnlag for å tallfeste virkningene av de foreslåtte endringene for kommunenes samlede eieendomsskatteinntekter.

For kommuner som ikke tidligere har hatt eieendomsskatt, vil det påløpe administrative kostnader til taksering og etablering av et apparat i kommunen til håndtering av utskrivning og innkreving av skatten. I den sammenheng vises det til avsnitt 27.1 hvor det gis en orientering om arbeidet med å vurdere bruk av de ligningsmessige formuesverdiene som skattegrunnlag ved utskrivning av eieendomsskatt.

21 Oppheving av skattefritak for AS Vinmonopolet og avvikling av vinmonopolavgiften

21.1 Innledning og sammendrag

AS Vinmonopolet er etter gjeldende regler fritatt fra formues- og inntektsskatt. Selskapet betaler i stedet en avgift til staten (vinmonopolavgiften) med hjemmel i lov av 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven). Skattefritaket for AS Vinmonopolet og selskapets plikt til å svare vinmonopolavgift henger nøye sammen, idet skattefritaket i sin tid ble vedtatt under forutsetning av at selskapet ble ilagt en avgift etter alkohollovgivningen. Bakgrunnen for dette var at en den gang ønsket at inntektene fra beskatning av AS Vinmonopolet skulle komme hele landet til gode, og ikke bare enkelte kommuner. Ettersom den kommunale selskapsskatten er opphevet, er den historiske begrunnelsen for en ordning med vinmonopolavgift som erstatning for alminnelig skatteplikt for AS Vinmonopolet ikke lenger til stede.

Vinmonopolavgiften framstår i Helse- og omsorgsdepartementets budsjettokumenter som en sektoravgift. Videre følger det av alkoholloven at avgiften er øremerket forebyggende tiltak innen helse- og sosialsektoren. I praksis går pengene inn i statskassen som en avgift uten kobling til et spesielt utgiftsområde. Bevilgningene til ulike rusmiddelforebyggende tiltak er således uavhengige av inntekten fra vinmonopolavgiften.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m, som fritar AS Vinmonopolet fra formues- og inntektsskatt. Det foreslås at lovendringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012. Samtidig foreslår departementet at § 7-2 i alkoholloven, som pålegger AS Vinmonopolet å svare en årlig avgift til staten, oppheves. Det foreslås at lovendringen trer i kraft fra 2012, slik at 2011 blir det siste året som det skal beregnes og betales avgift for.

21.2 Departementets vurderinger og forslag

I omtalen i Helse- og omsorgsdepartementets budsjettokumenter (kapittel 5572, post 71) har vinmonopolavgiften framstått som en sektoravgift. Av alkoholloven § 7-2 følger det at avgiften er øremerket, jf. ordlyden i alkoholloven § 7-2 tredje ledd «*la]vgiften skal anvendes til forebyggende tiltak innen helse- og sosialsektoren*». Vinmonopolavgiften har i praksis gått inn i statskassen som en avgift uten kobling til et spesielt utgiftsområde. Bevilgningene til ulike rusmiddelforebyggende tiltak er dermed uavhengige av inntektene fra vinmonopolavgiften. Bevilgningene til kapittel 718 Rusmiddelforebygging er på 214,5 mill. kroner i 2012, mens inntektene fra vinmonopolavgiften samme år er beregnet til 23,3 mill. kroner.

Vinmonopolavgiften ble i sin tid innført samtidig med at AS Vinmonopolet ble gitt et fritak fra skatt på inntekt og formue i skatteloven. Bakgrunnen for denne ordningen var et ønske om at inntektene fra beskatning av selskapet skulle komme hele landet til gode, og ikke bare enkelte kommuner. Den kommunale selskapsskatten er nå opphevet, slik at den historiske begrunnelsen for å ha vinmonopolavgift i stedet for alminnelig skatteplikt ikke lenger er til stede.

De forhold som er beskrevet ovenfor tilsier etter departementets mening at det ikke lenger er behov for at AS Vinmonopolet skal svare vinmonopolavgift i stedet for å være underlagt alminnelig skatteplikt. Departementet foreslår derfor at skattefritaket for AS Vinmonopolet i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m oppheves, slik at det innføres alminnelig skatteplikt for AS Vinmonopolet. Samtidig foreslås det at § 7-2 i alkoholloven oppheves, slik at AS Vinmonopolet ikke lenger er pliktig til å svare en årlig vinmonopolavgift til staten.

Skatteloven § 2-30 første ledd inneholder i dag ingen bokstav n. Opphevelsen av den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m om skattefritak for AS Vinmonopolet innebærer derfor at den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav o om skatte-

fritak for organ som nevnt i AFP-tilskottsloven § 18 bør flyttes til skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2-30 første ledd og oppheving av alkoholloven § 7-2.

Vinmonopolavgiften skal etter alkoholloven § 7-2 annet ledd beregnes årlig på bakgrunn av AS Vinmonopolets inntekt og formue. Ved fastsetting av inntekt og formue følges reglene i skatteloven. Fastsetting av avgiften foretas av skattemyndighetene høsten etter avgiftsåret, og innbetaling skjer etter det påfølgende årsskiftet, dvs. i januar i det andre året etter selve avgiftsåret.

Ved oppheving av inntekts- og formuesskattefritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m vil AS Vinmonopolet bli underlagt alminnelig skatteplikt. Ettersom AS Vinmonopolet er et aksjeselskap, vil det fortsatt være unntatt fra formuesskatteplikt etter skatteloven § 2-36 første ledd. Ordlyden i alkoholloven § 7-2 annet ledd forutsetter at det skal beregnes en årlig avgift til staten på bakgrunn av AS Vinmonopolets inntekt og formue. Etter gjeldende praksis har imidlertid vinmonopolavgiften kun vært beregnet med 28 pst. på bakgrunn av AS Vinmonopolets *inntekt* (og ikke formue). En omlegging fra plikt til å betale vinmonopolavgift til alminnelig skatteplikt medfører dermed ikke noen realitetsendring for AS Vinmonopolet hva gjelder formuesskatt.

Beregning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler, er normalt basert på eiendeles skattemessige verdier. I tilfeller ved overgang fra skattefri til skattepliktig status vil inngangsverdier til eiendeler mv. oppreguleres til markedsverdien på tidspunktet for overgangen til skatteplikt, jf. brev fra Finansdepartementet datert 13. mai 2003 og ligningspraksis. Bakgrunnen er at verdiendringer forut for overgangen (i den skattefrie perioden) bør holdes utenfor den senere inntektsbeskatningen hos eieren. Historisk kostpris vil i slike tilfeller gi et misvisende bilde av hvilke økonomiske innsatsfaktorer som inngår i det skattepliktige regimet og som bør påvirke den senere inntektsbeskatningen, herunder gevinst- og tapsfradrag.

AS Vinmonopolet står imidlertid i en annen stilling enn subjekter som går over fra skattefri til skattepliktig status, fordi selskapet hele tiden har vært underlagt beskatning i form av vinmonopolavgiften. Fastsetting av vinmonopolavgiften (både avgiftsgrunnlag og sats) følger skattelovens alminnelige regler, og koblingen mellom skattefri-

taket og vinmonopolavgiften innebærer at det ikke har vært meningen at AS Vinmonopolet skulle være *fritatt* fra beskatning. Hensynene bak oppregulering av inngangsverdiene ved overgang fra skattefri til skattepliktig status gjør seg etter departementets vurdering derfor ikke gjeldende ved AS Vinmonopolets overgang fra plikt til å betale vinmonopolavgift til alminnelig skatteplikt. Departementet mener derfor at skattemessige inngangsverdier for AS Vinmonopolets eiendeler og forpliktelser mv. skal videreføres ved overgang til alminnelig skatteplikt.

AS Vinmonopolet leverer hvert år fullstendige ligningspapirer idet beregningsgrunnlaget for vinmonopolavgiften følger skattelovens alminnelige regler. Det foreligger dermed skattemessige verdier fra tidligere år for alle selskapets eiendeler og forpliktelser, som kan anvendes/videreføres direkte ved omlegging fra vinmonopolavgift til alminnelig skatteplikt. Etter departementets oppfatning følger dette av gjeldende rett, og det er da ikke nødvendig med noen lovregulering av dette.

21.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

En omlegging fra plikt til å betale vinmonopolavgift til alminnelig skatteplikt for AS Vinmonopolet har svært begrensede administrative konsekvenser. AS Vinmonopolet leverer hvert år fullstendige ligningspapirer som skattemyndighetene benytter til å fastsette avgiften. Skattemyndighetene behandler dette samtidig med ordinær ligningsbehandling av andre skattytere.

Fjorårets beregnede vinmonopolavgift kommer til fradrag i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av påfølgende års vinmonopolavgift. Bakgrunnen for dette er skatteloven § 6-15, som anvendes indirekte ved beregningen av vinmonopolavgiften etter alkoholloven, jf. avsnitt 21.2. Beregnet inntektsskatt vil ikke tilsvarende komme til fradrag ved beregningen av skatten det påfølgende år, idet fradragsretten etter § 6-1 og § 6-15 i skatteloven ikke omfatter inntektsskatt. Forslaget vil derfor ha provenyvirkninger. Departementet legger til grunn at vinmonopolavgiften som beregnes for 2011, kommer til fradrag ved beregningen av skattepliktig inntekt i det året skatteplikten innføres (inntektsåret 2012). Av denne grunn oppstår provenyvirkningen av forslaget først i 2013, da provenyet anslås å øke med 5 mill. kroner påløpt. Beløpet bokføres i 2014.

Overskuddet til AS Vinmonopolet etter skatt fordeles mellom selskapet og staten i henhold til

årlige budsjettvedtak i Stortinget. For 2012 foreslås det at overskuddet deles likt. Forslaget innebærer at overskuddet etter skatt reduseres tilsvarende provenyøkningen.

Ved overgang fra avgift til inntektsskatt vil det på grunn av tidsforskyvingen med innbetalingen av vinmonopolavgiften, jf. avsnitt 21.2, bli oppkrevet både vinmonopolavgift og inntektsskatt i 2013 (henholdsvis vinmonopolavgiften for 2011 og inntektsskatten for 2012). Dette handler imidlertid om en engangs tidsforskyvning uten reell dobbeltbeskatning. Denne dobbelte oppkrevingen anses derfor ikke urimelig.

21.4 Ikrafttredelse

Det foreslås at skattefritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav m oppheves fra og med inntektsåret 2012. AS Vinmonopolet blir således underlagt alminnelig skatteplikt fra og med inntektsåret 2012.

Departementet foreslår videre at alkoholloven § 7-2 oppheves med virkning fra 2012. Det beregnes således ikke vinmonopolavgift for 2012 og senere. Fram til og med avgiftsåret 2011 skjer den etterskuddsvise beregning og betaling etter de gamle avgiftsreglene.

22 Øke jordbruksfradraget og reindrifftsfradraget

22.1 Innledning og sammendrag

Departementet varslet i forbindelse med jordbruksforhandlingene våren 2011 et forslag om å øke jordbruksfradraget som kompensasjon for økt trygdeavgift fra 2012, jf. Prop. 126 S (2010–2011) avsnitt 6.3.1. Departementet legger med dette fram forslag om å øke jordbruksfradraget. Departementet foreslår også tilsvarende heving av det særskilte inntektsfradraget for reineiere. Det vises til avsnitt 3.7 for omtale av forslaget om økt trygdeavgift og av bakgrunnen for forslagene om økte jordbruksfradrag og reindrifftsfradrag.

22.2 Gjeldende rett

Ved fastsettelse av positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk har produsenten i henhold til skatteloven § 8-1 femte ledd første punktum krav på et generelt jordbruksfradrag på inntil 54 200 kroner. I tillegg gis det ifølge femte ledd tredje punktum fradrag med 32 pst. av den jordbruksinntekten som overstiger 54 200 kroner, opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner. Det generelle fradraget ble sist endret med virkning fra og med 2008, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3. Det prosentvise fradraget og det maksimale fradraget ble sist endret med virkning fra og med 2007, jf. Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) avsnitt 2.5.

Reineiere har krav på et særskilt inntektsfradrag. Grenser og sats tilsvarende jordbruksfradraget, jf. skatteloven § 8-1 sjette ledd. Både det generelle fradraget, prosentfradraget og det maksimale fradraget ble sist endret med virkning fra og med 2009, jf. Ot. prp. nr. 1 (2008–2009) avsnitt 15.

22.3 Departementets vurderinger og forslag

22.3.1 Jordbruksfradraget og reindrifftsfradraget

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 8-1 femte ledd første punktum hvor det generelle

jordbruksfradraget økes fra 54 200 kroner til 63 500 kroner og skatteloven § 8-1 femte ledd tredje punktum hvor øvre grense for jordbruksfradraget økes fra 142 000 kroner til 166 400 kroner. I skatteloven § 8-1 femte ledd tredje punktum endres også jordbruksfradragets proSENTSATS fra 32 pst. til 38 pst.

Det vises videre til forslag om endring av skatteloven § 8-1 sjette ledd første punktum hvor det generelle reindrifftsfradraget økes fra 54 200 kroner til 63 500 kroner, og samme ledd annet punktum hvor øvre grense i reindrifftsfradraget økes fra 142 000 kroner til 166 400 kroner. I skatteloven § 8-1 sjette ledd annet punktum økes reindrifftsfradragets proSENTSATS fra 32 pst. til 38 pst.

22.3.2 Kombinert drift

Dersom skattyter driver skiferdrift i Finnmark eller Nord-Troms, jordbruk og reindrift i kombinasjon, skal fradraget etter gjeldende rett ikke overstige 142 000 kroner, jf. skatteloven § 8-1 åttende ledd. Bakgrunnen for dette er at det ikke skal kunne kreves mer enn ett helt fradrag til sammen, jf. Ot. prp. nr. 93 (2002–2003) avsnitt 3.3 og 4.3. I samsvar med økt øvre grense i jordbruksfradraget og i reindrifftsfradraget foreslås den kombinerte maksimalgrensen for fradraget i skatteloven § 8-1 åttende ledd økt til 166 400 kroner når skattyteren driver jordbruk i kombinasjon med reindrift eller skiferdrift, eller reindrift i kombinasjon med skiferdrift. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 8-1 åttende ledd.

Skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms har i dag et inntektsfradrag i næringsinntekt tilsvarende fradraget i inntekt fra jordbruk og reindrift. Skiferdriverne har ikke lav trygdeavgift eller næringsavtale. Bakgrunnen for skiferdrivernes fradrag skiller seg også fra de andre fradragene. Det er derfor ikke grunnlag for tilsvarende økning av dette fradraget som for jordbruks- og reindrifftsfradragene.

22.4 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene

Økningen av jordbruksfradraget innebærer en skattelettelse på 111 mill. kroner påløpt og bokført

i 2012. Økt reindrifftsfradrag gir en skattelettelse på om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført i 2012. Forslagene vil ikke ha administrative konsekvenser.

23 Endringer i skattereglene for Svalbard

23.1 Innledning og sammendrag

De siste årene er det gjennomført en rekke endringer i skattesystemet for Svalbard. Endringene har bidratt til at skattesystemet på Svalbard er blitt bedre tilpasset skattesystemet på fastlandet etter skattereformen 2006. Dette er blant annet gjennomført ved at delingsmodellen er opphevet også på Svalbard, og erstattet av et system med harmoniserte marginale skattesatser på lønn, næringsinntekt og eierinntekter i selskapssektoren. Det er også gjort endringer for å oppnå mer lik behandling av ulike grupper skattytere på Svalbard, og for å tilpasse skattereglene til internasjonale rammebetingelser. Et utgangspunkt har vært at Svalbard fortsatt skal ha et lavt skattenivå for å bidra til næringsaktivitet og bosetting på øygruppen, men at skatteinsitamentene i større grad skal målrettes mot avkastning av arbeid og næringsvirksomhet som faktisk har funnet sted på Svalbard. Det vises til omtalen av de aktuelle lovforslagene i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kapittel 17 og Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011 kapittel 11.

I denne proposisjonen foreslås enkelte supplerende endringer, for å sikre ytterligere tilpasning av skattereglene for Svalbard til internasjonale rammebetingelser:

For det første foreslås det at den delen av selskapsoverskudd over 15 mill. kroner som ikke kan knyttes til arbeidsinnsats eller realkapital på Svalbard, skattlegges med fastlandssats. Formålet er å hindre at betydelige kapitalinntekter mv. kanaliseres til Svalbard for å spare skatt, uten at dette bidrar til aktivitet og sysselsetting på Svalbard. Det vises til avsnitt 23.4.

For det andre foreslås det å redusere satsen for kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær fra 25 til 20 pst. Det vises til avsnitt 23.5.

For det tredje foreslås en presisering av at Svalbard ikke skal likestilles med lavskatteland etter NOKUS-reglene. Det vises til avsnitt 23.6.

23.2 Kort oversikt over gjeldende rett

Svalbard er en del av kongeriket Norge, men er gjort til eget beskatningsområde gjennom en egen Svalbard-skattelov. Det innebærer at Svalbard i *skatteteknisk* forstand langt på vei må likestilles med utland.

Svalbard-skatten følger et to-sporet system:

Inntekt av arbeid skattlegges ved en enkel lønnstrekkordning, hvor arbeidsgiver holder tilbake en prosentvis del av brutto lønn som et endelig skatteoppgjør. Skattesatsen er 8 pst. for årsinntekt opp til 12 G og 22 pst. for overskytende inntekt. I tillegg svares trygdeavgift med mellomomsats (7,8 pst.) for ansatte som er medlemmer av den norske folketrygden (nordmenn og ansatte hos norsk arbeidsgiver).

Annen inntekt og formue skattlegges ved ligning etter omtrent de samme reglene som på fastlandet, men med lavere skattesats. Visse forenklinger er gjennomført i regelverket, blant annet beregnes det ikke skjerming ved utdeling av utbytte mv. fra selskaper. Skattesatsen på annen inntekt, herunder selskapsoverskudd, er 16 pst.

Særlig om kildeskatt

Det følger av Svalbard-skatteloven § 3-1 at skatteloven § 10-13 om kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær gjelder tilsvarende på Svalbard. Det innebærer at det skal svares kildeskatt når selskap på Svalbard deler ut utbytte til aksjonær i utlandet. Satsen for kildeskatt er fastsatt til 25 pst., jf. skattevedtaket for Svalbard for inntektsåret 2011 § 6. Av lovforarbeidene framgår at § 10-13 ikke skal få anvendelse ved utdeling av utbytte fra selskaper på Svalbard til aksjonærer på det norske fastlandet. Kildeskatt svares heller ikke på utbytte fra selskap på det norske fastlandet til aksjonær på Svalbard, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav a. Mellom Svalbard og det norske fastlandet ilegges det med andre ord ikke kildeskatt på utbytte i noen sammenheng.

23.3 Høringsnotat av 28. juni 2011

Utkast til endringer i skattereglene for Svalbard ble sendt på høring 28. juni 2011. I høringsnotatet ble det fremmet forslag som langt på vei tilsvarende forslagene i denne proposisjonen. Se nærmere omtale av forslagene i høringsutkastet i avsnittene 23.4 til 23.6.

Notatet ble sendt på høring til 67 høringsinstanser. Departementet mottok i alt 21 høringsuttalelser, hvorav 8 inneholdt konkrete merknader til høringsnotatet.

Følgende instanser har avgitt uttalelse med konkrete merknader:

- Longyearbyen lokalstyre
- Norges Rederiforbund
- Næringslivets hovedorganisasjon (NHO)
- Sandmo & Svenkerud AS
- Skattedirektoratet
- Skatteetaten v/Svalbard skattekontor
- Svalbard næringsforening
- Utenriksdepartementet

Det redegjøres for høringsinstansenes merknader i tilknytning til de enkelte forslagene nedenfor.

23.4 Avkastning av investeringer og aktivitet utenfor Svalbard

23.4.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsutkastet ble det foreslått at det skulle beregnes skatt med fastlandssats for den delen av selskapsoverskudd som overstiger et variabelt innslagspunkt. Innslagspunktet skulle ikke kunne settes lavere enn 10 mill. kroner.

Innslagspunktet ble beregnet med utgangspunkt i selskapets lønnsutbetalinger som skatlegges etter lønnstrekkordningen, multiplisert med 10.

I dette grunnlaget skulle det gjøres tillegg for den skattemessige verdien av selskapets realkapital som befinner seg på Svalbard, multiplisert med 0,15. Realkapital på Svalbard omfatter fast eiendom og anlegg på Svalbard, og annen realkapital som har befunnet seg på Svalbard mer enn tre fjerdedeler av inntektsåret. Alle fysiske gjenstander som selskapet eier og som har tilknytning til selskapets verdiskapning, skulle inngå. Eksempler er bygninger, råvarer, verktøy, maskiner og produksjonsutstyr.

I høringsnotatet ble det vist til at endringene bør gjennomføres for å unngå at de lave skattesatsene på Svalbard utnyttes for å spare skatt på avkastning av investeringer utenfor Svalbard. Det ble også vist til at departementet ved utformingen

av forslaget har lagt vekt på at ordinære selskaper som driver på Svalbard med ansatte og/eller investeringer der, ikke skal få noen ekstra skattebelastning. Det var lagt inn sikkerhetsmarginer i beregningsgrunnlaget for å sikre at selskaper med vanlig stedlig aktivitet på Svalbard ikke skal få økt skatt. Intensjonen var at kun selskaper med store overskudd fra investeringer utenfor Svalbard og med ingen eller liten aktivitet på Svalbard, skulle ilegges skatt med fastlandssats.

I høringsnotatet ble det også vist til at den foreslåtte løsningen var praktikabel for skattyterne og skattemyndighetene. Løsningen ville ikke medføre behov for innberetning av nye opplysninger til skatteetaten, eller annen administrativ merbelastning for skattyterne.

23.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre viser til at det eneste selskapet de kjenner til som endringene kunne hatt betydning for, ble meldt oppløst i juli 2011. Lokalstyret uttaler videre:

«Ut i fra dette kan en slå fast at det i alle fall ikke har noen hast, med å få vedtatt nye skatteregler for Svalbard på dette området. Om man ønsker å vente og se dette forslaget i sammenheng med ev andre behov for endringer i skattereglene som måtte dukke opp, eller en ønsker å vedta endringer nå, ut i fra et «føre var» synspunkt, må bli en politisk avgjørelse.»

Sandmo & Svenkerud AS uttaler:

«Endringenes intensjon er god. Vi ønsker med dette likevel å peke på noen forhold hvor endringene kan få uønskede effekter.

Utbyggingsprosjekter og periodisering av skattemessig resultat

Regelen om skattemessig resultat > 10 mill gjelder for ett enkelt skatteår. Et tilvirkningsprosjekt med for eksempel 12 mill i fortjeneste vil ha regnskapsmessige resultater på for eksempel 4 mill årlig over 3 år, mens det skattemessige resultatet på 12 vil komme ved ferdigstilling, altså i ett enkelt skatteår. Det vil, før innslagspunktene kommer til utnyttelse, si at det skal skattes 28 % skatt av det overskudd som overstiger 10 millioner.

Innslagspunktet på realkapital x 0,15 medfører også at for byggeprosjekter med avkastning > 15 % blir det overskytende skattepliktig i ferdigstillingsåret. Det er også litt uklart i lovteksten og hørings-

notatet datert 28. juni 2011 hvorvidt innslagspunktet skal beregnes av realkapital som selskapet fortsatt besitter per 31. desember i skatteåret. I høringsutkastets pkt. 3.3 står det:

«Det er et vilkår at kapitalen har befunnet seg på Svalbard mer enn tre fjerdedeler av inntektsåret.»

Det er noe uklart hvordan en utbygger som har solgt ferdigstilt prosjekt skal forholde seg til denne endringen.

En utbygger som benytter seg av entreprenør og dermed ikke har egne ansatte vil heller ikke kunne benytte seg av innslagspunktet 10 x lønnskostnad. Dette på tross av at selskapet har lokal tilstedeværelse, bidrar til den lokale økonomien og ikke er målet med det endringen forsøker å hindre, nemlig at det lavere skattenivået på Svalbard utnyttes for å spare skatt på investeringer.

Salg av eiendeler

Et selskap som har eiendeler på Svalbard og ønsker å avhende disse kan også komme i posisjon til å betale 28 % skatt, noe som heller ikke er intensjonen til endringene. I tillegg kan eiendeler, over tid, være skattemessig avskrevet – da med kun 16 % fradrag – med den konsekvens at *skattemessig* resultat i det året eiendelen avhendes passerer grensen på 10 millioner. I dette eksempelet vil et selskap delvis bli beskattet med 28 % på tross av at selskapet kun har fått fradrag på 16 % på sine skattemessige avskrivninger.

Også i dette eksempelet er det uklart hvorvidt innslagspunktet skal beregnes av realkapital som selskapet fortsatt besitter per 31. desember i skatteåret.

Tjenester

Et selskap uten realkapital, for eksempel et selskap som leverer tjenester på Svalbard, kan komme i skatteposisjon for 28 pst. Dette kan for eksempel være fysiske tjenester som byggetjenester eller, i dagens moderne verden, intellektuelle tjenester som IT, konsulenttjenester etc. Igjen er intensjonen om at «alle selskaper med ordinær stedlig virksomhet på Svalbard skal skattlegges med lav svalbardskattesats.» Selv om det vil kreve en betydelig omsetning som kanskje ikke i dag er spesielt vanlig for Svalbard kan man ikke utelukke dette tilfellet. Dette er et eksempel på et tilfelle som vil kunne bryte med intensjonene.

Finansinntekter i selskaper med stedbunden virksomhet

Videre kan det tenkes at finansinntekter kan være inntekter på overskuddskapital som bidrar til å sikre en virksomhets soliditet og dermed arbeidsplasser på Svalbard. Det bør vurderes om rammene er vide nok til å tillate virksomheter med reell virksomhet på Svalbard til å ha rett også til finansinntekter med Svalbardskatt, i tråd med intensjonen i forslaget om at «*alle selskaper med ordinær stedlig virksomhet på Svalbard skal skattlegges med lav svalbardskattesats.*»

[—]

Vårt forslag er å benytte intensjonen direkte i lovteksten som følger og at det medtas en definisjon på «ordinær stedlig virksomhet»:

«Alle selskaper med ordinær stedlig virksomhet på Svalbard skal skattlegges med lav svalbardskattesats.»»

Skattedirektoratet kommenterer praktiske sider ved å benytte skattemessig verdi på realkapitalen, og uttaler i den forbindelse:

«Med skattemessige verdier må forstås inngangsverdier brukt ved inntektslikningen, justert for skattemessige opp- og nedskrivninger eller reguleringer etter skattereglene. Mange av disse verdiene vil framgå av skjema RF-1084 (Avskrivning) og RF-1217 (Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier), som selskapene leverer sammen med selvangivelsen. I konkrete tilfelle vil det kunne være behov for å innhente opplysninger fra skattyter som skal benyttes ved verdifastsettelsen. Det vil imidlertid vanskeliggjøre ligningsarbeidet med en bestemmelse om at realkapitalen skal ha vært på Svalbard mer enn $\frac{3}{4}$ av inntektsåret for å komme i betraktning, og det bør vurderes en mer praktikabel regel. En mulighet er at bare realkapital som har vært på Svalbard hele inntektsåret tas i betraktning, eventuelt bare realkapital som har vært på Svalbard ved utgangen av inntektsåret. Skattedirektoratet antar for øvrig av skattemessig verdi på realkapitalen skal ta utgangspunkt i den verdien som gjelder ved utgangen av året i ovennevnte tilfelle. Dette framkommer imidlertid ikke av forslaget til lovtekst. [—]

Forutsatt en enklere regel enn bestemmelsen om $\frac{3}{4}$ tilknytningstid for realkapitalen som nevnt ovenfor, er Skattedirektoratet enig med Finansdepartementet i at det administrativt ikke blir særlig mer byrdefullt for skattyter eller skatteetaten å håndtere regelverket som foreslått i pkt. 3 i høringen. Det skal imidlertid påpekes at vi må legge opp

til en manuell skatteberegning, da det ikke svarer seg ut fra en kost-nyttebetraktning å endre våre datasystemer for et så lite antall skattytere som det mest sannsynlig vil være tale om. Skattedirektoratet er for øvrig opptatt av at mest mulig skal behandles elektronisk, og det er generelt ikke ønskelig med manuell håndtering.»

Skatteetaten ved Svalbard skattekontor påpeker at de endringene i satsstrukturen som er gjennomført de senere årene, har redusert lønnsomheten av å kanalisere inntekt til selskaper på Svalbard. Dette er et moment som bidrar til å redusere behovet for tiltak som foreslått i høringsnotatet. Skattekontoret uttaler videre at

«Foreslått regelendring vil trolig i bare liten grad medføre merarbeid for skattekontoret ettersom få om noen selskaper vil bli berørt av endringen.»

Svalbard skattekontor har tilsvarende synspunkter som Skattedirektoratet når det gjelder kravet om at realkapitalen må bero på Svalbard mer enn $\frac{3}{4}$ av inntektsåret.

Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) er enig i behovet for endringer og har ikke konkrete innvendinger til forslaget.

Norges Rederiforbund uttaler blant annet:

«Det er slik vi vurderer det ingen grunn til å behandle internasjonal skipsfartsvirksomhet annerledes enn virksomhet som både drives på og ledes fra Svalbard. Organiseringen er en følge av virksomhetens egenart (den operative virksomheten må drives til havs, for eksempel der olje- og gassutvinningen skjer), og er ikke motivert ut i fra skattemessige hensyn. Videre kan ledelsen av slik virksomhet på Svalbard innebære betydelig aktivitet, og derigjennom sysselsetting og verdiskaping, samt verdifull kunnskap for annen næringsutvikling. Det er derfor ikke grunnlag for å likestille slik virksomhet med passive kapitalplasseringer – som en ønsker å ramme med endringsforslaget.

Det er også sannsynlig at aktivitet knyttet til skipsfarts- og petroleumsvirksomhet på og rundt Svalbard vil tilta i nær fremtid, blant annet som følge av økt fokus på nordområdene. Det er viktig at skattereglene for Svalbard tar høyde for en slik utvikling, og ikke er til ulempe for selskaper som skal aktivt ledes fra Svalbard.

På denne bakgrunn mener vi at endringsforslaget må justeres, slik at også inntekt fra virksomhet som ledes fra Svalbard (men der den operative virksomheten skjer / driftsmidlene befinner seg utenfor Svalbard) skattlegges med lav sval-

bardskattesats. Vi foreslår at Finansdepartementet vurderer nærmere en løsning der en ved beregningen av innslagspunktet for fastlandssats tar med driftsmidler (skip, rigger mv.) som befinner seg utenfor Svalbard, men som inngår i virksomhet som ledes (strategisk og/eller kommersielt) fra Svalbard.»

Norges Rederiforbund uttaler for øvrig at det kan reises tvil om den foreslåtte beregningsmåten gir tilstrekkelig skjerming mot fastlandssats for realisasjonsgevinster. Forbundet mener også at det bør kartlegges nærmere hvilke konsekvenser de foreslåtte endringene vil ha for berørte selskaper. Forbundet mener det er uheldig at det ikke er angitt hvilket inntektsår de foreslåtte endringene skal gjelde fra.

Svalbard næringsforening stiller seg kritisk til forslagene til endring. Foreningen uttaler:

«Skatteendringer har hatt negativ effekt på bedrifter og befolkningen her oppe. Det har allerede blitt færre arbeidsplasser som er relatert til virksomhet som blir berørt av skatteendringene.

Vi mener at en endring i skattereglene vil føre til:

- mindre nyansert og variert næringsliv på Svalbard
- mindre aktivitet
- begrenset nyetablering

Det er mer risikofylt å etablere virksomhet på Svalbard i forhold til på fastlandet, derfor er det viktig å beholde de fordelene som Svalbard har i relasjon til etablering av næringsvirksomhet. Vi mener at all etablering bidrar til aktivitet og sysselsetting i et så lite og sårbart samfunn som det vi lever i. Longyearbyen har i overkant av 2000 innbyggere, og selskaper som drives her oppe bidrar direkte eller indirekte positivt på annen næringsvirksomhet i byen. For å skape et robust familiesamfunn på Svalbard bør det være mulig å etablere allslags virksomhet her, slik at man lettere kan sysselsette en hel familie. Vårt fokus er å øke antall arbeidsplasser på Svalbard, og vi mener endringen kan motarbeide dette. Fradragssatsene kan dessuten økes betraktelig.»

23.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om bruk av fastlandssats på selskapsoverskudd over et variabelt innslagspunkt, men med enkelte justeringer i beregnings-

metoden for innslagspunktet. Endringene skal gi større sikkerhet for at ordinær virksomhet på Svalbard ikke får økt skatt.

I forhold til forslaget i høringsnotatet, økes laveste grenseverdi for høyere sats fra 10 mill. kroner til 15 mill. kroner. Faktoren for realkapital økes fra 0,15 til 0,2. Det stilles heller ikke krav om at realkapitalen skal befinne seg på Svalbard tre fjerdedeler av inntektsåret.

Tilstedeværelse på Svalbard er et sentralt mål i svalbardpolitikken. Slik tilstedeværelse bidrar til å sikre en troverdig og effektiv håndhevelse av Norges store områder i nord, både til lands og til havs. Det er viktig å videreføre et levedyktig svalbardsamfunn der miljøforvaltning, forskning, høyteknologi, kulldrift og reiseliv forenes innenfor rammer som sikrer at øygruppen bevares som et av verdens best forvaltede villmarksområder. Det må legges godt til rette for bosetting og næringsaktivitet på Svalbard.

Skattesystemet på Svalbard må tilpasses forholdene der og baseres på løsninger som sikrer konkurransedyktige rammebetingelser for investeringer og virksomhet på Svalbard. Det er bred enighet om at skattenivået på Svalbard bør være lavt for å opprettholde en stabil norsk bosetting og tilstedeværelse på Svalbard.

Samtidig som det legges til rette for variert næringsvirksomhet på Svalbard, er det viktig å unngå at gunstige skatteregler på Svalbard blir misbrukt.

De endringene som er gjennomført i skattelovgivningen for Svalbard de siste årene, har redusert lønnsomheten av å kanalisere kapitalinntekter mv. til Svalbard. Kapital- og selskapsskattesatsen er økt fra 10 til 16 pst. Det vil likevel fortsatt kunne være attraktivt å etablere selskaper på Svalbard for å få Svalbardskatt på avkastning av investeringer utenfor Svalbard.

Etter departementets vurdering er det nødvendig med tiltak for å redusere lønnsomheten av å kanalisere ren kapitalavkastning mv. til selskaper på Svalbard for å spare skatt.

Det lave skattenivået på Svalbard skal bidra til aktivitet og sysselsetting på Svalbard. Intensjonen er *ikke* å konkurrere med skatteparadiser om kapitalplasseringer for å få skatteinntekter av store plasseringer. Det lavere skattenivået på Svalbard bør ikke kunne utnyttes for å spare skatt på avkastning av investeringer som er gjort utenfor Svalbard, *og som ikke bidrar til aktivitet og sysselsetting på Svalbard*. At store kapitalinntekter kanaliseres til Svalbard uten å skape arbeidsplasser der, bidrar ikke til å oppfylle målene i norsk Svalbardpolitikk.

Det vil også kunne svekke Norges internasjonale omdømme på skatteområdet dersom våre skatteregler stimulerer til omfattende, passive eieretableringer på Svalbard med lav skattlegging av overskudd generert utenfor Svalbard.

På denne bakgrunn fremmes forslag om skattlegging med fastlandssats for den delen av selskapsoverskudd som er høyere enn 15 mill. kroner og som overstiger summen av

- 10 ganger kostnadene til lønn som blir skattlagt ved lønnstrekk
- 0,2 ganger skattemessig verdi av selskapets realkapital på Svalbard

Ved utformingen av forslaget har departementet lagt vekt på at ordinære selskaper som driver på Svalbard med ansatte og/eller investeringer der, ikke skal få noen ekstra skattebelastning.

At innslagspunktet baseres på en kombinasjon av lønn og realkapital, bidrar til at både arbeidsintensiv og kapitalintensiv virksomhet på Svalbard sikres lav skatt på selskapsoverskudd. De foreslåtte faktortallene innebærer at innsatsfaktorene arbeid og realkapital kan gi ekstraordinær god avkastning, samt at selskapene kan ha betydelige realisasjonsgevinster mv., uten å måtte svare skatt med fastlandssats. Det er med andre ord lagt inn en vesentlig sikkerhetsmargin i løsningen.

Innslagspunktet skal ikke kunne fastsettes lavere enn 15 mill. kroner. Denne minimumsgrensen gjør at et selskap eksempelvis vil kunne ha perioder uten ansatte hvor det kun forvalter et bankinnskudd, uten at det utløser beskatning med fastlandssats. Minimumsgrensen gjør også at det ikke vil være aktuelt å vurdere fastlandssats for selskaper med skattemessig overskudd som er lavere enn 15 mill. kroner.

Det relevante overskuddet er skattemessig overskudd etter framføring av eventuelt underskudd fra tidligere år.

Innslagspunktet for fastlandssats beregnes med utgangspunkt i selskapets lønnsutbetalinger som skattlegges etter lønnstrekkordningen, multiplisert med 10. For at lønn skal skattlegges etter lønnstrekkordningen, må den ansatte være skattemessig bosatt på Svalbard eller arbeidsinntekten må være vunnet ved arbeid på Svalbard under opphold av minst 30 dagers varighet. Det vises til svalbardskatteloven § 2-1 og § 2-2. Lønn som ikke oppfyller vilkårene for skattlegging til Svalbard, tas ikke i betraktning.

For å komme fram til innslagspunktet, gjøres det tillegg for selskapets realkapital som befinner seg på Svalbard, multiplisert med 0,2. Ved beregningen brukes skattemessig verdi av realkapita-

len. Realkapital på Svalbard omfatter fast eiendom og anlegg på Svalbard og andre fysiske eiendeler. Alle fysiske gjenstander som selskapet eier og som har tilknytning til selskapets verdiskapning, vil som utgangspunkt inngå. Eksempler er bygninger, råvarer, verktøy, maskiner og produksjonsutstyr.

I motsetning til i høringsutkastet stilles det ikke krav om at realkapitalen har befunnet seg på Svalbard mer enn tre fjerdedeler av inntektsåret. Etter forslaget er det tilstrekkelig at kapitalen befinner seg på Svalbard ved utgangen av inntektsåret, og det er skattemessig verdi på dette tidspunktet som vil være avgjørende. Svalbard avgrenses i denne forbindelse geografisk til landområdene, sjøterritoriet og kontinentalsokkelen.

Også tilknytningen til realkapital på Svalbard bidrar til at innslagspunktet gjenspeiler tilstedeværelse på Svalbard på en treffsikker måte.

Selskapets finanskapital vil ikke ha betydning ved fastsettelsen av innslagspunktet. Men ved at det generelt er lagt inn sikkerhetsmarginer ved beregningen av innslagspunktet, vil det også være rom for at et selskap kan ha betydelige finansinntekter.

Innslagspunktet for fastlandssats vil ikke gjenspeile *netto* investert kapital i virksomheten. Det er verdien av realkapitalen som har betydning, uten at gjeldsgraden påvirker innslagspunktet. Løsningen vil slik sett favorisere virksomhet som er finansiert med fremmedkapital, ved at det ikke tas hensyn til at gjeldsrentene reduserer overskuddet. Intensjonen med løsningen er imidlertid ikke å beregne en bestemt normalavkastning av netto investeringer i virksomheten, men å skjerme ordinære selskaper på Svalbard med aktivitet og investeringer der fra høyere beskatning. Løsningen innebærer at også selskaper med høy andel egenkapital skjermes effektivt, med god sikkerhetsmargin. Om skjermingen blir ytterligere effektiv for selskaper med stor grad av fremmedkapital, har etter departementets vurdering underordnet betydning. Intensjonen er at *alle* selskaper med ordinær stedlig virksomhet på Svalbard skal skattlegges med lav svalbardskattesats.

Den foreslåtte løsningen er administrativt enkel, og vil også være enkel å forholde seg til for selskaper på Svalbard. De aller fleste selskaper på Svalbard har et skattemessig overskudd som er lavere enn 15 mill. kroner, slik at det ikke er behov for å beregne innslagspunkt for høy sats med utgangspunkt i lønnsutbetalinger og realkapital på Svalbard. For selskaper med skattemessig overskudd over 15 mill. kroner vil i de fleste tilfeller lønn og verdien av fast eiendom og anlegg på

Svalbard være tilstrekkelig til å fastslå at det ikke er grunnlag for skattlegging med høy sats. Lønn som er skattepliktig etter lønnstrekkordningen, vil være registrert i selskapet. Også skattemessig verdi av fast eiendom, anlegg og annen realkapital som befinner seg på Svalbard ved utgangen av inntektsåret, vil normalt være lett å fastsette.

Endringene foreslås gjennomført i det årlige skattevedtaket for Svalbard. Det vises til § 3 i Justisdepartementets forslag til skattevedtak for Svalbard for inntektsåret 2012.

23.5 Redusert sats for kildeskatt på utbytte

23.5.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslår departementet at satsen for kildeskatt på utbytte fra selskap på Svalbard til aksjonær i utlandet reduseres fra 25 til 20 pst. I høringsnotatet vises det til at beskatningen av et selskap og dets eiere må ses i sammenheng, og at økt skatt på visse selskapsoverskudd muliggjør en reduksjon av kildeskattesatsen. Det vises også til at en kildeskattesats på 25 pst. er høy i internasjonal sammenheng. Svalbard er ikke omfattet av skatteavtaler, og det er derfor ikke mulig å redusere kildeskattesatsen gjennom skatteavtaler. Det taler også for en reduksjon av kildeskattesatsen fra 25 til 20 pst.

23.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har innvendinger mot forslaget om redusert kildeskattesats.

23.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Beskatningen av et selskap og dets eiere må ses i sammenheng. Innføring av fastlandssats på overskudd som skissert foran, vil være rettet inn mot avkastning av investeringer og virksomhet utenfor Svalbard. En slik økning av overskuddsskatten åpner mulighet for en viss reduksjon av beskatningen av eierinntekter fra selskap på Svalbard til aksjonær utenfor Svalbard. Departementet foreslår at satsen for kildeskatt på utbytte fra selskap på Svalbard til aksjonær i utlandet reduseres fra 25 til 20 pst.

En slik reduksjon av kildeskattesatsen vil innebære at satsen for kildeskatt blir mer i samsvar med det faktiske nivået i det ordinære norske skattesystemet, og det som ellers er vanlig nivå i internasjonal sammenheng.

Etter det ordinære norske skattevedtaket skal kildeskatt svares med en sats på «25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat». Den enkelte skatteavtale kan inneholde fritak for kildeskatt eller redusert sats. I de fleste avtaler er kildeskattesatsen fastsatt til 15 pst. I mange avtaler reduseres satsen ytterligere når mottakeren er et selskap som eier en viss prosentandel av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis mellom 10 og 25 pst. Dette innebærer i praksis at det sjelden vil være aktuelt å ilegge kildeskatt med 25 pst. ved utdeling av utbytte fra det norske fastlandet til utlandet. Svalbard er imidlertid ikke omfattet av norske skatteavtaler, og det inngås heller ikke egne skatteavtaler mellom Svalbard og andre stater. Noen tilsvarende reduksjon av kildeskattesatsen på grunnlag av skatteavtale er derfor ikke aktuell for Svalbards vedkommende. Manglende mulighet for reduksjon av kildeskattesatsen gjennom skatteavtale er et hensyn som taler for en lavere kildeskattesats enn 25 pst. I internasjonal sammenheng må en kildeskattesats på 25 pst. anses som høy.

Reduksjonen i kildeskatten foreslås gjennomført ved endring i bestemmelsen om kildeskatt i det årlige skattevedtaket for Svalbard. Det vises til § 6 i Justisdepartementets forslag til skattevedtak for Svalbard for inntektsåret 2012.

Det skal fortsatt ikke svares kildeskatt når selskap på det norske fastlandet deler ut utbytte til Svalbard, og omvendt.

At satsen på kildeskatt på utgående utbytte fra Svalbard reduseres fra 25 til 20 pst., kan i prinsippet gjøre det lønnsomt å kanalisere utbytte via selskaper på Svalbard for å få lavere kildeskatt. Det vil være aktuelt når kildeskatt ville bli ilagt med 25 pst. ved direkte overføring fra selskap på det norske fastlandet til aksjonær i utlandet. Etter departementets vurdering vil ikke dette utgjøre noe problem av betydning. I de fleste tilfeller er kildeskattesatsen redusert gjennom i skatteavtale, til et lavere nivå enn 20 pst. Skulle Svalbard likevel bli brukt som gjennomstrømningsland for å redusere skatt på utgående utbytte, vil transaksjonen etter omstendighetene kunne settes til side ved bruk av ulovfestet gjennomskjæring. Det vil da også kunne bli aktuelt å innføre kildeskatt på utgående utbytte fra det norske fastlandet til aksjonær på Svalbard. Departementet vil be Skatteetaten om å være særlig oppmerksomme på denne problemstillingen.

23.6 NOKUS og Svalbard

23.6.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at det presiseres i skatteloven at Svalbard ikke skal likestilles med «lavskatteland» etter bestemmelsene om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS).

I høringsnotatet vises det til at forslaget ikke kan anses som noen materiell endring. Løsningen må anses som naturlig fortolkning av gjeldende lovgivning. Men løsningen bør komme klarere og mer direkte til uttrykk i lovteksten.

23.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skatteetaten ved Svalbard skattekontor er fornøyd med at det presiseres at Svalbard ikke skal likestilles med «lavskatteland» i relasjon til NOKUS-bestemmelsene.

Utenriksdepartementet stiller spørsmål ved behovet for å presisere at Svalbard ikke skal likestilles med lavskatteland. Definisjonen av lavskatteland i skatteloven § 10-68 omhandler «land» og Svalbard er opplagt ikke eget land selv om Svalbard er eget beskatningsområde og selv om Svalbard etter skatteloven § 2-35 annet ledd a i skattek teknisk forstand skal likestilles med utland.

23.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at det framgår klarere av regelverket at NOKUS-reglene ikke skal få anvendelse for selskaper på Svalbard.

NOKUS-bestemmelsene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68 får anvendelse når et selskap er hjemmehørende i et lavskatteland. Skatteloven § 10-63 definerer lavskatteland som «land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge». På Svalbard er selskapsskattesatsen 16 pst., og således lavere enn to tredjedeler av den norske selskapsskattesatsen på 28 pst. Selv om Svalbard er en del av kongeriket Norge, og ikke eget «land», har departementet mottatt henvendelser som viser at det har hersket en del tvil om bruk av NOKUS-reglene for selskaper hjemmehørende på Svalbard. Det vises i denne forbindelse til det hovedprinsippet som er nedfelt i

skatteloven § 2-35 annet ledd a om at Svalbard i skatteteknisk forstand skal likestilles med utland.

Formålet med NOKUS-reglene er dels å bidra til investeringsnøytralitet mellom investeringer i og utenfor Norge, og dels å beskytte det norske skattefundamentet når norske skattytere investerer i selskaper i lavskatteland. Etter en formålsbeaktning er det ingen grunn til at NOKUS-reglene skal gjelde for selskaper på Svalbard, som er et eget norsk beskatningsområde underlagt norsk jurisdiksjon. For Svalbard er det lagt vekt på at skattenivået skal være lavt, for å sikre konkurransedyktige rammebetingelser for næringsvirksomhet. Bruk av NOKUS-regler for norske investeringer på Svalbard ville virke i motsatt retning, og bidra til å nøytralisere tilskitete skattemessige insitamenter på Svalbard. En slik skjerpelse ville da rettes direkte inn mot norske fastlandsinvestorer, ikke mot investorer på Svalbard eller i utlandet.

På denne bakgrunn fremmes forslag om lovendring for å få klarere fram at NOKUS-reglene ikke skal få anvendelse for selskaper på Svalbard. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-35 annet ledd a siste punktum.

23.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

23.7.1 Provenymessige konsekvenser

Forslaget om *bruk av fastlandssats* på bestemte deler av selskapsoverskudd retter seg mot spesielle skattemotiverte etableringer på Svalbard. Lønnsomheten av slike etableringer vil bli vesentlig redusert. Det er usikkert i hvilken grad Svalbard i framtiden ville blitt brukt som ledd i skatteplanlegging uten en slik endring, og de totale provenymessige konsekvensene av dette forslaget er derfor usikre. Men forslaget vil uansett ikke ha økonomiske konsekvenser for ordinære selskapsetablinger på Svalbard.

De aller fleste selskaper på Svalbard har et skattemessig overskudd som er lavere enn 15 mill. kroner. For disse selskapene vil det ikke være nødvendig å beregne innslagspunkt for høy sats med utgangspunkt i lønnsutbetalinger og realkapital på Svalbard. Disse vil uansett få hele overskuddet skattlagt med lav sats.

For selskaper med skattemessig overskudd over 15 mill. kroner, kan virkningene av forslaget illustreres med følgende eksempler:

Selskap A har lønnsutbetalinger på 5 mill. kroner som skatlegges etter lønnstrekkordningen. Selskapet eier et bygg med en skattemessig verdi på 2 mill. kroner. For dette selskapet vil kun eventuelt skattemessig overskudd (etter framføring av eventuelt underskudd fra tidligere år) utover 50,4 mill. kroner bli skattlagt med høy sats.

Selskap B har ingen lønnsutbetalinger som skatlegges etter lønnstrekkordningen, men har fast eiendom på Svalbard med skattemessig verdi på 100 mill. kroner. For dette selskapet vil kun eventuelt overskudd utover 20 mill. kroner bli skattlagt med høy sats.

Forslaget om *redusert kildeskattesats* ved utdeling av utbytte fra selskap på Svalbard til aksjonær i utlandet forventes ikke å få vesentlige økonomiske konsekvenser. Utbytte har i liten grad vært delt ut fra selskaper på Svalbard til aksjonærer i utlandet.

Forslaget om å presisere at Svalbard ikke skal likestilles med lavskatteland etter *NOKUS-reglene*, er kun en lovteknisk presisering og har ingen økonomiske konsekvenser.

23.7.2 Administrative konsekvenser

Forslagene som fremmes i dette kapitlet, vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser.

Forslaget om *bruk av fastlandssats* på bestemte deler av selskapsoverskudd vil medføre enkelte nye ligningsadministrative rutiner, se nærmere i avsnitt 23.4.3. Det er imidlertid lagt vekt på at løsningen skal være praktikabel for skattyterne og skattemyndighetene. Den foreslåtte løsningen vil ikke medføre behov for innberetning av nye opplysninger til skatteetaten, eller annen administrativ merbelastning for skattyterne. I sum vil dette forslaget ikke ha administrative konsekvenser av betydning.

Heller ikke forslaget om *redusert kildeskattesats* vil ha vesentlige administrative konsekvenser.

Forslaget om å presisere at Svalbard ikke skal likestilles med lavskatteland etter *NOKUS-reglene*, er kun en lovteknisk presisering og har ingen administrative konsekvenser.

24 Gjeninnføring av merverdiavgiftsfritak for garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver

24.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om endringer i merverdiavgiftsloven slik at det gis fritak for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Fritaket vil gjelde reparasjon av vare eller anlegg som den næringsdrivende har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet.

Forslaget, som vil ha betydning for garantireparasjoner av blant annet biler og hvite- og brunevarer, innebærer en gjeninnføring av et fritak som gjaldt i merverdiavgiftsloven 1969, i kraft av tidligere forskrift 16. juni 1972 nr. 1 (nr. 53) om avgiftsfritak for garantireparasjoner som utføres for utenlandsk oppdragsgiver. Forskriften ble opphevet i forbindelse med oppheving av merverdiavgiftsloven 1969.

Saken har vært på høring. Gjennomgående har høringsinstansene vært positive til forslaget om gjeninnføring av nevnte fritak. Departementet foreslår at forslaget til endringen i merverdiavgiftsloven skal tre i kraft fra 1. januar 2012.

24.2 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd er det en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette innebærer at det legges merverdiavgift på all omsetning av tjenester, herunder utførelse av reparasjoner, med mindre det er gitt unntak eller fritak i loven.

Omsetning er definert som levering av tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a). Omsetning er en grunnleggende forutsetning for avgiftsplikt, og innebærer at det skjer en gjensidig utveksling av ytelser. Retting av mangler etter kjøpsloven anses imidlertid ikke som vederlag for omsetning. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift på reparasjoner som omfattes av kjøpslovens regler om utbedring av mangler mv. For det som her omtales som

garantireparasjoner skal det derimot beregnes merverdiavgift.

Garantireparasjoner er nødvendige supplerings- og justeringsarbeider mv. som den utenlandske leverandør av varer eller anlegg etter leveringen plikter å utføre i garantitiden uten særskilt vederlag, for at ytelsen skal bli kontraktsmessig. Nødvendige garantireparasjoner vil være innkalkulert i det opprinnelig fastsatte vederlaget for leveransen, og dermed være avgiftsberegnet.

Når en garantireparasjon utføres av en annen part enn den som er involvert i det opprinnelige salget, skal reparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet faktureres med norsk merverdiavgift med mindre varene sendes utenfor merverdiavgiftsområdet. Det vises til merverdiavgiftsloven § 6-22 første ledd som setter som vilkår for fritak ved utførsel av tjenester at tjenesten er «helt ut» til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

En næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil måtte søke avgiften refundert etter merverdiavgiftsloven § 10-1. Nærmere vilkår for refusjon er fastsatt i merverdiavgiftsforskriften §§ 10-1-1 og 10-1-2.

Etter tidligere forskrift 16. juni 1972 nr. 1 (nr. 53) var garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver fritatt fra merverdiavgift. Forskriften ble opphevet i forbindelse med opphevingen av merverdiavgiftsloven 1969. I merverdiavgiftsloven 2009, som trådte i kraft 1. januar 2010, ble fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver ikke videreført. Det vises til Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) kapittel 10 Mindre materielle endringer, hvor det på side 43 er uttalt følgende:

«Departementet foreslår at § 16 første ledd nr. 12 og de to forskriftene ikke videreføres i den nye loven. [...] For de øvrige, avgiftspliktige tjenestene [forskrift nr. 53] vil en oppheving innebære at næringsdrivende i utlandet må søke om å få refundert inngående merverdiavgift med hjemmel i for-

slagets § 10-1. Dette innebærer en materiell endring i form av en likviditetsbelastning for de utenlandske næringsdrivende ved at de må betale merverdiavgift og det går noe tid før avgiften blir refundert.»

24.3 Oversikt over utenlandsk rett

24.3.1 EU-rett

EUs merverdiavgiftsdirektiv inneholder ingen særlige fritak eller særregler knyttet til garantireparasjoner. Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som anses som en avgiftspliktig person (B2B), skal etter hovedregelen beskattes der mottakeren er hjemmehørende, jf. artikkel 44 i merverdiavgiftsdirektivet.

Hovedregelen bygger på destinasjonsprinsippet, og som begrunnelse for en slik regel pekte EU-kommisjonen i COM (2003) 822 blant annet på at dette vil begrense behovet for registrering for merverdiavgift i andre land enn der tjenestetilbydere er etablert, og at man i stedet kan benytte mekanismen med omvendt avgiftsplikt for å kreve opp merverdiavgiften.

Dette innebærer at en garantireparasjon mellom to næringsdrivende i EU skal avgiftsberegnes der mottakeren er hjemmehørende (omvendt avgiftsplikt). For garantireparasjoner foretatt i Norge innebærer dette at reparatøren må beregne norsk merverdiavgift på reparasjonen, samtidig som oppdragsgiveren i EU må beregne merverdiavgift i sin hjemstat. Den norske merverdiavgiften kan imidlertid avlastes ved at vedkommende søker om refusjon av merverdiavgift i Norge.

24.3.2 Svensk og dansk rett

Svensk og dansk rett har per i dag ingen særbestemmelser om garantireparasjoner. Den svenske Mervärdeskattelag av 30. mars 1994 (1994:200) hadde tidligere en særregel for garantireparasjoner, men denne ble fjernet med virkning fra 1. januar 2003.

Både Sverige og Danmark har med virkning fra 1. januar 2010 implementert de nye leveringsstedsbestemmelsene i EUs merverdiavgiftsdirektiv.

Den svenske mervärdeskattelagen 1 § forutsetter således at bare «omsättning inom landet» kan være avgiftspliktig. Tjenester levert til næringsdrivende (B2B) anses omsatt i Sverige dersom kjøperen er etablert der, jf. 5 kap 5 §. For garantireparasjoner fra Norge eller en annen stat til oppdragsgiver hjemmehørende i Sverige vil det

– i tråd med merverdiavgiftsdirektivet – således være den svenske oppdragsgiveren som skal beregne svensk merverdiavgift, ikke den utenlandske leverandøren av reparasjonstjenesten. Tilsvarende vil en garantireparasjon levert *ut av* Sverige til Norge eller annen stat være fritatt fordi oppdragsgiveren ikke er etablert i Sverige.

En lignende endringsmodell er fulgt i Danmark. Etter den danske merværdiafgiftsloven § 1 er bare tjenester med leveringssted i Danmark avgiftspliktig, og i § 16 er det inntatt en bestemmelse der oppdragsgiveres etableringssted er bestemmende for leveringsstedet for tjenester levert til næringsdrivende (B2B).

24.4 Høring

Departementet sendte 9. juni 2011 på høring et forslag om gjeninnføring av fritak for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Høringsfristen ble satt til 9. august 2011.

Høringsnotatet ble sendt til 95 organisasjoner og instanser.

Følgende høringsinstanser har avgitt merknader til høringsforslaget:

- Bilimportørenes Landsforening
- Bertel O. Steen AS
- Den Norske Advokatforening
- HSH
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Skattedirektoratet
- Skattebetalerforeningen
- Den norske Revisorforening

Følgende instanser har uttalt at de ikke har noen merknader og/eller at de ikke ønsker å uttale seg:

- Barne- likestillings- og inkluderingsdepartementet
- Fornyings- administrasjons- og kirkedepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Arbeidsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Brønnøysundregistrene
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Fellesforbundet

- Handelshøyskolen BI
- Landsorganisasjonen i Norge
- Riksadvokatembetet
- Statens innkrevingsentral
- Finanstilsynet

Alle instansene som har uttalt seg om forslaget er positive til gjeninnføringen. Blant annet gir *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* og *Bilimportørenes Landsforening* uttrykk for at de støtter forslaget og mener gjeninnføringen er en god løsning for alle involverte parter.

Flere høringsinstanser har merknader til enkeltelementer i forslaget. Disse merknadene blir behandlet nedenfor under drøftelsen av de ulike delene av forslaget.

24.5 Departementets vurderinger og forslag

24.5.1 Behovet for lovendringen

Garantireparasjoner som utføres av en annen part enn den som er involvert i det opprinnelige salget, og som skjer på oppdrag for næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal faktureres med norsk merverdiavgift med mindre varene sendes utenfor merverdiavgiftsområdet. Den næringsdrivende vil, dersom han eller hun ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, måtte søke avgiften refundert.

I Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) ble det påpekt at det vil foreligge en likviditetsbelastning for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet ved at de må gå veien om refusjon for å få tilbakeført merverdiavgiften. Dette medfører også noe administrativt arbeid for de utenlandske oppdragsgiverne, samtidig som refusjonssøknadene medfører noe ekstra arbeid for Skatteetaten. Å gjeninnføre fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for oppdragsgiver hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, innebærer dermed en forenkling både for næringsdrivende og Skatteetaten.

Finansdepartementet legger også en viss vekt på at det med virkning fra 1. januar 2010 er foretatt endringer i EUs direktiv 2006/112/EF (Merverdiavgiftsdirektivet). Det vises til at utgangspunktet etter artikkel 44 nå er at leveringsstedet ved omsetning til næringsdrivende (B2B) er det landet mottakeren av tjenesten har etablert sin virksomhet i. Dette innebærer at næringsdrivende mottakere/oppdragsgivere utenfor EU ikke vil bli belastet avgift i reparatørens hjemland, og at næringsdrivende mottakere/oppdragsgivere i EU

– som får utført garantireparasjoner i Norge – vil bli belastet avgift både etter direktivet, og etter norsk intern rett. At merverdiavgiftsloven har en annen løsning enn EUs merverdiavgiftsdirektiv, vil dermed kunne innebære at tjenesten anses avgiftspliktig både etter reglene i reparatørens og oppdragsgivers hjemland, eller at tjenesten ikke vil bli gjenstand for avgiftsberegning overhodet.

Ut fra de hensyn som er nevnt ovenfor, mener departementet at det er gode grunner for å gjeninnføre fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for oppdragsgiver hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet fremmer forslag om gjeninnføring av nevnte merverdiavgiftsfritak.

24.5.2 Nærmere om lovforslaget

Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse i merverdiavgiftsloven kapittel 6 om at omsetning av garantireparasjoner for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket vil gjelde reparasjon av vare eller anlegg som den næringsdrivende/oppdragsgiveren har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet. Det skal være et vilkår at oppdragsgiveren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet foreslår at bestemmelsen i utgangspunktet utformes på samme måte som § 2 i den nå opphevede forskrift nr. 53, se omtalen ovenfor. Denne paragrafen satte som vilkår at garantireparasjonen «helt ut» skulle dekkes av den utenlandske oppdragsgiveren. Departementet antar imidlertid at det blant annet på grunn av avtalevilkår mellom norsk importør og oppdragsgiveren kan forekomme at den norske importør må dekke en del av omkostningene ved reparasjonsarbeidet. Departementet kan ikke se at dette bør være til hinder for at den del som dekkes av oppdragsgiveren omfattes av fritaket.

I *høringsrunden* har det kommet innspill om at når man nå legger fram forslag om gjeninnføring av nevnte fritak, burde man også sørge for å presisere at fritaket for merverdiavgift på en garantireparasjon både omfatter vare- og tjenestedelen av garantireparasjonen. Det vises til høringsuttalelsene fra *Bilimportørenes Landsforening*, *Bertel O. Steen AS* og *Den norske Revisorforening* som mener at fritaket også må gjelde varedelen av en garantireparasjon, dvs. at det i en slik reparasjon ikke må splittes mellom vare- og tjenestedelen, og faktureres med merverdiavgift for førstnevnte. *Bertel O. Steen AS* viser til at det at fritaket skal omfatte både vare- og tjenestedelen fulgte av en

naturlig språklig forståelse av rettskildene til § 2 i den tidligere forskriften nr. 53, og uttaler:

«Slik vi forstår det, gjaldt fritaket i tidligere Forskrift nr. 53 til merverdiavgiftsloven både reparasjonstjenester og deler/komponenter som naturlig medgår i forbindelse med utførelse av reparasjonen. Dette synspunktet finner støtte både i en naturlig språklig forståelse av bestemmelsen og i reelle hensyn. All den tid hensynene opplistet i punkt 2 ovenfor gjør seg like mye gjeldende for vare som for tjenester bør en gjeninnføring av fritaket for garantireparasjoner omfatte både tjenester og de deler/komponenter som naturlig medgår i forbindelse med utførelse av reparasjonen. For å unngå tolkningstvil foreslår vi at dette presiseres i lovteksten.»

Departementet viser til at i den perioden fritaket gjaldt, var det praksis for at det ikke ble skilt mellom vare- og tjenestedelen i en og samme garantireparasjon. Det har dermed vært praksis for at det gis fritak for merverdiavgift på hele garantireparasjonen. Departementet er enig i at dette er den mest naturlige tolkningen av den opphevede forskriften § 2, og at dette også bør danne utgangspunktet for lovforslaget i denne proposisjonen. Det er nær sammenheng mellom varedelen og reparasjonstjenesten i disse tilfellene.

Departementet legger dermed opp til at også varedelen av garantireparasjonen vil omfattes av det nye fritaket. Departementet ser imidlertid ikke behov for å presisere dette i lovteksten ettersom resultatet følger av en naturlig språklig forståelse av lovteksten.

Det vises til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 6-34.

24.5.3 Spørsmålet om ikrafttredelsestidspunktet

Høringsinstansene *Bilimportørenes Landsforening*, *Bertel O. Steen AS* og *Den norske Revisorforening* mener at gjeninnføringen av fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet bør gis tilbakevirkende kraft med ikrafttredelsesdato 1. januar 2010. Det er anført at opphevelsen av fritaket ikke var særlig godt kjent slik at det dermed må påregnes at et betydelig antall norske næringsdrivende ikke har avgiftsberegnet garantireparasjoner utført i 2010. I den sammenheng har Bertel O. Steen AS blant annet uttalt:

«Vi vil understreke viktigheten av at virkningstidspunktet for fritaket settes til 1. januar 2010, dvs. at regelverket gis tilbakevirkende kraft. Dersom en eventuell gjeninnføring «bare» gis virkning fremover i tid, vil det ventelig innebære ytterligere negative konsekvenser for de næringsdrivende. Vi viser her særlig til at opphevelsen av fritaket ikke er særlig godt kjent, og at det derfor må påregnes at et betydelig antall norske næringsdrivende pt. ikke har avgiftsberegnet garantireparasjoner utført i 2010, jf. nedenfor. Når de norske næringsdrivende med tiden blir kjent med opphevelsen, og som følge av dette utsteder faktura til utenlandske leverandører for garantiarbeider utført i 2010 hvor avgift beregnes, vil fristen for de utenlandske næringsdrivende til å søke refusjon av merverdiavgiften, ifølge praksis, være foreldet, jf. § 10-1-2 i mva-forskriften. Resultatet vil da bli at merverdiavgiften på garantiarbeider utført i 2010 vil bli en endelig kostnad – en konsekvens som vil være i strid med de grunnleggende avgiftsrettslige prinsipper som blant annet ligger til grunn for at det i Norge i det hele tatt er innført en refusjonsordning for utenlandske næringsdrivende.»

Departementet kan ikke slutte seg til dette ønsket om tilbakevirkning. Ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven 1969, som trådte i kraft 1. januar 2010, ble fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver ikke videreført. Gjeldende rett fra 1. januar 2010 har dermed vært at næringsdrivende i utlandet har måttet søke om å få refundert inngående merverdiavgift med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 10-1. Dette ble også påpekt i Ot.prp. nr. 76 (2008–2009). Gjeldende rett har altså vært klar på dette punktet. Departementet ser derfor ingen grunn til å gi gjeninnføringen av nevnte fritak tilbakevirkende kraft.

Ut fra de opplysningene som har framkommet i høringsrunden, legger departementet til grunn at flere aktører etter 1. januar 2010 ikke har avgiftsberegnet garantireparasjoner. Det vises videre til at foreldelsesbestemmelsen i merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd innebærer at alle refusjonssøknader etter 1. juli 2011 for året 2010 er foreldet. Fristen for å søke om refusjon vil dermed kunne være utløpt for mange. Sett i lys av dette vil departementet vurdere behovet for i forskrift å gi en forlenget foreldelsesfrist til å søke om refusjon for garantireparasjoner påløpt i 2010.

På denne bakgrunn foreslår departementet at gjeninnføringen av fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende

hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet skal tre i kraft fra 1. januar 2012.

24.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om gjeninnføring av fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiav-

giftsområdet vil fjerne den likviditetsmessige ulempen disse oppdragsgiverne i dag har ved å måtte søke refusjon av avgift. Dette vil bli motsvart av en tilsvarende ulempe for staten, med følgende tap av renteinntekter. Den likviditetsmessige ulempen og rentetapet for staten antas imidlertid å være svært begrenset. Forslaget vil dessuten føre til administrative fordeler for de næringsdrivende, samt til enkelte mindre administrative lettelsler for Skatteetaten.

25 Elektronisk levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift

25.1 Innledning

I dag kan omsetningsoppgave for merverdiavgift leveres enten elektronisk eller på papir. Departementet foreslår at elektronisk levering skal bli den alminnelige, pliktige leveringsform. Samtidig foreslås det at det skal kunne søkes om unntak fra plikten til å levere elektronisk. Der slikt unntak ikke er gitt, foreslås det innført en særskilt sanksjon ved manglende elektronisk levering av omsetningsoppgaven. Sanksjonen som kan ilegges er forhøyet utgående merverdiavgift med minst 250 kroner eller med inntil tre prosent. av avgiftsbeløpet, men ikke med mer enn 5 000 kroner.

25.2 Gjeldende rett

I merverdiavgiftsloven er bestemmelser om omsetningsoppgave mv. tatt inn i lovens kapittel 15.

Hovedregelen er at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave seks ganger i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-2. Fra dette utgangspunktet er det gitt unntak for næringsdrivende innen primærnæringene, jf. merverdiavgiftsloven § 15-4. Bestemmelsen fastslår at avgiftssubjekt innen fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer, skal levere oppgave én gang i året (primærnæringsoppgave). For merverdiavgiftspliktige med omsetning mv. inntil en million kroner per år, kan skattekontoret gi samtykke til levering av omsetningsoppgave en gang i året (årsoppgave), jf. merverdiavgiftsloven § 15-3.

Merverdiavgiftsloven § 15-6 har bestemmelse om særskilt omsetningsoppgave mv. for mottakere av fjernleverbare tjenester og mottakere av klimakvoter. Oppgaveterminen her er tre måneder.

Departementet er for alle typer oppgaver gitt myndighet til å fastsette skjema for omsetningsoppgave, og denne myndigheten er delegert til Skattedirektoratet.

Etter merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje ledd skal omsetningsoppgave leveres enten elektro-

nisk eller på papir. Dersom oppgaven leveres på papir, skal den undertegnes. Nærmere bestemmelser om elektronisk levering av oppgaver er gitt i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) §§ 15-7-1 og 15-7-2. Her er det gitt bestemmelser om hva som skal til for at en elektronisk oppgave skal anses underskrevet, om avvisning av mangelfulle elektroniske oppgaver og om at oppgave som er avvist, ikke anses som levert.

25.3 Utviklingen av elektronisk levering

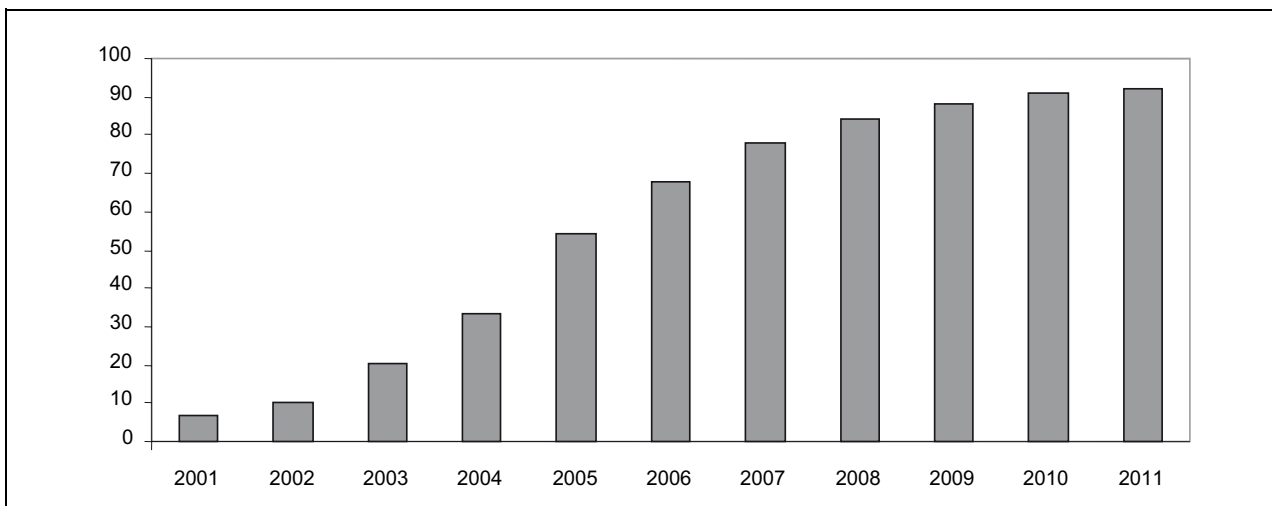
Da merverdiavgift ble innført i Norge i 1970, var avgiftsdeklarasjon på papiroppgave eneste praktiske alternativ.

I 2000 gjennomførte Skattedirektoratet prøve-drift med tilbud om elektronisk levering av omsetningsoppgave over internett for avgiftspliktige i Akershus. Fra mars 2001 omfattet tilbudet avgiftspliktige i hele landet. Fra en sped begynnelse i 2001 har det hele tiden vært en stigende anvendelse av ordningen med elektronisk levering av alminnelig terminoppgave, se figur 25.1. For annen termin 2011 var andelen elektronisk leverte terminoppgaver på ca. 92,3 pst.

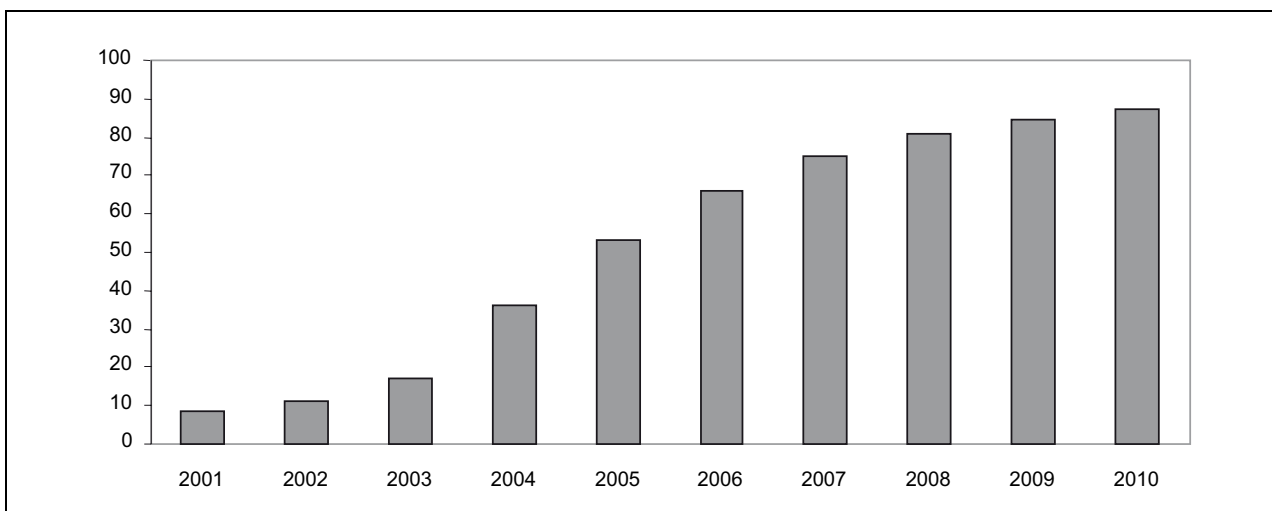
Merverdiavgiftspliktige med omsetning mv. inntil en million kroner per år, som leverer årsoppgave har ikke benyttet elektronisk levering i like stor grad som avgiftspliktige med alminnelig terminoppgave, se figur 25.2. For 2010 utgjorde andelen elektronisk leverte årsoppgaver 87,2 pst.

Andelen elektronisk leverte årsoppgaver fra primærnæringene viser en stigende tendens, se figur 25.3. Andelen elektronisk leverte primærnæringsoppgaver var i 2010 87,4 pst., og ligger nå litt over tallene for elektronisk leverte årsoppgaver ved lav omsetning.

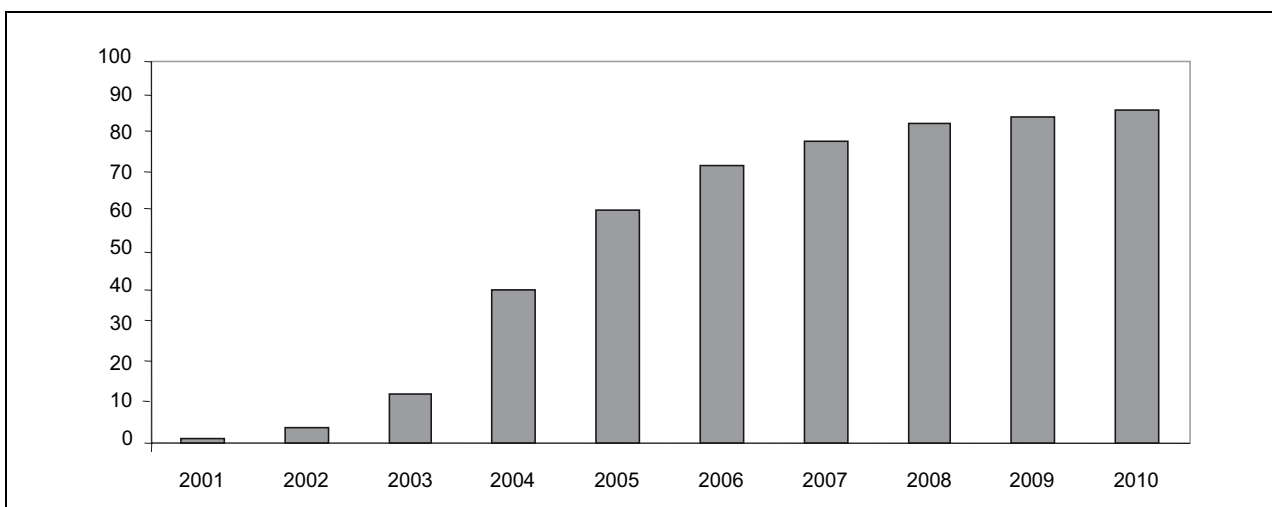
Det har videre vært en positiv utvikling i andelen elektronisk leverte omsetningsoppgaver for tjenesteimport. Fra 2005 til 2010 har andelen elektronisk leverte oppgaver økt fra 46,5 til 72,1 pst.



Figur 25.1 Andel elektronisk leverte terminoppgaver



Figur 25.2 Andel elektronisk leverte årsoppgaver



Figur 25.3 Andel elektronisk leverte årsoppgaver i primærnæringene

25.4 Høringen

Departementet sendte 12. mai 2011 på høring forslag om endringer i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften. Høringsnotatet ble sendt til 68 høringsinstanser med frist for merknader 12. august 2011. Departementet har mottatt merknader fra følgende høringsinstanser:

- Arbeidsdepartementet
- Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet
- Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kulturdepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Fellesorganisasjon
- HSH
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Bondelag
- Norges Lastebileier-Forbund
- Norsk Bonde- og Småbrukarlag
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet

I tillegg har Norges Blindeforbund hatt merknader til høringen.

Av de som har uttalt seg har *Arbeidsdepartementet, Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet, Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og politidepartementet, Kulturdepartementet, Kunnskapsdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Samferdselsdepartementet, Utenriksdepartementet, Finansnæringens Fellesorganisasjon og Toll- og avgiftsdirektoratet* ingen merknader til forslagene i høringsnotatet.

Statistisk sentralbyrå har ingen kommentarer til selve forslaget, men noen merknader knyttet til erfaringer med elektronisk rapportering.

En omtale av de øvrige høringsinstansenes merknader er inntatt nedenfor under avsnitt 25.5.

25.5 Departementets vurderinger og forslag

25.5.1 Forslag om pliktig elektronisk levering

Departementet foreslo i høringen å endre merverdiavgiftslovgivningen slik at elektronisk levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift blir den alminnelige, pliktige leveringsmåte.

Den Norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, HSH, NARF, Norges Blindeforbund, Norges Lastebileier-Forbund, NHO og Skattedirektoratet støtter forslaget.

NARF uttaler at de «anser det som riktig å endre dagens regler for levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift slik at elektronisk levering blir den alminnelige, pliktige leveringsform».

HSH uttaler at «foreslåtte tiltak vil ha en forenkende effekt og imøteser departementets forslag».

HSH og Norges Lastebileier-Forbund mener det er behov for informasjon omkring endringen. HSH påpeker «behovet for næringsdrivende til å få rettidig og fullgod informasjon om regelendringen, muligheten for unntak og sanksjonsbestemmelsen, og ber departementet særlig prioritere dette arbeidet i tiden før iverksettelsesdato». Norges Lastebileier-Forbund uttaler at det er «viktig at avgiftsmyndighetene informerer bedriftene om muligheten til å søke om fritak for plikten til elektronisk innlevering».

Norsk Bonde- og Småbrukarlag uttaler at de «kan være med på at elektronisk levering av omsetningsoppgaven er lovpålagt».

Norges Bondelag, NTL Skatt og Skattebetalerforeningen går imot forslaget om at elektronisk levering skal bli den eneste pliktige ordningen. Norges Bondelag og NTL Skatt mener myndighetene burde valgt positive virkemidler for overgang til en elektronisk levering av oppgavene. Norges Bondelag uttaler:

«Norges Bondelag mener den positive utviklingen de siste årene viser at den avgiftspliktige selv velger den mest rasjonelle løsningen uten spesielle incentiver fra myndighetenes side. Vi støtter derfor ikke uten videre forslaget om pliktig elektronisk innlevering av oppgavene, og er spesielt negativ til departementets forslag til sanksjoner ved brudd på den foreslåtte bestemmelsen.»

NTL Skatt uttaler:

«Dersom myndighetene ønsker at de oppgavepliktige skal anvende elektronisk innlevering, bør det oppnås ved at de elektroniske løsningene blir så enkle, gode og stabile at de oppgavepliktige velger den elektroniske løsningen fremfor en papirbasert løsning, og ikke gjennom bruk av pålegg og tvang.»

Departementet viser til at det, som ledd i satsingsarbeidet på forenklinger, i de senere årene har vært en generell omlegging til elektronisk rapportering til det offentlige og utvikling av gode elektroniske tjenester fra det offentlige til næringslivet. Dette gjelder også for elektronisk levering av omsetningsoppgaver. Utviklingen viser at dette har ført til at elektronisk levering i dag er den klart dominerende og prefererte leveringsform for omsetningsoppgaver for merverdiavgift, jf. figurene inntatt til avsnitt 25.3 ovenfor. Forslaget om pliktig elektronisk levering av omsetningsoppgave for merverdiavgift er etter departementets syn likevel et nødvendig tiltak for ytterligere å øke andelen elektronisk leverte omsetningsoppgaver.

Elektronisk oppgavelevering har mange fordele, framfor fortsatt levering på papir. Elektronisk rapportering og elektroniske tjenester gjør kommunikasjon mellom de næringsdrivende og det offentlige enklere og mindre ressurskrevende for begge parter. Elektronisk oppgavelevering gir også forbedret datakvalitet, ved at man unngår mulige feil ved overføring av data manuelt og får en elektronisk kontroll som reduserer antall tilfeller med mangelfullt utfylt skjema og skjema med logiske feil. Det vises også til at de administrative og økonomiske gevinstene øker når flere leverer elektronisk.

Etter departementets oppfatning er det ikke en uforholdsmessig byrde for de avgiftssubjektene som i dag leverer papiroppgave å gå over til elektronisk levering når de selv eller deres regnskapsbyrå eller annen fullmektig har mulighet for dette. Departementet mener videre at det ikke er en uforholdsmessig byrde at de som fortsatt har behov for å levere oppgaven på papir, må søke om tillatelse til det til skattekontoret, jf. nedenfor under avsnitt 25.5.2.

Departementet foreslår at en bestemmelse om plikt til å levere omsetningsoppgaven elektronisk inntas i merverdiavgiftsloven, se forslag til endring i § 15-7 tredje ledd første punktum. Samtidig foreslås det at departementet kan gi nærmere

regler om elektronisk levering i forskrift, se forslag til endring i § 15-7 fjerde ledd første punktum.

25.5.2 Fortsatt papirlevering etter samtykke

Noen avgiftssubjekter kan ha problemer med å levere omsetningsoppgave for merverdiavgift elektronisk, for eksempel på grunn av alder, sykdom, manglende internettdekning eller andre forhold. Med sikte på slike tilfelle foreslo departementet i høringen å innføre en adgang til å søke om samtykke til fortsatt å kunne levere oppgave på papir. Departementet foreslo at fritak fra plikten til elektronisk levering begrenses til to år av gangen.

Flere av instansene som støtter forslaget om pliktig elektronisk levering av omsetningsoppgaven, støtter også forslaget om en unntaksmulighet som åpner for fortsatt levering på papir. *HSH* uttaler at de anser «det som viktig at departementet gjennomfører forslaget om en unntaksmulighet og fortsatt anledning til innlevering av papiroppgave». *NARF* uttaler at de ser «det som viktig at det etableres en adgang til å søke om fritak fra å levere elektronisk» og at:

«Fritaksordningen bør etter vårt syn ikke praktiseres strengt da det allerede i dag er et overveldende flertall som leverer elektronisk og at det etter hvert som tiden går er grunn til å regne med at færre og færre vil søke om fritak.»

Norsk Bonde- og Småbrukarlag uttaler at fritak for elektronisk levering bør gis inntil oppgavegiver ønsker å gå over til elektronisk levering, og ikke kun for to år av gangen.

Skattebetalerforeningen uttaler:

«Ved søknad om registrering i Merverdiavgiftsregisteret foreslår Skattebetalerforeningen at det kan krysses av for papiroppgaver, istedenfor å måtte søke særskilt. Videre mener vi at det ikke bør stilles krav om fornyet søknad annet hvert år. Forslaget virker unødige kompliserende både for avgiftssubjektene og for skatteetaten.»

Den Norske Advokatforening har merknader knyttet til utlendingers mulighet for elektronisk levering, og uttaler at det «fremdeles må være fullt mulig – spesielt for utlendinger som er registrert ved mva-representant – å levere oppgaven via papirformat».

Departementet foreslår at ordningen med pliktig elektronisk levering av omsetningsoppgaven for merverdiavgift modifiseres ved at det kan søkes om samtykke til å levere oppgaven på papir. Adgangen til å søke om slikt samtykke vil gjelde alle avgiftssubjekt. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for å fastsette egne fritaksregler for utenlandske næringsdrivende. Den foreslåtte søknadsordningen vil også være tilgjengelig for disse.

Departementet mener det generelt bør legges opp til en liberal praksis for innvilgelse av søknad om å levere omsetningsoppgaven på papir. Søknader bør normalt innvilges dersom det ikke er klart at avgiftssubjektet har gode forutsetninger for å kunne levere oppgaven elektronisk. Samtidig bør fritak fra plikten til å levere elektronisk bare gis for en tidsbegrenset periode. En slik ordning vil bidra til at flere vil gå over til elektronisk levering når mulighetene for dette utvikler seg til det bedre. Utviklingen og bruk av elektroniske tjenester endres raskt. Bryet med å lage og behandle søknader om toårige fornyelser av tillatelse til papirlevering må anses marginalt. Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget i høringen om at det kan søkes om å levere oppgaven på papir for to år av gangen. Det foreslås at fristen for søknad om fritak skal være tre måneder før oppgavefristen for første oppgavetermin som fritaket skal gjelde for.

Departementet forslår at plikten til elektronisk levering av omsetningsoppgave skal tre i kraft 1. januar 2012, med virkning for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttredelsen, jf. avsnitt 25.7.

Ikrafttredelsestidspunktet sammenholdt med søknadsfristen på tre måneder før oppgavefristen, medfører at avgiftssubjekt som skal levere alminnelig tomåneders terminoppgave, får kort tid til å innrette seg etter ordningen. Oppgavefristen for første termin (januar og februar) er 10. april 2012. Avgiftssubjekter som fortsatt ønsker å levere terminoppgave på papir, må derfor søke om fritak fra plikten til å levere oppgave elektronisk senest 10. januar 2012. De som leverer årsoppgave, vil få bedre tid til å innrette seg etter ordningen, ettersom oppgavefristen for årsterminen 2012 ikke utløper før i 2013, henholdsvis 10. mars ved lav omsetning og 10. april for primærnæringene. Det blir en viktig oppgave for Skatteetaten å tilrettelegge for at særlig de som i dag er vant til å levere omsetningsoppgaven på papir, i tide får tilstrekkelig informasjon om muligheten til å søke om fortsatt levering av oppgaven på papir. Samtidig er det viktig at Skatteetaten gjennom informasjon bidrar

til at flere kan gå over til elektronisk levering av omsetningsoppgaven.

Bestemmelsen om adgang til å søke om samtykke til å levere omsetningsoppgave for merverdiavgift på papir, foreslås tatt inn i merverdiavgiftsloven, se forslag til endring i § 15-7 tredje ledd tredje punktum. Departementet foreslår videre at alle bestemmelser om papiroppgave tas ut av loven, se forslag til endring i § 15-8. Nødvendige bestemmelser om papiroppgave, herunder når søknad må være kommet fram, vilkårene for samtykke, perioden for fritak mv., foreslås i stedet tatt inn i merverdiavgiftsforskriften, se forslag til forskriftshjemmel i § 15-7 fjerde ledd annet punktum.

25.5.3 Forslag om forhøyet utgående avgift ved bruk av papiroppgave uten samtykke

Etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd har avgiftsmyndighetene en sanksjonsadgang når omsetningsoppgave ikke er kommet inn i rett tid eller ikke er utfylt på riktig måte. Utgående merverdiavgift for vedkommende termin kan da forhøyes med minst 250 kroner eller med inntil tre prosent av avgiftsbeløpet, men ikke med mer enn 5 000 kroner. Reelt sett er dette et overtredelsesgebyr i form av økt, utgående avgift. Departementet foreslo i høringen å innta en likeartet sanksjonsbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 21-2 annet ledd for de tilfellene hvor omsetningsoppgave er levert på papir uten at det er gitt samtykke til dette. Ved overtredelse av både første og annet ledd, for eksempel ved at oppgaven både er for sen og på papir uten samtykke, ble det forutsatt at forhøyet utgående merverdiavgift skal kunne ilegges etter begge ledd.

Den norske Revisorforeningen, HSH og Skattebetalerforeningen har merknader til bruken av forhøyet utgående merverdiavgift.

Den norske Revisorforening uttaler at:

«det bør reageres med advarsel, før straffesanksjon tas i bruk, dersom avgiftspliktige uten søknad leverer omsetningsoppgave i papir».

HSH uttaler:

«at det kan være behov for en form for «overgangsperiode», hvor papirinnlevering uten forutgående søknad og samtykke til dette, ikke sanksjoneres med foreslått «bot». Perioden hvor myndigheten bør avstå fra å sanksjonere brudd på plikt til å levere elektronisk bør settes til minst to termininnleveringer».

Skattebetalerforeningen uttaler:

«Skattebetalerforeningen mener det er lite hensiktsmessig å straffe næringsdrivende som gjør sin plikt ved å levere riktig omsetningsoppgave til rett tid, men hvor man har glemt å søke om å få levere på papir. Når nesten 90 % leverer elektronisk er det fordi de ser fordelene med det. Hvis man ønsker at flere skal levere elektronisk er det bedre med belønning enn straff, samt at systemet må gjøres så enkelt som mulig å bruke.

Den foreslåtte sanksjoneringen er ikke i tråd med skatteetatens egen strategi om å være «imøtekommende overfor skattyter og de vi samarbeider med». Finansdepartementet antar at årsaken til at noen ønsker å levere papiroppgaver kan skyldes høy alder, sykdom eller manglende internett. Hvis det er riktig, kan man tenke seg at nettopp høy alder eller sykdom bidrar til at man glemmer å søke. Forslaget om sanksjonering for å ha glemt å søke, anser vi som uheldig.»

Departementet viser til at det i høringsnotatet er uttalt at omsetningsoppgaver som blir levert på papir, uten at det er gitt fritak for plikten til elektronisk levering, ikke bør avvises, men behandles av avgiftsmyndighetene. Gitt at en slik oppgave har korrekt innhold og er levert i tide, legger departementet opp til at den godtas uten sanksjon i det gjeldende system. For å fremme etterlevelsen av plikten til å levere elektronisk er det dermed nødvendig at det er en egen sanksjon for brudd på denne plikten. Departementet opprettholder følgelig forslaget om en egen sanksjonsbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 21-2 annet ledd. Det har ikke noe for seg å innføre restriksjoner på papirlevering uten sanksjonsmulighet mot brudd på leveringsvilkårene.

Etter bestemmelsen vil de ytre rammene for ileggelse av forhøyet avgift etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd gjelde tilsvarende. Det innebærer at beløpets størrelse vil kunne graderes og gjøres høyere ved gjentatte overtredelser, samtidig som avgiftsmyndighetene også kan unnlate å ilegge forhøyet utgående avgift ved brudd på plikten til å levere elektronisk. Ved første gangs overtredelse bør det normalt bare reageres med en advarsel sammen med veiledning om riktig framgangsmåte.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 21-2.

25.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Kostnader i forbindelse med papirversjonen av merverdiavgiftsoppgavene utgjorde for 2009 mer enn 6 mill. kroner årlig.

Med utgangspunkt i dagens gode muligheter for å rapportere elektronisk må det forventes at behovet for søknad om fritak for elektronisk levering vil være av et begrenset omfang. Skatteetaten må imidlertid påregne et visst årsverksforbruk ved behandling av søknadene om fritak fra plikten til elektronisk levering. Selv om omfanget av papirleverte oppgaver antas å bli relativt lavt, må det opprettholdes en særskilt ordning med produksjon, utsending og etterbehandling av omsetningsoppgaver på papir. Under forutsetning av at dette kun vil gjelde et lite antall oppgaver, vil kostnadene for Skatteetaten bli svært begrenset.

Departementet antar således at det kan legges til grunn at innføring av obligatorisk elektronisk levering av merverdiavgiftsoppgavene vil medføre en kostnadsbesparelse for Skatteetaten i størrelsesorden 6 mill. kroner årlig.

Gjennomføring av departementets forslag vil utløse kostnader til informasjonstiltak, blant annet rettet informasjon til alle som omkring det aktuelle iverksettningstidspunkt får omsetningsoppgave på papir tilsendt fra Skatteetaten. Disse kostnadene antas ikke å overstige 500 000 kroner.

Noen av høringsinstansene har hatt merknader til departementets kostnadsanslag. Departementet kan imidlertid ikke se at merknadene som har kommet fram i høringsrunden, tilsier at disse estimatene bør endres.

25.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2012, med virkning for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttredelsen.

26 Elektronisk kommunikasjon med Statens innkrevingsentral

Domstoloven § 197 a gir Kongen hjemmel for å gi bestemmelser om elektronisk kommunikasjon med domstolene. Gjennom tvangsfullbyrdelsesloven § 2-13 er domstoloven § 197 a gitt tilsvarende anvendelse for de alminnelige namsmyndighetene. Slike bestemmelser er gitt i forskrift 25. juni 2010 nr. 977 om elektronisk kommunikasjon med namsmannen i saker etter tvangsfullbyrdelsesloven og i saker for forlikrådet. Forskriftshjemmelen i tvangsfullbyrdelsesloven dekker ikke kommunikasjon med særnamsmyndigheter som Statens innkrevingsentral. Heller ikke forskriftshjemmelen i forvaltningsloven § 15 a vedrørende elektronisk kommunikasjon mellom forvaltningen og publikum og eForvaltningsforskriften (forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommu-

nikasjon med og i forvaltningen) dekker Statens innkrevingsentral som særnamsmyndighet.

Statens innkrevingsentral har påbegynt et prosjekt for å legge til rette for elektroniske tjenester for sine brukere. I den forbindelse har innkrevingsentralen behov for at det åpnes for bruk av elektronisk kommunikasjon under tvangsfullbyrdelse fra 1. januar 2012. Departementet foreslår derfor at det i straffeprosessloven § 456 tredje ledd nytt fjerde punktum gis hjemmel for forskriftsbestemmelser om elektronisk kommunikasjon med Statens innkrevingsentral på samme måte som tvangsfullbyrdelsesloven § 2-13 gjør det for de alminnelige namsmyndighetene, se lovutkastet. Forslaget fremmes i samråd med Justisdepartementet som er ansvarlig departementet for straffeprosessloven.

27 Omtalesaker

27.1 Bruk av formuesverdier ved utskriving av eiendomsskatt

27.1.1 Innledning og sammendrag

En eiendoms anslåtte omsetningsverdi er utgangspunktet for verdsettingen både i formuesskatten og eiendomsskatten. Omsetningsverdien som er lagt til grunn for fastsetting av skattegrunnlagene varierer likevel betydelig mellom de to skatteformene.

Etter at nye verdsettingssystemer for næringseiendom og bolig ble innført i henholdsvis 2009 og 2010, har det blitt reist spørsmål om de nye formuesgrunnlagene også bør kunne brukes av kommunene som utgangspunkt for taksering av boliger og næringseiendom for eiendomsskatteformål. Dette vil kunne gi store administrative besparelser for de enkelte kommunene, som i dag kan ha betydelige kostnader til eiendomsskattefastsettelse, blant annet på grunn av dagens krav til befaring. Taksering av alle eiendommer i Kristiansand i 2011 er for eksempel beregnet å koste i overkant av 25 mill. kroner.

I tillegg til reduserte kostnader for kommunene kan det for skattyter virke mer logisk at samme grunnleggende markedsverdi legges til grunn ved beregning av formuesskatt og eiendomsskatt.

Departementet vil arbeide for å finne en løsning som gjør at kommunene innenfor visse bestemmelser kan dra nytte av de nye verdsettingssystemene i formuesskatten ved utskriving av eiendomsskatt. Det tas sikte på å legge fram et høringsnotat om problemstillingene knyttet til bruk av formuesverdier for eiendomsskatteformål rundt årsskiftet 2011–2012, slik at saken kan presenteres for Stortinget i løpet av 2012.

27.1.2 Gjeldende rett

27.1.2.1 Eiendomsskatt

Eiendomsskatten er en frivillig kommunal skatt. Kommunestyret avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen, og fastsetter hvert år

hvilke satser og regler som skal benyttes ved utskrivingen for det kommende skatteåret.

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova) § 3 angir flere utskrivingsalternativer for eiendomsskatt. Blant annet kan kommunestyret velge å skrive ut eiendomsskatt på faste eiendommer i hele kommunen eller bare på verk og bruk. Departementet viser til kapittel 20 for en oversikt over de ulike utskrivingsalternativene i eiendomsskatten.

Etter eiendomsskattelova § 8 skal eiendomsskatten «*reknast ut etter verdet (taksten) som eiendommen vert sett i ved likninga året før skattåret*». Bestemmelsen om bruk av formuesverdier ved utskriving av eiendomsskatt er kun trådt i kraft med virkning for kraftproduksjonsanlegg. Verdsetting av øvrig eiendom skal gjennomføres etter reglene i skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9 (byskatteloven), jf. eiendomsskattelova § 33 annet ledd.

Fast eiendom (med unntak av kraftanlegg) verdsettes normalt hvert tiende år, jf. byskatteloven 4. Det er kommunen som har ansvaret for takseringen.

Etter byskatteloven § 5 skal eiendomsskattegrunnlaget (taksten) settes til «*det beløp, som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg*». I tillegg til utvendig befaring benytter mange kommuner ulike former for sjablonger for å fastslå omsetningsverdi for bolig- og fritidseiendommer mv.

Eiendomsskatten er en objektskatt som skal betales av alle skattytere som eier eiendomsskattepliktige eiendommer i kommunen, uavhengig av eiers gjelds- og formuesforhold.

27.1.2.2 Formuesskatt

Etter lov 26. mars 1999 nr. 14 om fastsetting av skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-1 skal skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdi per 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for. Verdien av fast eien-

dom kan fastsettes lavere enn omsetningsverdien, jf. skatteloven § 4-10 første ledd.

Formuesverdi av boligeiendommer beregnes etter en sjablongbasert metode. Beregnet formuesverdi for den enkelte bolig tilsvarende boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats som er differensiert med hensyn til geografisk plassering, boligtype og byggeår. Kvadratmetersatsene beregnes av Statistisk sentralbyrå og oppdateres årlig i takt med prisutviklingen på boliger.

For skattyters primærbolig settes kvadratmetersatsen til 25 pst. av anslått kvadratmeterpris. For andre boliger (sekundærboliger) settes kvadratmetersatsen til 40 pst. av anslått kvadratmeterpris. Departementet viser til Prop. 1 L (2009–2010) kapittel 3 for en nærmere omtale av det nye boligsystemet.

Formuesverdi av utleid næringseiendom fastsettes med utgangspunkt i eiers faktiske utleieinntekter. Formuesverdi av ikke-utleid næringseiendom beregnes med utgangspunkt i sjablongfastsatte kvadratmetersatser. Formuesverdi av næringseiendom settes til 40 pst. av det beregnede formuesgrunnlaget.

Formuesverdi av primærbolig og fritidsbolig skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi (den såkalte sikkerhetsventilen), jf. skatteloven § 4-10 første ledd. For sekundærboliger og næringseiendom er sikkerhetsventilen 60 pst. av eiendommens omsetningsverdi.

27.1.3 Departementets vurderinger

De nye systemene for verdsetting av bolig og næringseiendom gir vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og omsetningsverdier, jf. Prop. 1 L (2009–2010) kapittel 3 og 4. Det er likevel lagt vekt på at det nye verdsettingssystemet for bolig skal være enkelt, og kvadratmetersatsene fastsettes med utgangspunkt i noen få kjennetegn som har statistisk innvirkning på omsetningsverdien. Også ved verdsetting av ikke-utleid næringseiendom benyttes en forenklet metode som gir en relativ grov inndeling på grunnlag av beliggenhet og eiendomstype.

Koblingen til den underliggende markedsverdien for fast eiendom kan være sterkere i eiendomsskatten. Dette skyldes at verdsettingen blir gjennomført av den enkelte kommune, gjerne ved bruk av en lokalt utviklet sjablongmodell som utgangspunkt. I tillegg må eiendommene besiktes ved takseringen. Eiendomsskattetakseringen for boliger kan derfor ofte være mer presis enn de sjablongbaserte metodene som er etablert for for-

muesskatteformål. Også for næringseiendom kan lokal taksering ofte treffe markedsverdien bedre enn den sjablongbaserte metoden i formuesskatten.

På den annen side kan kommunene normalt ikke justere eiendomsskattetakstene oftere enn hvert tiende år, slik at eiendomsskattetaksten ikke fanger opp endringer i de underliggende markedsverdiene innenfor takstperioden. Provenymessig kan imidlertid kommunene ta høyde for dette gjennom årlige justeringer i bunnfradrag (kun for bolig- og fritidseiendom) og/eller sats.

Eventuell bruk av formuesgrunnlaget ved eiendomsskattetakseringen reiser flere problemstillinger. Blant annet er de nye verdsettingssystemene i formuesskatten relativt enkle og ikke nødvendigvis like godt tilpasset lokale forhold som kommunale eiendomsskattetakster. De nye formuesskattesystemene inkluderer heller ikke all eiendom. Eksempelvis er formuesverdiene på fritidsbolig fremdeles nokså vilkårlige, og lite egnet for utskrivning av eiendomsskatt.

Med dagens system er det derfor ikke opplagt at kommunene uten videre kan benytte formuesgrunnlagene for bolig og næringseiendom ved eiendomsskattetakseringen. Samtidig vil en slik anvendelse av formuesgrunnlagene kunne gi store administrative besparelser for kommunene. Departementet vil derfor vurdere en løsning hvor kommunene innenfor visse bestemmelser kan dra nytte av de nye formuesgrunnlagene og eiendomsdata mv. på bolig og næringseiendom. Departementet må vurdere hvordan formuesgrunnlagene eventuelt kan benyttes i takseringsarbeidet, herunder om formuesgrunnlagene kan vektlegges ulikt innenfor kommunen. Det må også vurderes om kommunen kan velge å benytte formuesgrunnlag ved verdsetting av enkelte eiendomstyper, men ikke for andre. Det vil si at kommunene eventuelt kan bruke formuesverdier for bolig, og selv takserer næringseiendom.

Skatteetaten må i den forbindelse utarbeide et system for utlevering og kvalitetssikring av formuesgrunnlag og eiendomsdata mv. I tillegg til eventuell klage på kommunal verdsetting av fast eiendom vil mange også klage til skattekontoret dersom dette kan påvirke eiendomsskatten, herunder fra personer utenfor formuesskatteposisjon. Departementet legger derfor til grunn at antall klager til Skatteetaten på formuesverdsetting av fast eiendom kan øke betraktelig. En må derfor vurdere eventuelle tiltak for å håndtere det økte klageomfanget. I tillegg må det vurderes om (og i tilfelle hvordan) justerte eiendomsskattetak-

ster etter klage skal påvirke formuesskattegrunnlaget og omvendt.

De nye formuesverdiene på bolig og ikke-utleid næringseiendom fastsettes første gang i perioden juni til oktober 2011 (som ledd i ligningen for inntektsåret 2010). Mangel på nye formuesgrunnlag for en rekke boliger og ikke-utleid næringseiendom for inntektsåret 2010, uavklarte spørsmål knyttet til blant annet hvilke retningslinjer som bør gjelde og administrative forhold vedrørende utlevering av formuesverdier mv. gjør at det ikke er mulig å åpne for en fleksibel løsning allerede fra skatteåret 2012. Samtidig er det behov for at eventuelle endringer først skjer etter at saken har vært på alminnelig høring. Høringen kan blant annet avdekke kommunenes behov for tilgang til de nye formuesgrunnlagene ved utskrivning av eiendomsskatt, samt administrative utfordringer for kommuner og eiendomseiere mv.

Departementet tar sikte på å legge fram et høringsnotat om problemstillingene knyttet til bruk av formuesverdier for eiendomsskatteformål rundt årsskiftet 2011–2012, slik at saken kan presenteres for Stortinget i løpet av 2012. Avhengig av høringsmerkene kan forslaget eventuelt gi kommunene anledning til å implementere det nye regelverket med virkning fra skatteåret 2013.

27.2 Eiendomsskatt på maskiner og annet tilbehør til verk og bruk

27.2.1 Innledning og sammendrag

Ved utskrivning av eiendomsskatt skal maskiner, tilbehør og annet løsøre (heretter omtalt som tilbehør) normalt ikke inngå i eiendomsskattegrunnlaget. For eiendommer som faller inn under begrepet «verk og bruk», skal imidlertid tilbehør som anses å inngå som en del av anlegget inkluderes i grunnlaget. Regelen har blitt kritisert, blant annet for å være uklar og skape utilsiktede ulikheter og uforutsigbarhet. Departementet vil vurdere endringer i regelverket og sende ut et høringsnotat om problemstillingen rundt årsskiftet 2011–2012.

27.2.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatt kan skrives ut på de faste eiendommene i kommunen, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eieendomsskatteleva). Tilbehør og annet løsøre faller dermed i utgangspunktet utenfor grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt.

Når det gjelder verk og bruk, framgår det imidlertid av eieendomsskatteleva § 4 annet ledd

tredje punktum at: *«Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket.»*

Tilbehør kan altså på visse vilkår inkluderes i takstgrunnlaget for verk og bruk. Regelen er en videreføring av bestemmelser i tidligere by- og landsskatteleva fra 1911. Etter disse bestemmelsene inngikk tilbehøret i takstgrunnlaget dersom det utgjorde en integrert del av anlegget. Bakgrunnen for regelen var at slikt tilbehør ble ansett mer som en del av anlegget, enn som løsøre.

Den nærmere avgrensningen av regelen følger av rettspraksis. I henhold til denne skal det foretas en bred, skjønnsmessig vurdering av om tilbehøret er tilstrekkelig integrert i den faste eiendommen. Det skal blant annet legges vekt på den forretningsmessige og økonomiske tilknytning mellom anlegget og tilbehøret, om tilbehør og anlegg kan skilles fra hverandre uten uforholdsmessige økonomiske ofre og muligheten for annen økonomisk utnyttelse av bygningene uten tilbehøret. Sentrale momenter er tilbehørets fysiske forankring i anlegget, i hvilken grad det vil være mulig å flytte tilbehøret (størrelse og vekt mv.) vekk fra anlegget, samt anleggets generelle anvendelighet og anvendeligheten av tilbehøret andre steder.

Verdsettelsen av kraftverk for eiendomsskatteformål er særskilt regulert og foretas i dag med utgangspunkt i reglene for formuesbeskatning av kraftverk i lov 26. mars 1999 nr. 14 (skatteleva) § 18-5.

27.2.3 Departementets vurderinger

Det har kommet kritikk, blant annet fra Næringslivets Hovedorganisasjon, om at regelen er uklar og vanskelig å forholde seg til for kommunene samt at den skaper utilsiktede ulikheter og uforutsigbarhet for de eiendomsskattepliktige. Det er også hevdet at regelverket ikke er tilpasset den teknologiske utviklingen i næringslivet, med stadig større bruk av maskiner. Inkludering av tilbehør medfører derfor en relativt sett større eiendomsskattebelastning enn tidligere på verk og bruk.

Eiendomsskatt er i prinsippet en skatt som utskrives på fast eiendom. Adgangen til på visse vilkår å inkludere tilbehør i takstgrunnlaget er særegen for verk og bruk, og innebærer en forskjellsbehandling av disse sammenlignet med annen næringseiendom. Regelen skaper også forskjellsbehandling i eiendomsbeskatningen av

ulike typer verk og bruk med mer eller mindre integrert tilbehør. Vurderingen av om tilbehøret er «ein part av sjølve føretaket», som etter gjeldende rett skal inkluderes i takstgrunnlaget, er skjønnsmessig og kan i det enkelte tilfelle være krevende. Dette kan gi opphav til usikkerhet, tvister og ulik praktisering av reglene både innenfor kommunene og mellom kommuner.

En eventuell fjerning av reglene om å inkludere tilbehør vil imidlertid kunne skape nye vanskelige grensdragninger med hensyn til hva som skal anses å utgjøre selvstendige eiendomsskatteobjekter. I mange tilfeller kan tilbehøret også utgjøre en betydelig del av skattegrunnlaget ved utskrivning av eiendomskatt på verk og bruk. En opphevelse av reglene vil derfor kunne medføre betydelig provenytnap for mange kommuner.

Ettersom eiendomsbeskatningen av kraftverk baserer seg på skattemessige formuesverdier, vil en endring av tilbehørsregelen ikke få betydning for denne typen verk og bruk.

Departementet tar sikte på å legge fram et høringsnotat med vurderinger av problemstillingen rundt årsskiftet 2011–2012. Det tilsier at saken kan presenteres for Stortinget i løpet av 2012. Vurderingen må ses i sammenheng med utredningen om bruk av formuesverdier som grunnlag for utskrivning av eiendomskatt, jf. avsnitt 27.1 i denne proposisjonen.

27.3 Opphevelse av særregler om innberetning for fiske og fangst

Som ledd i skatteopplegget for 2012 har Finansdepartementet opphevet særreglene i skattebetalingsforskriften §§ 5-10-11, 5-11-7, 10-10-1 og 14-5-10 bokstav c for innberetning og innbetaling av forskuddstrekk i fiske- og fangstvirksomhet. Dette innebærer at arbeidsgiver i slik virksomhet må følge de ordinære reglene for tomånedlig innberetning og innbetaling av forskuddstrekk, i likhet med andre næringsdrivende arbeidsgivere.

De aktuelle særreglene gjelder bare oppgjørstadiet for skattetrekk, dvs. rapportering og betaling til skatteoppkreveren av foretatt forskuddstrekk i konkrete lønnsutbetalinger mv. Arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet behøver i dag bare å rapportere og betale trukne beløp samtidig med at det for en driftsperiode skjer alminnelig lønnsavregning (såkalt lottoppgjør) for de ansatte om bord. Trekkbeløpene skal som minimum innbetales og innberettes en gang årlig.

Særreglene ga ikke fritak for selve trekkplikten, dvs. arbeidsgivers plikt til å trekke skatt på hver lønnsdag og holde trekkmidlene separat på egen skattetrekkskonto inntil oppgjør og betaling (overføring fra skattetrekkskonto) skjer, jf. skattebetalingsloven § 5-12 første ledd. Fraværet av tomånedlig rapportering og innbetaling har imidlertid svekket etterlevelsen av den gjeldende trekkplikten. Det er avdekket en praksis innen næringen med å foreta en samlet trekkberegning og trekkgjennomføring siste lønnsdag for sesongen eller året. Denne uheldige praksis må avvikles. Innføringen av vanlig, tomånedlig oppgave- og betalingsplikt for trekkbeløp vil bidra til en slik avvikling.

Både kontroll- og innfordringshensyn tilsier at fiske- og fangstnæringen følger de alminnelige reglene for innberetning og betaling av forskuddstrekk. Hensynet til at fiske- og fangstnæringen bør likestilles med andre næringer, talte også for å oppheve særreglene. Med tanke på dagens kommunikasjonsteknologi for både oppgavelevering og bankforretninger, vil det ikke være noen særlig større administrativ byrde å ha tomånedlige oppgjørs- og betalingsterminer i fiske- og fangstnæringen enn det er for andre næringer med ambulende virksomhet. I bunn ligger at arbeidsgiveren skal ha utført de administrative utbetalings- og trekkrutinene knyttet til hver enkelt utlønning for ansatte. Tilleggsarbeidet ved å oppgi og betale de trukne beløpene annen hver måned blir da temmelig marginalt.

Det er anslått at arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet vil få et rentetap pålydende ca 7 millioner kroner årlig ved å måtte innbetale skattetrekksmidlene hyppigere. Deler av fiske- og fangstnæringen vil også kunne få noen mindre merkostnader knyttet til regnskap og administrasjon. Ordningen vil uansett ikke være mer byrdefull enn det den er for mange mindre næringsdrivende med lønnsutbetalinger i andre næringer.

Ved en ikrafttreden fra 2012 ville forskriftsendringen få virkning allerede for lønnsutbetalinger og skattetrekk i første trekktermin i 2012 (januar-februar), med oppgave- og betalingsfrist 15. mars 2012. Dette kan komme litt brått på. Som en overgangsordning har departementet derfor fastsatt i forskrift at første termin i 2012 slås sammen med andre termin (mars–april), slik at første oppgave- og betalingsfrist etter de nye regler for fiske og fangst blir 15. mai 2012. Det vil gi bransjen god tid til å tilpasse seg regelendringene.

27.4 Tiltak for å styrke skattyters rettigheter

27.4.1 Bakgrunn for saken

I Inns. 213 S (2010–2011) til Dokument 8:17 S (2010–2011) Representantforslag fra stortingsrepresentantene Ulf Leirstein, Christian Tybring-Gjedde og Anders Anundsen om å bedre rettssikkerheten for skattyter, viser finanskomiteen til at skattyters rettssikkerhet er et viktig tema som det er all grunn til å rette søkelyset mot. God og rettferdig behandling av skattyterne er en viktig forutsetning for skattesystemets legitimitet og for høy skattemoral. Komiteen viser også til at Skatteetaten behandler i underkant av fire millioner selvangivelser hvert år, og at effektivitet og rasjonell behandling må balanseres mot den enkeltes rettssikkerhet.

Et flertall i finanskomiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, ba i innstillingen Regjeringen komme tilbake på en egnet måte med en vurdering av skattyters rettssikkerhet i et større perspektiv.

27.4.2 Rettssikkerhet i offentlig forvaltning

27.4.2.1 Innledning

Rettssikkerhet i forvaltningen er tradisjonelt oppfattet som at den enkelte skal være beskyttet mot overgrep og vilkårlighet fra myndighetenes side, og at en skal ha mulighet til å forutberegne sin rettsstilling og forsvare sine rettslige interesser. Et grunnleggende krav til forvaltningen er at den skal treffe avgjørelser på grunnlag av en forsvarlig saksbehandling. Borgerne skal være sikret en rettferdig og korrekt behandling. Før forvaltningen treffer en avgjørelse, skal den avgjørelsen gjelder, ha rett til å uttale seg og å forsvare sine interesser. Som grunnleggende rettssikkerhetsgarantier anses blant annet retten til å få innsyn i hva saken dreier seg om, muligheten til å fremme sitt syn på saken og at like saker behandles likt. Retten til å klage på avgjørelser, samt gjennomføring og organisering av klageordningene er sentralt for rettssikkerheten.

Rettssikkerheten for den enkelte kan derfor ivaretas ved betryggende regler for saksbehandling i forvaltningen. I praksis må hensynet til rettssikkerhet i saksbehandlingen også avveies mot hensynet til effektivitet. Forvaltningen skal treffe et betydelig antall beslutninger og det er viktig at dette gjøres innenfor en forsvarlig kostnadsramme og at beslutningene treffes innen rimelig

tid. Samtidig er det at borgerne får klarhet i sine rettigheter og plikter innen rimelig tid også et viktig rettssikkerhetsprinsipp.

Rettssikkerheten kan også underbygges ved at lover, forskrifter og regelverk er enklest mulig. Arbeidet med forenklingen i forvaltningen kan slik sett bidra til å styrke rettssikkerheten.

27.4.2.2 Forvaltningsloven

De alminnelige reglene om forvaltningens saksbehandling er nedfelt i forvaltningsloven. Forvaltningsloven er utformet med tanke på at den skal passe i de fleste forvaltningssaker. Forvaltningsloven gir derfor saksbehandlingsreglene for alle forvaltningsorganer, med mindre det er gitt særskilte regler. Forvaltningsloven har regler om blant annet habilitet, veiledningsplikt, taushetsplikt, varsling, partsinnsyn, klage og omgjøring. Forvaltningsloven gjelder som hovedregel for all offentlig saksbehandling. På en del områder foreligger det imidlertid særlige hensyn som gir behov for særregler, som supplerer forvaltningsloven eller erstatter denne på visse områder.

Merverdiavgiftsloven inneholder en rekke forvaltningsbestemmelser, blant annet om taushetsplikt, opplysningsplikt, fastsetting av merverdiavgift ved skjønn, klage og endring mv. Forvaltningsloven gjelder bare utfyllende der merverdiavgiftsloven ikke har egne forvaltningsbestemmelser.

27.4.2.3 Ligningsloven

På skatteområdet er det gitt særskilte saksbehandlingsregler i ligningsloven. Ligningsloven gir en uttømmende regulering av saksbehandlingsreglene i skattesaker. Forvaltningsloven gjelder derfor ikke i skattesaker.

Forvaltningsreglene i ligningsloven er utformet spesielt med tanke på skattesaker. En viktig forskjell mellom forvaltningsloven og ligningsloven knytter seg til hvem som har hovedansvaret for sakens opplysning. Etter forvaltningsloven har forvaltningen i større grad en veilednings- og utredningsplikt enn etter ligningsloven. Det følger av forvaltningsloven at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes.

Ligningsforvaltningen bygger på et selvangivelsesprinsipp, der avgjørelsene i første rekke er basert på opplysninger man har fått på grunnlag av oppgaveplikter. Begrunnelsen for dette er at det dreier seg om en masseforvaltning, der det treffes tusenvis av avgjørelser. En utredningsplikt

etter forvaltningsloven på dette området ville vært svært ressurskrevende og gå kraftig utover effektiviteten.

Det kan også nevnes at det gjelder strengere regler om taushetsplikt i skattesaker enn etter forvaltningsloven. Ettersom opplysningspliktene i skatte- og avgiftssaker er omfattende, er det svært viktig at de opplysningspliktige kan stole på at de kan gi opplysningene uten fare for at de kommer på avveie. Det er også strengere regler om habilitet.

En annen forskjell mellom forvaltningsloven og skatteforvaltningen knytter seg til klageorganene. Etter forvaltningsloven behandles klager av overordnet forvaltningsorgan, mens det er nemnder som er klageinstans i skatte- og avgiftssaker. I ligningsforvaltningen har man folkevalgte skatteklagenemnder.

Ligningsmyndighetenes vedtak berører nesten alle borgere i Norge, i tillegg til selskaper og andre skattepliktige. Ligningsforvaltningen arbeider også under et sterkt tidspress. Hvert år skal ligningen til omtrent fire millioner skattytere ferdigstilles. Dette krever en rekke særskilte saksbehandlingsregler. På den annen side er det avgjørende at skattyterne har tillit til ligningsmyndighetenes behandling av dem. Dette er et sentralt premiss for å opprettholde den norske velferdsmodellen. Rettssikkerhet i ligningsforvaltningen er derfor særlig viktig.

27.4.3 Tiltak for å styrke skattyters rettssikkerhet

Etter departementets oppfatning sikrer gjeldende regelverk og Skatteetatens praksis en betryggende behandling av skattyterne. Det er likevel behov for regelmessig å se på regelverket og praktiseringen av dette, slik at kvaliteten på saksbehandlingen og rettssikkerheten er best mulig.

Skatteetaten har fokus på kvalitet i alle deler av sitt arbeid. Hensynet til borgernes rettssikkerhet er svært sentralt. Brukerundersøkelser viser at de aller fleste skattytere er godt fornøyd med Skatteetatens servicenivå. Det arbeides likevel hele tiden med tiltak for å forbedre servicenivået gjennom forbedring av Skatteetatens rutiner. Skatteetaten skal ha et bevisst og reflektert forhold til sin praksis og sine saksbehandlingsrutiner for å innrette disse på et vis som på beste måte forener hensynet til effektiv saksbehandling med hensynet til skattyters rettssikkerhet. Etaten må også ta initiativ til endringer når det blir avdekket behov for dette.

Det er en utfordring at regelverket knyttet til skatte- og avgiftsforvaltningen er oppdelt og lite samordnet. Departementet tar derfor sikte på å gå gjennom forvaltningsreglene på Skatteetatens område, først og fremst skatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, med sikte på å harmonisere disse. En slik gjennomgang vil omfatte temaer som opplysningsplikt for skatte- og avgiftspliktige, endring, kontrollbestemmelser, partsinnsyn, dekning av sakskostnader mv. Etter departementets oppfatning bør forvaltningsreglene for disse områdene samles i en egen skatteforvaltningslov. Dette vil sikre en hensiktsmessig tilnærming som gjør det mulig å behandle de grunnleggende rettsikkerhetsprinsippene på tvers av ulike skatte- og avgiftsarter. En slik bred gjennomgang er også viktig ut fra forenklingshensyn for næringslivet. Balansen mellom forenkling og rettssikkerhet må imidlertid ivaretas. Dette vil også gjøre regelverket mer oversiktlig og lettere å anvende både for skattyterne og Skatteetaten. Et slikt prosjekt er omfattende og vil først kunne gjennomføres på noe lengre sikt. Behovet for en slik gjennomgang er større på enkelte områder, og i første rekke er det ønskelig å se nærmere på kontrollreglene og klagereglene. Dette kan gjennomføres før den større gjennomgangen av forvaltningsreglene på Skatteetatens område.

Som et ledd i oppfølging av forslagene fra Skatteunndragelsesutvalget er departementet allerede i gang med en bred gjennomgang av kontrollreglene på skatte- og avgiftsområdet. En viktig del av denne gjennomgangen er å se hen til personvern og rettsikkerhetsprinsippene.

En viktig del av skattyternes rettssikkerhet er knyttet til retten til å klage. Etter departementets oppfatning bør derfor også klagereglene på skatte- og avgiftsområdet gjennomgås. Også denne gjennomgangen bør ta sikte på størst mulig grad av samordning på skatte- og avgiftsområdet. Gjennomgangen bør omfatte alle spørsmål knyttet til klagebehandlingen. Eventuelle harmoniserte bestemmelser om kontroll og klage vil kunne inkorporeres i en felles lov.

Når kontroll- og klagereglene er gjennomgått med sikte på størst mulig grad av samordning, kan siste del av denne prosessen bestå i at man samler alle forvaltningsbestemmelsene for skatt og merverdiavgift i en egen skatteforvaltningslov.

Regelgjennomgangene skissert ovenfor er omfattende og tidkrevende å gjennomføre. Det vil derfor også være nødvendig løpende å vurdere forbedringstiltak som kan gjennomføres på kortere sikt.

27.4.4 Skattyters rettssikkerhet – tiltak som bør vurderes på kort sikt

Departementet har også sett nærmere på om det på kort sikt er mulig å gjennomføre lovendringer som ytterligere vil styrke skattyternes rettssikkerhet. Etter departementets oppfatning bør det vurderes å gjeninnføre muligheten til å ilegge tilleggsskatt med redusert sats og å oppheve bestemmelsen om at skattyter i visse situasjoner mister klageretten.

Under stortingsbehandlingen av representantforslaget kom det opp spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt med en sats på 30 pst. når arbeidsgiver innberetter lønn for sent til at opplysningene kommer med i forhåndsutfylt selvangivelse, men tidsnok til at opplysningene kommer med ved ligningen. Finansministeren uttalte da at dette er et av de spørsmål som det vil bli sett nærmere på ved oppfølgingen av finanskomiteens behandling av representantforslaget.

Bakgrunnen for at spørsmålet kom opp, er at etter innføring av nye regler for tilleggsskatt i 2010 er det ikke lenger adgang til å ilegge tilleggsskatt med redusert sats på 15 pst. Denne satsen ble særlig benyttet i de tilfellene ligningsmyndighetene satt med opplysningene om inntektene ved ligningen slik at ligningen ble riktig, selv om skattyter ikke ga opplysninger om dette i selvangivelsen.

Samtidig som muligheten til å ilegge 15 pst. tilleggsskatt ble fjernet, ble imidlertid reglene om unnskyldningsgrunner endret. Etter de nye reglene skal det mindre til for at skattyters forhold anses unnskyldelig og at skattyter fritas for tilleggsskatt. Mange av de som tidligere fikk 15 pst. tilleggsskatt er nå helt fritatt. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) om tilleggsskatt er lite synlige feil i tredjepartsoppgaver (lønnsoppgaver, kontooppgaver mv.) nevnt som eksempel på hva som skal anses som unnskyldelig forhold etter de nye reglene. I slike tilfeller skal det altså ikke ilegges tilleggsskatt i det hele tatt.

Selv om en del av de skattyterne som tidligere fikk tilleggsskatt med 15 pst. nå er helt fritatt for tilleggsskatt, mener departementet at erfaringen med de nye tilleggsskattereglene tilsier at en vurderer spørsmålet om en redusert sats på nytt. Departementet mener derfor det bør vurderes en endring i ligningsloven som gjeninnfører muligheten til å ilegge tilleggsskatt med redusert sats når ligningen blir riktig, selv om skattyter ikke har oppfylt opplysningsplikten ved ikke å rette den forhåndsfylte selvangivelsen.

Samtidig er det viktig å oppfylle intensjonen med større anvendelse av reglene om unnskyldelige forhold. Departementet vil derfor ta opp dette med Skattedirektoratet, for å sikre at etaten anvender unntaket for tilleggsskatt i tråd med intensjonene.

Etter ligningsloven kan skattyteren i visse situasjoner miste klageretten. De viktigste situasjonene er dersom skattyter har unnlatt å levere selvangivelse, næringsoppgave mv., har unnlatt å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om eller har unnlatt å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg. Det er den som trefter vedtak i saken som avgjør om skattyter skal miste klageretten. Ved denne avgjørelsen følger det av ligningsloven at det blant annet skal legges vekt på spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått.

Etter departementets oppfatning er denne regelen unødvendig streng. Den har heller ingen parallell i forvaltningsloven. Det kan også reises prinsipielle motforestillinger mot å anvende tap av prosessuelle rettigheter som en sanksjon. Departementet vil derfor vurdere å oppheve denne regelen. Skattyter som for eksempel unnlater å levere selvangivelse, kan fortsatt skjønnsignes og ilegges tilleggsskatt.

Forslagene om å gjeninnføre muligheten til å ilegge tilleggsskatt med en sats på 15 pst. og opphevelse av bestemmelsen om at skattyteren i visse situasjoner kan miste klageretten, krever lovendring. Departementet vil arbeide videre med disse forslagene med sikte på å sende eventuelle endringsforslag på høring i høst, slik at en kan fremme forslag om lovendringer våren 2012.

27.5 Skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2010

27.5.1 Innledning

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. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte vedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfelleskap.

Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis det gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

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.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1/Prop. 1 L/Prop. 1 LS. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2010 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 24 søknader avgjort i 2010, mot 27 året før. Tre av de 9 søknadene som gjaldt transaksjoner i Norge ble avslått. Fire av de 15 søknadene som gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene ble avslått.

27.5.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. er undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha

fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). 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 om skattefritak. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i FSFIN § 11-20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringseideler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerliggerte selskaper etter skatteloven § 10-40. 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 stemmene 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 2010 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 27.5.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11-22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11-21 tredje ledd, 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. Fritak eller nedsettelse kan bare gis når særlige grunner taler for det, og fritaket klart vil lette omorganiseringen. Departementets vedtak i 2010 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i avsnitt 27.5.4.

27.5.3 **Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern**

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd supplerer de generelle skattereglene knyttet til konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11-21 første ledd, jf. FSFIN § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer («fusjonsfordring/fisjonsfordring») etablert mellom mor- og datterselskaper ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2 tredje ledd og § 13-2 annet ledd gjennomført etter fordringsmodellen.

I 2010 er det behandlet bare en søknad der fritak etter § 11-21 har vært aktuelt. Dette var som ledd i en større omorganisering der det også ble gitt fritak etter skatteloven § 11-22. Se nærmere omtale nedenfor under avsnitt 27.5.4.2.

27.5.4 **Praksis etter skatteloven § 11-22**

27.5.4.1 *Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge*

Det er avslått en søknad om skattefritak for realisasjonsgevinst i forbindelse med bytte av aksjer mot aksjer i et annet selskap, som ville vært skattepliktig etter skatteloven § 10-31 for de personlige aksjonærene og etter skatteloven § 2-38 sjette ledd for selskapsaksjonærene. Det ble redegjort for at skatteloven § 11-22 er forutsatt benyttet der skattereglene hindrer en ønskelig omorganisering med sikte på rasjonalisering og effektivisering av virksomheten. Etter departementets praksis kan skattereglene ikke anses til hinder for en omorganisering når omorganiseringen kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede generelle fritaksreglene i skatteloven kapittel 11. Dette gjelder også der en anvendelse av de lovfestede generelle fritaksreglene er administrativt og finansielt mer tyngende enn den framgangsmåten skattyter vil foreta omorganiseringen på, og som det søkes skattefritak for.

Avslått er også en søknad om fritak for en kommunes skatteplikt for tre prosent av inntekten ved realisasjon av aksjer i et energiselskap, jf.

skatteloven § 2-38 sjette ledd. Avslaget ble begrunnet med at overdragelsen ikke medførte de rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter som oppfyller lovens vilkår. Det ble vist til at de aktuelle rasjonaliseringseffekter må vedrøre selve driften av den virksomhet som drives i det foretak de skatteutløsende transaksjoner relaterer seg til, dvs. dens vekst- og inntektspotensiale. Etter praksis er oppnåelse av administrative eller finansielle fordeler ikke ansett tilstrekkelig til at vilkårene anses oppfylt. Det samme gjelder rene endringer i eierstrukturen. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor de eiertransaksjoner det søkes skattefritak for ikke involverer eksterne parter eller andre eksisterende virksomheter, som kan medvirke til å realisere rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter knyttet til virksomhetsutøvelsen slik loven krever.

Med samme begrunnelse ble det også avslått en søknad om skattefritak for realisasjonsgevinst, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd og uttaksbeskatning fra et kraftselskap (DA) og dets eierkommuner i forbindelse med likvidasjon av kraftselskapet. Det ble dessuten vist til at det synes mulig å gjennomføre omorganiseringen med skattemessig kontinuitet og uten umiddelbar beskatning etter de alminnelige reglene. Eventuelle regnskapsmessige ulemper ved en slik framgangsmåte anses ikke som grunnlag for at en annen skatteutløsende framgangsmåte kan få skattelempling.

Det er i to saker innvilget skattefritak etter skatteloven § 11-22 for skatt på inntekt som oppstår på eiendeler underlagt landbeskatning ved omfordeling av eierandeler og for endring av deltakerandel i bruttolignet interessentskap med virksomhet både på sokkelen og på land. Omfordelingen/endringen av deltakerandel ville i begge tilfellene være skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. I begge sakene ble det satt vilkår blant annet om at inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på eiendeler underlagt landbeskatning videreføres uendret i det enkelte selskap som har foretatt investeringen. Det gis ikke fradrag for eventuelle tap som oppstår på eiendeler underlagt landbeskatning ved omfordelingen av eierandeler/endring av deltakerandel.

I tre tilfeller er det gitt samtykke til skattefritak for planlagt sammenslåing av sparebanker i tråd med reglene om sammenslåing av sparebanker og finansinstitusjoner, som ikke er organisert i aksjeselskaps form, jf. lov av 10. juni 1988 nr. 40 (finansieringsvirksomhetsloven).

I den ene saken ble departementet bedt om å ta stilling til om de generelle lovfestede reglene om fusjon av selskaper kommer til anvendelse på transaksjonen. Departementet bemerket at de

overdragende bankene i dag ikke har utstedt egenkapitalbevis. Ved sammenslåingen vil den overtakende banken utstede slike instrumenter, som overføres til de overdragende bankene/nyopprettede sparebankstiftelsene som vederlag for de overførte bankvirksomhetene. En slik reorganisasjonsmodell harmonerer i utgangspunktet ikke med det grunnleggende kravet til eierkontinuitet som følger av de lovfestede fusjonsreglene. Uten å ta uttrykkelig stilling til om den foreliggende transaksjonen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter de generelle reglene i skatteloven kapittel 11, valgte departementet å behandle saken som en søknad om skattefritak etter skatteloven § 11-22.

I disse sakene ble blant annet satt vilkår om at skattepliktig gevinst som blir realisert ved overføring av sparebankvirksomheten fra sparebank A til sparebank B, beregnes og rapporteres til skattekontoret. Videre må skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter mv. tilknyttet den overførte sparebankvirksomheten, videreføres hos sparebank B med skattemessig kontinuitet. Den overtakende sparebanken trer inn i skattemessige forpliktelser og skatteposisjoner knyttet til den overførte virksomheten. Kontantvederlaget mottatt for den overførte sparebankvirksomheten skal anses som skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11, og skatteloven § 2-38 kommer til anvendelse. Skattemessig inngangsverdi på egenkapitalbevisene som mottas ved omorganiseringen settes lik samlet skattemessig verdi av den virksomhet som overføres. Ved realisasjon av egenkapitalbevis som mottas ved omorganiseringen, forfaller en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst til beskatning. For å hindre dobbeltbeskatning av gevinsten, dersom realisasjon av egenkapitalbevis i sparebank B utløser beskatning i henhold til fastsatte vilkår, kan skattemessig inngangsverdi på de overførte eiendeler oppskrives (forholdsmessig) tilsvarende det beskattede beløp, jf. skattelovforskriften § 11-21-10 annet ledd siste punktum.

Det er samtykket i skattefritak for gevinst som oppstår ved omdanning av et gjensidig forsikringsselskap til allmennaksjeselskap, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 2c III. Fritaket omfattet gevinstbeskatning ved overføring av hele virksomheten til et nystiftet allmennaksjeselskap og bytte av egenkapitalbevis til aksjer i allmennaksjeselskapet. Samtykket omfattet også inntektsføringen av tre prosent av gevinsten på eiendeler som var omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 sjettededd. Departementet la særlig vekt på

at vedtaket gjaldt omdanning, som gjennomføres med full skattemessig kontinuitet. Det ble blant annet satt vilkår om at den skattepliktige gevinsten som realiseres ved overføringen av virksomheten og byttet av egenkapitalbevisene til aksjer i det nystiftede allmennaksjeselskapet, skal beregnes og rapporteres til skattekontoret. Med skattepliktig gevinst menes inntekt som er skattepliktig etter skattelovens ordinære regler, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, og den del av inntekten (dvs. 3 pst.) som skal anses som skattepliktig inntekt etter skatteloven § 2-38 sjettededd. Skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler som overføres uten skattlegging, skal videreføres hos allmennaksjeselskapet, som også trer inn i skattemessige forpliktelser knyttet til den virksomheten som overføres. Skattemessig verdi og ervervstidspunkter på egenkapitalbevisene skal videreføres på aksjene som gis som vederlag for egenkapitalbevisene. Videre skal inngangsverdien på aksjene i det nystiftede aksjeselskapet som utstedes som vederlag for den «eierløse» kapitalen, settes til en nærmere angitt andel av den skattemessige nettoverdien av den overførte virksomheten. Det ble også satt vilkår om at ved skattlegging ved senere realisasjon av aksjer i allmennaksjeselskapet som knytter seg til den «eierløse» kapitalen, kan skattemessig inngangsverdi på de overførte eiendelene som omfattes av fritaksmetoden oppskrives forholdsmessig tilsvarende den delen av det skattlagte beløpet (gevinsten) som faller på disse eiendelene, multiplisert med $33\frac{1}{3}$. Skattemessig inngangsverdi på de øvrige overførte eiendelene kan oppskrives forholdsmessig tilsvarende den delen av det skattlagte beløpet (gevinsten) som faller på disse eiendelene.

27.5.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, 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 individuelle 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. Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene. Det vises til avsnitt 27.5.5 angående nye regler for omorganiseringer over landegrensene.

Det er behandlet en søknad om fritak for personlige aksjonærer for gevinstbeskatning som ville oppstå ved at selskaper hjemmehørende på Bermuda og British Virgin Islands fusjonerer med et sveitsisk selskap, som ledd i en reorganisering av konsernstrukturen. Departementet la til grunn at flytting av et holdingselskap uten at de underliggende virksomheter blir berørt av omorganiseringen, ikke oppfyller lovens vilkår til rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter. De aktuelle rasjonaliseringseffekter må vedrøre selve driften av den virksomhet som drives i de foretak de skatteutløsende transaksjoner relaterer seg til, det vil si dens vekst og inntektspotensiale. Oppnåelse av administrative eller finansielle fordeler er ikke ansett tilstrekkelig til å oppfylle vilkårene. Det samme gjelder rene endringer i eierstrukturen.

En søknad om samtykke til skattefritak for tre prosent av inntekten ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd, ble avslått. Det heter i vedtaket blant annet:

«Med virkning fra 7. oktober 2008 ble det innført en innstramning i fritaksmetoden, som innebærer at tre prosent av alle skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 skal inntektsføres, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kapittel 6. Denne inntektsføringen har sammenheng med fradrag for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter mv. Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for en selskapsaksjonær. Etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 gis det bare fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden er likevel fradragsberettiget etter en særregel i skatteloven § 6-24. Departementet la til grunn for forslaget at kostnader knyttet til skattefrie inntekter normalt ikke bør være fradragsberettiget. For å slippe skillet mellom kostnader som vedrører skattefrie aksjeinntekter og andre fradragsberettigede kostnader, ble det innført en bestemmelse som medfører at tre prosent av alle skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 skal inntektsføres. Med denne inntektsføringen tas det sikte på en sjablongmessig reversering av de tidligere fradragsførte kostnadene.

Den særegne formen for beskatning etter skatteloven § 2-38 sjette ledd, og formålet med og effekten av denne bestemmelsen, tilsier at det normalt ikke kan gis samtykke til fritak for denne inntektsføringen. Det vises til at inntektsføringen skal kompensere for at det gis fradrag for kostnader som er tilknyttet de skattefrie aksjeinntektene.

Departementet vil også peke på at inntektsføring av tre prosent av gevinsten etter skatteloven § 2-38 sjette ledd innebærer en skatteeffekt på 0,84 prosent (28 prosent av 3 prosent) på den ellers fritatte gevinsten, og at 97 prosent av gevinsten er skattefrie. En beskatning i denne størrelsesorden kan bare helt unntaksvis og i særlige tilfeller antas å medføre et hinder for omorganisering.»

Videre ble det vist til kravet etter skatteloven § 11-22 om at det må være påtagelig at innvilgelse av skattefritak vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Dette vilkåret er blitt tolket slik at transaksjonen ikke må vedtas eller iverksettes før det er søkt om skattefritak, med mindre det er tatt forbehold om et begunstigende vedtak, jf. St. meld. nr. 16 (1997–98) avsnitt 6.1.4. I søknaden ble det opplyst at det i den inngåtte avtalen ikke var tatt inn et uttrykkelig forbehold om skattefritak. Omstendighetene underbygget at transaksjonene ville bli gjennomført uansett om det ble gitt samtykke til skattefritak eller ikke.

En søknad om skattefritak for gevinst på eien-deler mv. etter skatteloven § 10-71 ved utflytting av et europeisk selskap (se nærmere Ot.prp. nr. 17 (2004–2005) fra Norge ble avslått. Det ble vist til at det er en forutsetning for å innvilge skattefritak at eiendelene fortsatt er knyttet til et fast driftssted her i landet.

Det er også avslått en søknad om skattefritak for norske aksjonærer i et utenlandsk selskap for gevinst som oppstår ved at aksjene byttes mot aksjer i et nystiftet norsk selskap, og for gevinst som vil oppstå ved at opsjoner på aksjer i det utenlandske selskapet byttes mot opsjoner på aksjer i det nystiftede norske selskapet. Det var også søkt om skattefritak på vegne av det nystiftede norske selskapet for gevinst som vil oppstå ved realisasjon av aksjer i det utenlandske selskapet (datter), enten som følge av innløsning av aksjer ved kapitalnedsettelse, fisjon med etterfølgende likvidasjon av det utfisjonerte selskapet, eller full likvidasjon av det utenlandske selskapet. Avslaget er begrunnet med at omorganiseringen ikke ville medføre rasjonaliserings- eller effektiviseringseffekter som oppfyller lovens vilkår. Etter praksis er oppnåelse av administrative eller finansielle fordeler ikke ansett tilstrekkelig til at vilkårene skal anses oppfylt. Det samme gjelder rene endringer i eierstrukturen. Det er gitt samtykke i tre søknader om skattefrie overføring av virksomhet, herunder eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra norske aksjeselskaper til filial av utenlandsk selskap. Det er satt vilkår blant annet om følgende:

- Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter for de eiendeler og den virksomhet som overdras til den norske filialen, videreføres på filialens hånd.
- Den norske filialen er avskåret fra å kreve beskatning etter de særskilte reglene i skatteloven § 8-5 fjerde ledd.
- Den norske filialen trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.
- Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11-21-7 («Sikkerhetsstillelse for skatt») gjelder tilsvarende så langt den passer for skatt, som kan utlignes i medhold av skatteloven § 9-14, eller som følge av at det utenlandske selskapet realiserer hele eller deler av virksomheten som ble overført.

I en sak var det søkt om skattefritak ved fusjon etter reglene om fusjon over landegrensene i allmennaksjeloven kapittel 13, jf. aksjeloven § 13-25. Slike fusjoner var ikke omfattet av skattelovens regler om skattefri fusjon, jf. skatteloven § 11-1 flg. Det ble gitt skattefritak blant annet på vilkår om skattemessig kontinuitet knyttet til eiendeler, rettigheter og forpliktelser, som overdras fra norsk selskap til det utenlandske selskaps nyetablerte norske filial. Den nyetablerte norske filialen skal tre inn i de skattemessige forpliktelsene som måtte være knyttet til det overdratte.

Det er i et tilfelle gitt skattefritak for realisasjonsgevinst som utløses ved at et norsk registrert utenlandsk foretak med hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge, overfører filialens virksomhet til norsk aksjeselskap. Det ble satt vilkår blant annet om at samtlige vilkår i skattelovforskriften §§ 11-21-1 til 11-21-10 skal gjelde tilsvarende. Styret i det utenlandske overdragende selskap må overfor skattekontoret som ligner selskapets filial i Norge, skriftlig bekrefte at selskapet overtar den betingede skatteplikt som følger av skattelovforskriften § 11-21-10. Videre skal skattekontoret motta redegjørelser fra det overtakende norske selskap som forutsatt i skattelovforskriften § 11-21-8. Selskapet skal herunder framlegge en verdsettelse av filialens aktiva og passiva, samt en beregning som viser den gevinst som ellers ville blitt utløst ved transaksjonen (det vil si «den fritatte inntekt», jf. skattelovforskriften § 11-21-10).

For det samme konsern som nevnt i avsnittet over ble det i 2010 også søkt om skattefritak ved realisasjonsgevinst som utløses hos et norskregistrert utenlandsk foretak med hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge ved fisjon og senere etterfølgende fusjon med et annet utenlandsk sel-

skap. Fisjonen ville utløse skattepliktig realisasjon av virksomheten knyttet til filialen i Norge som overdras, og være skattepliktig hos det overdragende selskap (ved filialen), jf. skatteloven § 2-3 første ledd b, jf. skatteloven § 5-1. Fusjonen ville utløse skatteplikt hos det overdragende selskapet. For fisjonen ble det satt vilkår blant annet om at skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag, ervervstidspunkter og andre skatteposisjoner knyttet til de eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overdras, settes lik de skattemessige verdier på overdragelsestidspunktet. Det overtakende selskap trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.

Når det gjelder fusjonen ble det blant annet stilt vilkår om at denne må gjennomføres i samsvar med reglene om skattefrie fusjoner av norske selskaper i skatteloven kapittel 11 så langt de passer. Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag, ervervstidspunkter og andre skatteposisjoner knyttet til de eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overdras, settes på sistnevntes hånd lik de skattemessige verdier på tidspunktet for fusjonen. Det overtakende selskap trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.

Det er gitt samtykke til skattefritak for realisasjonsgevinst knyttet til aksjer, som oppstår ved fusjon av utenlandsk datterselskap med et annet utenlandsk selskap i samme konsern. Overføringen av aksjene i det utenlandske datterselskapet til det overtakende utenlandske selskapet medfører plikt til å inntektsføre tre prosent av realisasjonsgevinsten, jf. skatteloven § 2-38 sjettede ledd. Det ble blant annet satt vilkår om at fusjonen må gjennomføres etter de samme prinsipper som ligger til grunn for skattefrie fusjoner av norske selskaper i skatteloven kapittel 11 så langt de passer. Skattemessige inngangsverdier på aksjene som mottas som vederlag settes lik skattemessige inngangsverdier på de realiserte aksjene. Ervervstidspunkt og inngangsverdier fordeles forholdsmessig på vederlagsaksjene i samsvar med skatteloven § 10-36. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktige til Norge i henhold til norske skatteregler. Dersom skattyters skatteplikt til Norge opphører etter skatteloven § 2-2 første ledd, eller anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av realisasjonsgevinster ved utflyttingen, jf. skatteloven § 10-71.

Det er behandlet en søknad om skattefritak i forbindelse med fusjon av et norsk selskap med et nystiftet utenlandsk selskap gjennomført ved at

eiendelene i det norske selskapet, som hovedsakelig bestod av aksjer i utenlandske selskaper, ble overført til det nystiftede utenlandske selskap som tingsinnskudd. Som vederlag skulle det mottas aksjer i det nystiftede utenlandske selskap. Det norske selskapet skulle så likvideres. Søknaden gjaldt skattefritak for det norske selskapets plikt til å inntektsføre tre prosent av beregnet inntekt ved uttak i forbindelse med transaksjonen. Videre var det søkt om skattefritak på vegne av det norske selskapets aksjonærer for realisasjonsgevinst knyttet til likvideringen av selskapet. Det ble ikke gitt skattefritak på selskapsnivå fordi det norske skattefundament ville bli svekket som følge av at det etter transaksjonen ikke skulle være en filial i Norge. For gevinsten på aksjonærenes hender som følge av likvideringen ble det gitt skattefritak blant annet på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet. Ervervstidspunkter og inngangsverdier fordeles forholdsmessig på vederlagsaksjene i samsvar med skatteloven § 10-36. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal ethvert beløp som overstiger disse aksjenes inngangsverdi skattlegges som utbytte på aksjonærenes hender. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom senere realisasjon av vederlagsaksjene i henhold til skatteavtalen med Sverige vil være skattepliktig til Sverige, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatten på den gevinsten som ble vunnet ved realisasjon av aksjene i selskapet til umiddelbar betaling. Dersom aksjonærenes skatteplikt til riket opphører etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2, eller aksjonærene anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av realisasjonsgevinster ved utflyttingen, jf. skatteloven § 10-71.

Det er gitt skattefritak for overføring av virksomhet fra den norske filialen av et utenlandsk selskap til en nyopprettet norsk filial av et nystiftet utenlandsk konsernselskap. Det ble blant annet stilt vilkår om at den skattepliktige gevinst som overføring av eiendeler og virksomhet til en ny filial utløser, skal beregnes og rapporteres til ligningsmyndighetene. Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og andre skatteposisjoner som er knyttet til de eiendeler og den virksomhet som overføres skal videreføres hos det nystiftede utenlandske konsernselskap, som også

skal tre inn i de skattemessige forpliktelser som er knyttet til det overførte.

Det er gitt skattefritak for gevinst som oppstår ved at aksjer i et norsk holdingselskap byttes mot deltakerandeler i et limited liability partnership hjemmehørende i Storbritannia. Det ble satt vilkår blant annet om at skattemessig inngangsverdi på deltagerandelene som mottas som vederlag for aksjene, settes hos de aksjonærene som er skattepliktige til Norge lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet. Ved tilbakebetaling av innbetalt kapital knyttet til deltagerandelene skal ethvert beløp som overstiger skattemessig inngangsverdi på deltagerandelen, skattlegges som utdeling fra selskapet. Gevinst ved senere realisasjon av deltagerandel er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom senere realisasjon av deltagerandel medfører skatteplikt til annet land i henhold til skatteavtale, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatten på gevinsten i forbindelse med realisasjonen av aksjene til umiddelbar beskatning i Norge. For deltagerer hvis skatteplikt til Norge opphører etter bestemmelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller som anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av gevinst på andeler mv. ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70.

Det er samtykket i skattefritak for en omorganisering av et konsern der et hovedformål var å legge til rette for finansieringen av konsernet. Det ble i vedtaket vist til at etter departementets praksis er tilgang på kapital alene ikke nok til å oppfylle lovens vilkår om at omorganiseringen må gjøre driften «mer rasjonell og effektiv», jf. skatteloven § 11-22. Det ble imidlertid lagt vekt på at det var andre effekter ved omorganiseringen som var viktig for den operative driften og kunne påvirke konsernets framtidige vekst og inntjeningspotensial, slik at lovens vilkår i utgangspunktet derfor var oppfylt. Omleggingen skulle foregå i flere trinn som ble vurdert samlet. For ett av trinnene ble det ikke samtykket i fritak for beskatningen av tre prosent av gevinsten, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd. For et annet trinn i omorganiseringen ble det på kontinuitetsvilkår gitt skattefritak for realisasjonsgevinst som oppstår ved overføring av aksjer og eiendeler mot vederlag i aksjer. For ytterligere et trinn i transaksjonen ble det samtykket i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd, for gevinst som ellers ville bli utløst ved konvertering av fusjonsfordring til aksjekapital. Skattefritak ble her basert på de forutsetninger og vilkår

som er beskrevet blant annet i Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) avsnitt 29.3.2.

27.5.5 Departementets vurderinger

Antallet behandlede søknader etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 har de siste årene vært forholdsvis stabilt idet det ble behandlet 17 saker i 2008, 27 saker i 2009 og altså 24 saker i 2010.

I Prop. 78 L (2010–2011) ble det fremmet forslag om en rekke endringer i skattelovens bestemmelser om skattefri omorganisering av selskaper og næringsvirksomhet. Stortingets lovvedtak på grunnlag av proposisjonen ble sanksjonert i statsråd 10. juni 2011 med virkning dels fra og med inntektsåret 2011, dels straks og dels fra og med inntektsåret 2012. Adgangen til skattefri omorganisering er etter dette utvidet på viktige områder, særlig gjelder dette ved grenseoverskridende omorganiseringer. Når vilkårene for skattefri omorganisering nå i større grad enn før er lovfestet, vil det i færre tilfeller være nødvendig å søke departementet om fritak.

Selv om det er foretatt en direkte lovregulering av typetilfeller som gir grunnlag for fritak, videreføres bestemmelsen om skattefritak etter søknad. Bakgrunnen for dette er at det ikke kan utelukkes at det kan være tilfeller som ikke er regulert av de generelle fritaksreglene, hvor det likevel bør være adgang til skattefri omorganisering. Dersom det skulle vise seg å forekomme bestemte typer transaksjoner som faller utenfor lovregulerte fritak, og som derfor nødvendigvis gjør søknad etter § 11-22, vil departementet vurdere å fremme lovforslag for å innlemme disse transaksjonene i fritaksreglene. Det skjer en fortløpende utvikling på området, og nye behov og problemstillinger vil kunne oppstå. Det klare utgangspunktet skal være lovfesting av fritaksvilkårene, uten behov for å søke om fritak.

27.6 Nedre grense i grunnrenteskatten for kraftverk

Vannkraft er en av Norges viktigste naturressurser, og produksjonen av vannkraft kan gi opphav til grunnrente. Grunnrente i vannkraftsektoren kan defineres som den ekstra avkastningen som oppstår fordi det er en begrenset tilgang på vassdrag med lave utbyggingskostnader. Grunnrente er et godt skatteobjekt fordi en riktig utformet grunnrenteskatt virker nøytralt på bedriftenes investeringsbeslutninger. Det innebærer at investeringer som er lønnsomme før grunnrenteskatt,

også vil være lønnsomme etter grunnrenteskatt. Provenyet fra grunnrenteskatten kan brukes til å redusere andre skatter som har uheldige virkninger i økonomien. På den måten kan ressursutnyttelsen i økonomien bedres. Det er derfor viktig at grunnrenten er gjenstand for skatt, og at systemet for grunnrenteskatt for kraftverk er utformet på en slik måte at det ikke fører til samfunnsøkonomisk uheldige tilpasninger. I avsnittet nedenfor gjennomgås noen viktige prinsipper for en riktig utformet grunnrenteskatt.

27.6.1 Prinsipper for en riktig grunnrenteskatt

Prinsippene for en nøytral grunnrenteskatt ble omtalt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Nedenfor gjengis hovedtrekkene i omtalen. For at grunnrenteskatt ikke skal påvirke investeringsbeslutningene må selskapene kunne trekke fra alle kostnader med beløp som i nåverdi tilsvare utgiftene. Samtidig må alle inntekter skatlegges til en verdi som tilsvare markedsverdi av inntektene. Kostnader knyttet til kapitalanvendelse skal samlet sett tilsvare investeringsutgiftene. Både en kontantstrømskatt og en riktig utformet overskuddsskatt vil tilfredsstille disse kravene. I Norge har en valgt en overskuddsbasert metode for å fastsette grunnrenteskatt.

Skattegrunnlaget for en nøytral grunnrenteskatt er brutto inntekter fratrukket alle relevante kostnader, dvs. driftskostnader og avskrivninger. Det skal også gis fradrag for den finansielle alternativkostnaden ved at selskapet ikke umiddelbart får fradrag for alle utgifter. Grunnrenteskatten vil da ha de samme egenskaper som en kontantstrømskatt, og vil ikke påvirke investors investeringsbeslutninger.

En nøytral grunnrenteskatt krever i tillegg at negativ grunnrenteinntekt kan framføres med en rente, slik at fradragene ikke taper verdi når de utsettes i tid. Dersom negativ grunnrenteinntekt ikke framskrives med en rente eller utbetales det året den oppstår, vil ikke selskapet få fullt fradrag for alle kostnader.

Hvilken rente som skal brukes for å skjerme risikofri avkastning fra skattegrunnlaget og for framføring av negativ grunnrenteinntekt, vil avhenge av hvordan grunnrenteskatten er utformet. Periodiseringen av investeringskostnaden gjennom avskrivninger og fradrag for alternativkostnad på gjenstående kapital (friinntekt), innebærer at staten over tid dekker sin del av investeringen gjennom fradrag i grunnrenteskatten. Sett

fra selskapets side tilsvarer dette en fordring på staten.

Dersom systemet er utformet slik at selskapet med full sikkerhet får utnyttet fradragene for investeringer og friinntekt, skal det benyttes en risikofri rente før skatt for å skjerme alternativavkastningen. Ved å bruke før-skatt-renten sikrer en at det heller ikke kreves grunnrenteskatt av skatten på alternativavkastningen.

For å framføre negativ grunnrenteinntekt (underskudd) skal det benyttes en risikofri rente etter skatt fordi fradragets økonomiske verdi er sikret, og rentepåslaget ved framføringen ikke regnes som skattepliktig inntekt.

For at selskapene med full sikkerhet skal være sikret skattefradrag, må følgende være oppfylt:

- Staten må enten utbetale skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt, tillate samordning av negativ grunnrenteinntekt i foretaket, tillate salg av negativ grunnrenteinntekt eller åpne for framføring av negativ grunnrenteinntekt med rente.
- Ved framføring med rente må selskapet i tillegg være sikker på å få utbetalt skatteverdien av eventuell gjenstående negativ grunnrenteinntekt når virksomheten opphører. Alternativt må det åpnes for at et foretak som har akkumulert negativ grunnrenteinntekt og avvikler virksomheten, kan overføre skattefradragene ved salg/ fusjon med et annet kraftforetak.

27.6.2 Bruk av spotpris

I alle grunnrenteskattesystemer hvor skattesatsen er høyere enn i det ordinære skattesystemet, vil det være skattemessige insentiver til å forsøke å overføre mest mulig av inntektene til det ordinære skattesystemet. For kraftsektoren innebærer det at skatten kan reduseres fra 58 pst. til 28 pst., mens en i petroleumsskattesystemet vil redusere skatten fra 78 pst. til 28 pst. Selskapene kan for eksempel gjøre dette ved å selge kraft/petroleum til lave priser til et beslektet selskap som ikke driver produksjon av kraft eller utvinning av petroleum, og som derfor ikke er omfattet av grunnrentebeskatningen. I petroleumsskattesystemet er det derfor innført såkalte normpriser for salg av olje. Det innebærer at oljen skattlegges etter en administrativt fastsatt normpris i stedet for den faktiske salgsprisen.

I kraftsektoren gir spotprisen uttrykk for den markedsmessige verdien av kraftproduksjonen på et gitt tidspunkt og brukes i grunnrentebeskatningen for å unngå at det oppstår skattemessige motiver for skattyter til å selge kraft billigere enn mar-

kedspris, for dermed å unngå skatt på grunnrente. Det ville være betydelig administrative problemer forbundet med å benytte noe annet enn markedspriser som hovedregel for fastsettelse av den skattepliktige inntekten. Det er imidlertid enkelte unntak fra bruk av spotpriser. Disse unntakene er knyttet til konsesjonskraft, industriens egenproduksjon, kontrakter med vilkår om industriell bruk av kraften og kontrakter inngått før 1996.

27.6.3 Sikring

Det har blitt reist spørsmål om rimeligheten av å beskatte til spotpris når kraftverket har inngått en kontrakt om salg til en fast pris som potensielt er lavere enn spotprisen. Et kraftselskap kan ønske å sikre seg en fast inntekt etter skatt uavhengig av om spotprisen på kraft går ned eller opp de neste årene. Selskapet kan dermed ønske å inngå en langsiktig salgskontrakt som gir en avtalt fastpris for årene framover, eller bruke andre sikringsinstrumenter. Grunnrenteskatten vil etter hovedregelen beregnes på basis av spotprisen i hver periode. Den ordinære selskapsskatten vil beregnes på basis av realiserte priser i eventuelle langsiktige fastpriskontrakter. Selskapet kan dermed fritt inngå langsiktige fastpriskontrakter, men effekten etter skatt er avhengig av andelen av produksjonen som prissikres.

Inngåelse av en fastpriskontrakt gir i utgangspunktet verken gevinst eller tap for selskapet. Et selskap som velger å inngå en avtale om fastpris i stedet for å selge etter spotpriser, må imidlertid bære risikoen for at spotprisen avviker fra avtalt fastpris. Dersom kraften blir solgt til en fastpris som viser seg å bli høyere enn spotpris, vil selskapet få en skattefri gevinst, og motsatt et tap når fastprisen er lavere enn spotpris. Skattesystemet behandler altså positive og negative utfall likt, og vil i utgangspunktet verken gi tap eller gevinster ved en fastpriskontrakt.

Bruken av spotpriser i grunnrenteskatten innebærer at staten krever oppgjør for sin andel av verdiskapingen til spotpriser. Dette hindrer likevel ikke selskaper i å sikre seg en fast inntekt etter skatt. Når selskapet bestemmer hvor stor del av produksjonen som skal omfattes av en fastprisavtale eller sikres i det finansielle markedet, må det imidlertid ta hensyn til hvordan skattesystemet er utformet. Dette er utførlig omtalt med eksempler i St.prp. nr. 1 Skatte-, avgifts- og tollvedtak (2006–2007), side 33. Med gjeldende skattesatser i ordinær skatt og grunnrenteskatt vil en selger som sikrer 58,3 pst. av sin kraftproduksjon til

fastpris kunne oppnå en sikker inntekt etter skatt. I petroleumsvirksomheten hvor særskatten er høyere, krever staten oppgjør til normpris for en større andel av produksjonen. Andelen som sikrer en fast inntekt etter skatt vil dermed være lavere (30,6 pst.).

27.6.4 Investeringsinsentiver og nedre grense

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2008 var det en gjennomgang av investeringsinsentivene for utbygging av vannkraft og annen fornybar energi. Gjennomgangen viste at de vesentligste fiskale hindringene for nye lønnsomme vannkraftutbygginger var knyttet til konsesjonskraft, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Årsaken er at disse ordningene i stor grad er uavhengige av lønnsomheten i kraftverkene og dermed kan hindre utbygging av prosjekter som har lav, men positiv lønnsomhet. Dette er imidlertid ordninger som gir vertskommunene en andel av verdiskapingen samt virker som en kompensasjon for ulemper av vannkraftproduksjon. Grunnrenteskatt og ordinær selskapskatt er derimot basert på overskuddet i kraftverket. Grunnrenteskatten er i utgangspunktet nøytralt utformet og hindrer dermed ikke samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekter.

For et kraftverk med merkeytelse over 5 500 kVA beregnes grunnrenteskatt fra første produserte kilowatttime. Enkelte kraftselskaper vil ha insentiv til å begrense merkeytelsen til 5 499 kVA for å unngå grunnrenteskatt. Dette vil være tilfelle dersom verdien etter skatt som kommer fra merkeytelsen over 5 500 kVA, er mindre enn grunnrenteskatten opp til 5 500 kVA. Insentivene til å tilpasse merkeytelsen vil dermed avhenge av lønnsomhet og produksjonsegenskaper i det enkelte kraftverk. Selv om grunnrenteskatten ikke vil hindre utbygging av samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekter, vil den nedre grensen altså kunne føre til at enkelte prosjekter blir bygd ut med lavere effekt enn det som er optimalt. Det medfører at produksjonen blir lavere enn den kunne ha vært, og innebærer dermed et samfunnsøkonomisk tap.

Den nedre grensen sikrer at kraftverk med lav generatorstørrelse ikke betaler grunnrenteskatt. Den eneste løsningen som fjerner slike samfunnsøkonomisk ulønnsomme tilpasninger til grunnrenteskatten er å fjerne den nedre grensen. Da vil alle kraftverk med høy lønnsomhet (grunnrente) betale grunnrenteskatt uavhengig av størrelsen på kraftverket. Gitt at man ønsker å beholde et slikt unntak, er det vanskelig å se gode alternativer til den nedre grensen.

Innføring av et bunnfradrag nevnes ofte som et alternativ til den nedre grensen i grunnrenteskatten. Prinsippene for en nøytral grunnrenteskatt tilsier at en ikke bør innføre et bunnfradrag. Et bunnfradrag til alle kraftverk innebærer at også svært lønnsomme kraftverk får en skattelettelse. Dette innebærer at man må opprettholde andre, vridende skatter på et høyere nivå for å oppnå samme samlede inntekter til staten. Dessuten vil også et bunnfradrag gi nye tilpasningsmuligheter. Blant annet kan det bli lønnsomt å dele opp nye utbygginger for å oppnå flere bunnfradrag. I skattelovforskriften er det regler som definerer hva som anses som ett kraftverk (beregningseenhet) for grunnrenteskatteformål. Generatorer tilkoblet turbiner som har inntak og utløp i vassdraget på samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes som ett kraftverk. Dersom det ved nye utbygginger prosjekteres flere generatorer med henholdsvis inntak og utløp forskjellige steder, vil de bli ansett som separate kraftverk i skattemessig forstand, og dermed gi mulighet for flere bunnfradrag. Prosjekteier vil før investeringsbeslutning fattes vurdere om merkostnaden ved en eventuell oppdeling av anlegget blir oppveid av skatteverdien av flere bunnfradrag. Ved en nærmere angitt øvre størrelsesgrense for å få bunnfradrag, for eksempel at bunnfradraget er forbeholdt småkraftverk, vil selskapene få insentiver til å nedjustere kraftverkene som ligger like over grensen for å oppnå bunnfradrag.

Finansdepartementet vil utrede mulige alternativer til den eksisterende nedre grensen for å vurdere om de skattemessige insentivene til å tilpasse generatorstørrelsen kan reduseres. Eventuelle forslag til endringer skal kunne gjennomføres innenfor en provenynøytral ramme. I forbindelse med utredningen vil departementet ta initiativ til en dialog med representanter for kraftnæringen og med relevante faglige miljøer. Kraftskattesystemet skal fortsatt være faglig forankret, og eventuelle forslag til endringer skal forbedre nøytraliteten i systemet.

27.7 Utvide jordbruksfradrag knyttet til leiekjøring og utleie av driftsmidler

27.7.1 Innledning og sammendrag

Departementet vil utvide beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget ved å redusere kravet til bruk i egen virksomhet i forbindelse med inntekter fra tjenesteyting med eller utleie av betydelige driftsmidler. Hensikten er blant annet å stimulere til bedre utnyttelse av brukets driftsmidler.

27.7.2 Gjeldende rett

Med hjemmel i skatteloven § 8-1 femte ledd kan produsenten kreve jordbruksfradrag i alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk. Hvilke inntekter som kan inngå i grunnlaget for beregningen av fradraget, er nærmere regulert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-11. Jord- og hagebruk er her definert som virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

Også enkelte særlige inntekter fra spesialiserte jorddriftsformer kan inngå, idet de likestilles med mer tradisjonelt jordbruk. Dette gjelder eksempelvis inntekt fra gartneri, pelsdyrnæring, bihold mv. Inntekt av aktiviteter som jakt og fiske, drift av grustak, vedproduksjon mv. kan inngå dersom aktiviteten drives i tilknytning til jordbruk.

På nærmere vilkår kan dessuten inntekt av ekstern bruk av betydelige driftsmidler på bruket, i form av tjenesteyting med dem og utleie av dem, inngå i jordbruksinntekten og i grunnlaget for jordbruksfradrag. Vilkårene er at driftsmidlet hovedsakelig nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, og at den eksterne bruk ikke har et omfang som gjør den til egen næring. Hovedsakelighetskravet praktiseres for tiden som en 80/20 pst. regel, det vil si at minst 80 pst. av driftsmidlets samlede bruk må ha vært innenfor det egne jord- eller skogbruket, og bare inntil 20 pst. av bruken kan være ekstern tjenesteyting eller utleie. Overskrides 20 pst. grensen for ekstern bruk, faller hele inntekten fra denne bruken ut av grunnlaget for jordbruksfradrag.

Ved utleie av fast bygning på jordbrukseiendom anses utleieinntekten imidlertid generelt som en del av jordbruksinntekten og fradragsgrunnlaget, uten noen slik prosentvis begrensning etter utleieomfang. Forutsetningen er at utleien ikke blir så omfattende at den klassifiseres som egen utleienæring.

Mange jordbrukere har biinntekter fra næringsdrift utenom jordbruket sitt, eksempelvis fra skogbruk, selvstendig utleienæring, regnskapsførsel, konsulentoppdrag mv. Nettoinntekten fra slik annen binæring inngår bare som grunnlag for jordbruksfradrag dersom brutto omsetning fra binæringen ikke overstiger 30 000

kroner i året. Den ovennevnte 80/20 pst. regel for tjenesteyting og utleie er uten betydning for næringsinntekter utenfor jordbruksnæringen.

27.7.3 Departementets vurderinger

Hovedområdet for den praktiserte 80/20 pst. regel er maskin- og transportkjøring for andre og utleie av maskiner og redskap mv. til andre. Slik ekstern bruk av driftsutstyr vil være aktuell i perioder av året da utstyret ikke behøves i den interne, egne driften på bruket. For blant annet å stimulere til bedre utnyttelse av landbrukets driftsmidler i slike «stille» perioder, bør en større andel ekstern bruk enn 20 pst. kunne godtas uten at inntekten av denne bruken faller utenfor grunnlaget for jordbruksfradrag. Ved å sette kravet til intern bruk til minst 60 pst. vil utstyret fortsatt ha en hovedsakelig tilknytning til eiendommen og driften av den, samtidig som grensen for ekstern, inntektsgivende bruk med virkning for jordbruksfradrag da fordobles til 40 pst.

Departementet vil derfor sørge for at det omhandlede hovedsakelighetskravet fra og med 2012 blir praktisert som en 60/40 pst. grense istedenfor den gjeldende 80/20 pst. grense. Endringen anslås å redusere skatteprovenyet med 20 mill. kroner påløpt og bokført i 2012.

Hensynet til en tydeligst mulig regel kan tilsi at den nye 60/40 pst. grensen forskriftsfestes direkte, istedenfor å gå omveien om et hovedsakelighetskrav som må operasjonaliseres gjennom administrativ presisering. Departementet tar sikte på en slik forskriftsendring.

Det gjeldende vilkåret om at den eksterne bruk ikke kan være egen næring, må videreføres, blant annet for å unngå større konkurransevriddinger overfor andre næringsdrivende. Vilkåret vil begrense det absolutte omfang av ekstern bruk av driftsutstyr med virkning for jordbruksfradraget. Blant annet vil en samlet utleienæring, der gjerne flere maskiner og redskap mv. inngår, fortsatt lede til at alle utleieinntektene i næringen vil falle utenfor grunnlaget for jordbruksfradrag, gitt bruttoomsetning over 30 000 kroner i året. Det vil også gjelde om noen av landbruksmaskinene isolert sett brukes mindre enn 20 eller 40 pst. i denne eksterne utleienæringen.

28 Oppretting og presisering av lovtekst

28.1 Ligningsloven § 6-4 nr. 2 bokstav b

Ligningsloven § 6-4 nr. 2 omhandler plikt til å gi oppgave over innskuddskonti og lånekonti til ligningsmyndighetene. I bokstav b er verdipapirforetak og andre foretak som har penger til forvaltning, omfattet av oppgaveplikten. For å klargjøre hva som menes med verdipapirforetak, er det i bestemmelsen vist til lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel § 1-4. Loven er opphevet og erstattet med lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven). I den nye loven er verdipapirforetak definert i § 2-3 første ledd. Riktig henvisning i ligningsloven § 6-4 nr. 2 bokstav b skal derfor være verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd. Departementet foreslår at ligningsloven endres i tråd med dette. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-4 nr. 2 bokstav b. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

28.2 Ligningsloven § 6-6 bokstav g og § 6-16 bokstav c

I forbindelse med statsbudsjettet for 2011 fremmet Finansdepartementet forslag til endringer i skatteloven § 6-50. Blant annet ble det foreslått å oppheve bestemmelsen i § 6-50 som omfattet tros- og livssynssamfunn som var tilknyttet en registreringsenhet og registrerte gaver i denne, jf. Prop. 1 LS (2010–2011). Endringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2011, jf. endringslov 10. desember 2010 nr. 67. I ligningsloven § 6-6 bokstav g gis forskriftshjemmel for å pålegge slike registreringsenheter å gi oppgave til Skattedirektoratet og i ligningsloven § 6-16 c gis hjemmel for å kreve maskinell innberetning til Skattedirektoratet. Ettersom ordningen med registreringsenheter i skatteloven § 6-50 er bortfalt, foreslår departementet at registreringsenheter fjernes fra fullmaktshjemmelen i ligningsloven § 6-6 bokstav g og § 6-16 bokstav c. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 6-6 bokstav g og § 6-16 bokstav c. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

29 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge frem for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen fremlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–1997) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i framtidige framleggelsler også må ta med årstall for de siste

endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst. O. nr. 13 (1996–1997).

Som nevnt i Prop. 1 LS (2010–2011) vil Finansdepartementet fra og med 2011 publisere oversikt over de aktuelle beløpsgrenser og fradragsbeløp på departementets hjemmeside på internett. Publisering på hjemmesiden innebærer at det kan gis en fullstendig oversikt hvert år, også over beløpsgrenser i forskriftene gitt med hjemmel i skattelovgivningen. En publisering på departementets hjemmeside gjør oversiktene lettere tilgjengelig for alle, og medfører også at oversiktene kan holdes oppdatert gjennom året. Framgangsmåten bidrar også til å begrense omfanget av den sammenslåtte budsjettproposisjonen med skatte- og avgiftsopplegget.

I Innst. 4 L (2010–2011) sluttet finanskomiteen seg til ovennevnte framgangsmåte.

Det vises til oversikten over fradragsbeløp og beløpsgrenser på departementets hjemmeside på internett.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
- lov om endring i lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven)
- 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 endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

og

- stortingsvedtak om endring av stortingsvedtak 25. november 2010 nr. 1529 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2012

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 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
- lov om endring i lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven)
- 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 endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

og

- stortingsvedtak om endring av stortingsvedtak 25. november 2010 nr. 1529 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2012

i samsvar med et vedlagt forslag.

A - Forslag til lovvedtak

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 3 første ledd skal lyde:

Kommunestyret kan skrive ut eigedomsskatt på anten

- a) faste eigedomar i heile kommunen, eller
- b) faste eigedomar i klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis eller der slik utbygging er i gang, eller
- c) berre på verk og bruk i heile kommunen, eller
- d) berre på verk og bruk og annan næringsseigedom i heile kommunen, eller
- e) eigedom både under bokstav b og c, eller
- f) eigedom både under bokstav b og d, *eller*
- g) *faste eigedomar i heile kommunen, unnateke verk og bruk og annan næringsseigedom.*

II

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18-5 første leden skal ikkje settast lågare enn kr 0,95/kWh eller høgare enn kr 2,47/kWh av 1/7 av grunnlaget for anlegget si samla produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og dei seks foregåande åra.

III

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18-5 første leden skal ikkje settast lågare enn kr 0,95/kWh eller høgare enn kr 2,74/kWh av 1/7 av grunnlaget for anlegget si samla produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og dei seks foregåande åra.

IV

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2012.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning for skatteåret 2012.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2013.

V

Ved ikrafttredelse av endringen under I gjelder følgende overgangsregel:

Overgangsregel til eigedomsskattelova § 3 første ledd bokstav g

Utskriving av eiendomsskatt for skatteåret 2012 på faste eiendommer i hele kommunen, unntatt verk og bruk og annen næringsseiendom, skal skje innen utgangen av juni 2012.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

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

§ 6-4 nr. 2 bokstav b skal lyde:

- b. verdipapirforetak (jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3 første ledd) og andre som har penger til forvaltning og

§ 6-6 bokstav g skal lyde:

- g. selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50 gi oppgave til ligningsmyndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer.

§ 6-16 bokstav c skal lyde:

- c. i forskrift bestemmes at følgende oppgaver skal leveres i maskinlesbar form: Lønnsoppgaver mv. etter § 6-2, saldo- og renteoppgaver ved årsskifte eller ved oppgjør av konti i løpet av det siste inntektsår etter § 6-4 og § 6-

13 nr. 2 d, kontrollopgaver etter § 6-3 nr. 6 og 7, kontrollopgaver fra verdipapirregistre etter § 6-5, livsforsikringspremie, pensjonsforsikringspremie, innskudd etter innskuddspensjonsloven og innskudd i individuell pensjonsavtale (IPA) mv., spare- og fondsinnskudd, tilskudd til forskningsinstitutter mv. og betaling for pass og stell av barn mv. og gaver til selskaper, stiftelser eller sammenslutninger etter § 6-6, utbetalinger mv. fra forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond etter § 6-7, aksjonæroppgaver etter § 6-11, oppgaver fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral og Statens innkrevingsentral etter § 6-13 nr. 4, fordelingsoppgaver over inntekter, kostnader og formue i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3, samt tilsvarende fordelingsoppgaver fra boligsameier, jf. skatteloven § 7-11.

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten
i straffesaker (straffeprosessloven)

I

I lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker gjøres følgende endring:

§ 456 tredje ledd nytt fjerde punktum skal lyde:
*For elektronisk kommunikasjon med Innkrevings-
sentralen gjelder domstolloven § 197 a tilsvarende.*

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av
alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven)

I

I lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-2 oppheves.
Nåværende § 7-3 blir § 7-2.

II

Endringsloven trer i kraft straks med virkning fra og med avgiftsåret 2012.

Forslag

til lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

Ny § 23-4 a skal lyde:

§ 23-4 a *Avgifter for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale*

Det skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som er omfattet av norsk tryg-

delovgivning i henhold til EØS-avtalens trygdereglene eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum.

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

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

§ 6-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyter som nevnt i § 2-38 første ledd, gis ikke fradrag for tap på utestående fordring i virksomhet, dersom skyldneren er et selskap som nevnt i § 2-38 annet ledd a og b og selskapene må anses som nærstående. Det samme gjelder for selskap som nevnt i § 10-40, ved fastsettelse av overskudd eller underskudd etter § 10-41. Departementet kan gi forskrift til utfylling, gjennomføring og avgrensning av dette ledd.

II

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

§ 2-30 første ledd bokstav m oppheves.

Nåværende § 2-30 første ledd bokstav o blir bokstav m.

§ 2-35 annet ledd bokstav a siste punktum skal lyde:

Foregående punktum gjelder likevel ikke § 2-3 fjerde ledd, § 2-38, § 10-13 og §§ 10-60 til 10-68.

§ 2-38 sjette ledd ny bokstav a, b og c skal lyde:
(6)

a. For skattytere som nevnt i første ledd bokstav a til h, skal tre prosent av utbytte nevnt i annet ledd bokstav a som er fritatt for skatt etter de foregående ledd, likevel anses som skattepliktig inntekt. Første punktum gjelder tilsvarende for utdeling på eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd, jf. § 10-42 annet ledd.

b. Bestemmelsene i bokstav a gjelder på samme måte for skattytere hjemmehørende i utlandet

som er skattepliktige til riket etter § 2-3 første ledd bokstav b.

- c. *Bestemmelsene i bokstav a gjelder ikke for utbytte mottatt av selskap mv. som tilhører samme konsern som det utdelende selskap, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, dersom vilkår som fastsatt i § 10-4 første ledd er oppfylt. § 10-2 første ledd tredje punktum gjelder tilsvarende. Bestemmelsene i første og annet punktum i denne bokstav gjelder på samme vilkår så langt de passer for utbytte mottatt fra selskap mv. hjemmehørende i land innenfor EØS, og for utbytte betalt til slikt selskap. For selskaper som nevnt i tredje punktum i denne bokstav, gjelder vilkårene fastsatt i § 10-64 b tilsvarende.*

§ 5-31 bokstav a skal lyde:

- a. *tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 bokstav a i forskrift 15. desember 2006 nr. 1455 og tilskudd som gis til investering i distriktene etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.*

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 3 750 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 3 750 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

§ 6-32 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 38 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-50 fjerde ledd skal lyde:

For å sikre norsk oppfølging av vedtak av FNs sikkerhetsråd, kan departementet bestemme at en organisasjon som oppfyller vilkårene i første og annet ledd ikke kan motta gaver med rett til fradrag for giver. Det gis ikke fradragsrett for giver for pengegaver ytet etter at departementet har truffet bestemmelse etter forrige punktum. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om innhenting av opplysninger fra organisasjonen til bruk for departementets vurdering etter første punktum, samt om

anledning for organisasjonen til å kreve ny vurdering etter tre år.

Nåværende fjerde til syvende ledd blir femte til nytt åttende ledd.

§ 6-83 oppheves.

§ 7-2 første ledd bokstav b oppheves.

Nåværende bokstav c blir bokstav b.

§ 8-1 femte ledd første punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 63 500 kroner per driftsenhet per år.

§ 8-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over 63 500 kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 166 400 kroner.

§ 8-1 sjette ledd første og annet punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 63 500 kroner per år. For inntekt over 63 500 kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på 166 400 kroner.

§ 8-1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller syvende ledd kan til sammen ikke overskride 166 400 kroner.

§ 10-1 første ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsen i §§ 10-2 til 10-5 gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning.

§ 10-5 oppheves.

Nåværende § 10-6 blir § 10-5.

§ 12-13 oppheves.

Nåværende § 12-14 blir § 12-13.

§ 14-41 første ledd bokstav g skal lyde:

g. *anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet*

§ 14-41 første ledd bokstav h skal lyde:

h. bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevert-
ningssteder m.v. *Som anlegg regnes blant
annet tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i
industrirelaterte m.v., herunder renseanlegg,
trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende.*

§ 14-42 annet ledd bokstav a siste punktum skal
lyde:

Fradrag skal likevel ikke gjøres for *tilskudd til
bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geogra-
fiske området som omfattes av § 3 bokstav a i for-
skrift 15. desember 2006 nr. 1455 og tilskudd til
investering i distriktene etter samme forskrift,*

§ 14-43 første ledd bokstav g skal lyde:

g. anlegg for overføring og distribusjon av elek-
trisk kraft og elektroteknisk utrustning i
kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i
annen virksomhet – 5 prosent

§ 14-43 annet ledd skal lyde:

(2) Forhøyet avskrivningssats gjelder for
bygg med en så enkel konstruksjon at det må
anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra
oppføringen. Saldo for slikt bygg kan avskrives
med inntil 10 prosent. *Det samme gjelder for
anlegg med en brukstid på ikke over 20 år fra det er
nytt. Bestemmelsen i tredje punktum gjelder ikke for
driftsmidler som benyttes i virksomhet som går ut på
utvinning av petroleumsforekomster i land utenfor
EØS.*

§ 14-43 tredje ledd skal lyde:

(3) *Forhøyet avskrivningssats gjelder for saldo
for husdyrbygg i jord- og skogbruk. Saldo for slikt
bygg kan avskrives med inntil 6 prosent. Når de
enkelte delene av et bygg kan henføres til forskjellige
avskrivningsgrupper eller avskrivningssatser, eller
ikke er avskrivbare, kan bygget avskrives med for-
høyet sats for husdyrbygg dersom 50 prosent eller
mer av bygningens areal benyttes til dette formål.
Departementet kan gi forskrift om avgrensning av
husdyrbygg i jord- og skogbruk.*

§ 14-44 første ledd annet punktum skal lyde:

*Tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det
geografiske området som omfattes av § 3 bokstav a i
forskrift 15. desember 2006 nr. 1455 og tilskudd
som er gitt til investering i distriktene etter
samme forskrift, regnes som en del av vederla-
get ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år
etter at det ble ervervet.*

III

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

§ 5-10 første ledd bokstav d skal lyde:

d. Vederlag til arbeidstaker i forbindelse med
oppør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsi-
gelse eller avtale med arbeidsgiver, se like-
vel unntak i § 5-15 første ledd a,

§ 5-15 første ledd bokstav a skal lyde:

a. *sluttvederlag i tjenesteforhold utbetalt ved ufri-
villig 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 tilsva-
rende for arbeidstakere født i 1948 eller tidli-
gere, som etter fylte 62 år mottar tilsvarende
avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter god-
kjent av vedkommende departement. Departementet
kan gi forskrift til utfylling og
avgrensning av denne bestemmelsen.*

IV

Endringen under I trer i kraft straks med virk-
ning fra og med 6. oktober 2011.

Endringene under II trer i kraft straks med
virkning fra og med inntektsåret 2012.

Endringene under III trer i kraft fra den tid
Kongen bestemmer.

V

Ved ikrafttredelse av opphevingen av § 6-83 gjel-
der følgende overgangsregel:

*Overgangsregel om utfasing av særfradraget for
store sykdomsutgifter*

*Skattyter som har fått særfradrag for store syk-
domsutgifter etter skatteloven § 6-83 for inntektsår-
ene 2010 og 2011, gis særfradrag for store sykdoms-
utgifter på tilsvarende vilkår for inntektsårene
2012, 2013 og 2014. Departementet kan i forskrift
gi regler om begrensning av fradragretten etter før-
ste punktum.*

Ved ikrafttredelse av opphevingen av § 10-5 gjel-
der følgende overgangsregel:

*Overgangsregel ved opphevingen av skatteloven
§ 10-5:*

Skattepliktig korreksjonsinntekt som ved opphevingen av § 10-5 ikke er fradragsført etter den opphevede § 10-5 sjette ledd, kan kreves fradrett i senere års inntekt, så langt selskapet ikke har underdekning. Underdekning foreligger når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som fremkommer i balansen i årsoppgjøret

og selskapets skattemessige verdier. Den beregnede egenkapitalandelen settes til differansen mellom positive og negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Ved beregningen av skatteforpliktelsen nyttes skattesatsen for alminnelig inntekt.

Korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført i samsvar med første ledd innen 2017, kan kreves fradragsført dette året.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-34 skal lyde:

§ 6-34 *Garantireparasjoner*

Omsetning av garantireparasjoner for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket gjelder reparasjon av vare eller anlegg den næringsdrivende har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet. Det er et vilkår at næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Nåværende § 6-34 blir ny § 6-35. Deloverskriften «IV Forskriftsfullmakt» foran nåværende § 6-34 flyttes foran ny § 6-35.

§ 15-7 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Omsetningsoppgaven skal leveres *elektronisk* og sendes den mottakssentral Skattedirektoratet bestemmer. Oppgaver som er forhåndsutfylt med opplysninger om avgiftssubjektet, kan gjøres tilgjengelig for avgiftssubjektet

ved elektronisk kommunikasjon. Skattekontoret kan etter søknad samtykke til at omsetningsoppgaven leveres på papir.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om elektronisk levering av omsetningsoppgave. Departementet kan også gi regler om vilkårene for samtykke til levering av omsetningsoppgave på papir, og nærmere regler om slik levering.

§ 15-8 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 21-2 annet ledd skal lyde:

(2) Når omsetningsoppgaven er levert på papir i strid med § 15-7 tredje ledd, kan avgiftsmyndighetene forhøye utgående avgift etter tilsvarende beregningsregler som i første ledd. Slik forhøyelse kan gis uavhengig av forhøyelse etter første ledd.

§ 21-2 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

II

Endringene i § 6-34 og § 6-35 trer i kraft 1. januar 2012. De øvrige endringene trer i kraft 1. januar 2012 med virkning for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttreddelsen.

Forslag

til lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

X. Overgangsregler. Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

Femte ledd skal lyde:

(5) Ved *utdeling* skal det inntektsføres et beløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, tilsvarer det utbyttet eller konsernbidraget som er avsatt eller utdelt. *Som utdeling regnes:*

- a. *foreslått utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 ved avleggelsen av selskapets årsoppgjør, eller*
- b. *avgitt konsernbidrag, eller*
- c. *utdelt utbytte i løpet av inntektsåret, jf. skatteloven § 10-11, som overstiger fjorårets forslag fra styret om utdeling av utbytte, eller utdeling av mer enn aksjens forholdsmessige del av inn-*

betalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen ved innløsning av enkeltaksje, jf. skatteloven § 10-37 annet ledd.

Utbytte og konsernbidrag som er avsatt i årsoppgjøret for 2009, og vedtatt på generalforsamlingen etter 25. mars 2010, skal inntektsføres for inntektsåret 2010 så langt utdelingen ikke har medført inntektsføring etter skatteloven § 10-5 første ledd i 2009. Dersom samlet utdelt beløp overstiger selskapets oppgjørskonto per 1. januar i inntektsåret, jf. annet ledd, skal det ikke foretas inntektsføring for det *overskytende*. *Inntekt* etter skatteloven § 10-5 første ledd for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 som skyldes utdeling av gjenstående ubeskattet gevinst beregnet etter første ledd og som ikke senere er fradragsført etter skatteloven § 10-5 sjette ledd, kan ikke kreves fradratt i senere års *inntekt*.

II

Endringsloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2012.

B - Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om endring av stortingsvedtak 25. november 2010 nr. 1529 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)

§ 6-4 skal lyde slik:

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 117 400 kroner for enslige og 107 600 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 215 200 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 skal lyde slik:

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 28 150 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 158 650 kroner i trinn 1 og 242 000 kroner i trinn 2.

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2012. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2012, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 – Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 750 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

Ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 1 500 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2,

svarer formuesskatt til staten med 0,3 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 750 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 1 500 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 – Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 490 000 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 796 400 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 pst. av den inntekten som overstiger 490 000 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 796 400 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 10,25 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 13,75 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 28 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 30 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 28 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,60 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 28 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 50 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2012 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved

utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 – Tonnasjesskatt

§ 5-1 Tonnasjesskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasskjesskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 78 150 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 65 450 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Frdrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Frdragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Frdrag etter skatteloven § 15-4 er 45 350 kroner i klasse 1 og 90 700 kroner i klasse 2.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 122 100 kroner for enslige og 112 200 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 224 400 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Frdraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 29 300 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 165 000 kroner i trinn 1 og 251 700 kroner i trinn 2.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.*§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling*

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2012

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket.

§ 2 Frdrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravellesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 39 608 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysning kommer særskilt til frdrag.

Frdrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 79 216 kroner pr. år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren/giveren – og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner	intet
Av de neste 330 000 kroner.....	6 pst.
Av overskytende beløp.....	10 pst.

§ 5 Av arv og gaver som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 470 000 kroner	intet
Av de neste 330 000 kroner.....	8 pst.
Av overskytende beløp.....	15 pst.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012

For inntektsåret 2012 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Soneplassering

Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet.

Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Har foretaket registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres, benyttes likevel satsen i sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen virksomheten er registrert. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen.

Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter

satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Agdenes, Bjugn, Meldal, Midtre Gauldal, Rissa, Selbu og Ørland i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Aukra, Eide, Gjemnes, Haram, Herøy, Midsund, Nesset, Sande, Stordal, Vanylven i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Kvam, Modalen og Bømlo i Hordaland fylke,
- kommunene Sauda, Vindafjord og Finnøy i Rogaland fylke,
- kommunene Audnedal, Åseral, Hægebostad og Sirdal i Vest-Agder fylke,
- kommunene Gjerstad, Vegårshei, Åmli og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome og Hjartdal i Telemark fylke,
- kommunene Sigdal og Rollag i Buskerud fylke,
- kommunene Gausdal, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Nord-Odal, Eidskog, Grue, Våler, Åsnes og Åmot i Hedmark fylke.

Sone II omfatter:

- kommunene Meråker og Verran, samt området i Inderøy kommune som fram til 31. desember 2011 utgjorde Mosvik kommune, i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Norddal, Stranda, Rauma, Tingvoll, Sunndal og Sandøy i Møre og Romsdal fylke,
- Sogn og Fjordane fylke med unntak av kommunene Flora, Førde og Sogndal,
- kommunene Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Masfjorden og Fedje i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Utsira og Kvitsøy i Rogaland fylke,

- kommunene Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Tinn, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron og Ringebu i Oppland fylke,
- kommunen Trysil i Hedmark fylke.

Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Oppdal, Rennebu, Rørø, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Surnadal, Rindal, Aure og Halså i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Follidal og Os i Hedmark fylke.

Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvæningen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Fosnes, Overhalla og Namsos i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Frøya, Hitra, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvæningen i Troms fylke.

§ 3 Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

Satsen for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2012 er:

- 14,1 pst. i sone I.
- 14,1 pst. i sone Ia, men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge

av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger 530 000 kroner for foretaket i 2012. For veitransportforetak er satsen 10,6 pst. inntil nevnte differanse overstiger 265 000 kroner for foretaket i 2012. Med veitransportforetak menes foretak som driver innen næringskodene 49.3 Annen landtransport med passasjerer og 49.4 Godstransport på vei, herunder flytetransport, med unntak av 49.312 (Transport med sporveis- og forstadsbane) og 49.393 (Transport med taubaner, kabelbaner og skiheiser). Bestemmelsene om reduserte avgiftssatser i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-6 tredje ledd, eller foretak som har krav på støtte etter kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter. Når et foretak i sone Ia beregner avgift etter redusert sats, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket ikke overstige 530 000 kroner i 2012, jf. forordning (EF) nr. 1998/2006 om bagatellmessig støtte inntatt i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 29/2007. For foretak som driver innen veitransport må slik samlet støtte ikke overstige 265 000 kroner i 2012.

- 10,6 pst. i sone II.
- 6,4 pst. i sone III.
- 7,9 pst. i sone IVa.
- 5,1 pst. i sone IV.
- 0 pst. i sone V og for avgift som svares av foretak hjemmehørende på Svalbard, og når andre foretak utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

§ 4 Særregler om avgiftssats for stålproduksjon og skipsverft

Avgift skal beregnes med 14,1 pst., uansett hvor foretaket er hjemmehørende, når foretaket er beskjeftiget med produksjon av stålprodukter opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte. Det samme gjelder dersom foretaket bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy som er på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods, eller som er på minst 100 BRT til særlige formål, eller som er et slepefartøy på minst 365 kW, eller som er et flytende og flyttbart uferdig skrog av slike fartøy. Regelen i første punktum gjelder også foretak som foretar vesentlig ombygging av slike fartøy over 1 000 BRT.

Inntil differansen overstiger 530 000 kroner mellom den avgift som ville følge av en sats på 14,1 pst. for foretaket i 2012 og den avgift som følger av satsen for sonen hvor foretaket drives etter reglene foran, er satsen likevel 10,6 pst. i sone II og Ia, 6,4 pst. i sone III, 7,9 pst. i sone IVa, 5,1 pst. i sone IV og 0 pst. i sone V. Dette gjelder likevel ikke for foretak som har krav på støtte med hjemmel i kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av første ledd og annen type virksomhet, kan avgiften kreves beregnet etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av virksomheten som ikke er omfattet av første ledd.

Bestemmelsen i § 3 annet strekpunkt femte punktum om begrensningene for samlet bagatellmessig støtte gjelder tilsvarende for virksomheter som anvender reduserte satser etter denne bestemmelse.

§ 5 Særregel om avgiftssats for produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

For virksomhet som bare driver med produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregnes arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder følgende næringskoder:

- 01.1-01.3 Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
- 01.4 Husdyrhold
- 01.5 Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
- 01. Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
- 01.7 Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
- 02.1-02.3 Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
- 02.40 Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
- 03.11-03.12 Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
- 03.21-03.22 Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur

- 10.11-10.13 Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
- 10.20 Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
- 10.3 Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
- 10.4 Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
- 10.5 Produksjon av meierivarer og iskrem
- 10.6 Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
- 10.85 Produksjon av ferdigmat
- 10.9 Produksjon av fôrvarer
- 46.2 Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
- 46.31 Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10-39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
- 46.32 Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
- 46.33 Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
- 46.381 Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
- 50.202 Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
- 52.10 Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av denne bestemmelsen og annen type virksomhet, kan arbeidsgiver kreve at avgiften beregnes etter satsene her for den del av virksomheten som omfattes av denne bestemmelsen.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 4,7 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 7,8 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11 pst.

Andre bestemmelser*§ 9 Forskriftsfullmakt mv.*

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag**til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2012**

Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen

betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for gass 49 øre per standardkubikkmeter
- b. for olje eller kondensat 49 øre per liter.

Forslag**til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012**

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2012 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 7,8 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.

3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenges til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 2,7 pst. for 2012.

Avgift på omsetning av råfisk, råfiskprodukter, hval og hvalprodukter innkreves av godkjente salgslag, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omset-

ning av råfisk § 3. Ved fiske i fjerne farvann der omsetningen foregår utenom salgslag, og ved omsetning av sel og produkter av sel, skal den

avgiftspliktige innbetale produktavgiften til Fiskeridirektoratet.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2012 (kap. 5521 post 70)

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2012 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 2 Alminnelig sats

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 Redusert sats med 15 pst.

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 8 pst.

Merverdiavgift svares med 8 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på ferge som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av råfisk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag

til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	6,72 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,00 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	11,31 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	19,59 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,38 per volumprosent og liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer,
- g) framstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun framstilling til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,31	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,31	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,31	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	0,93	per gram av pakningens nettovekt
Snus	0,93	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarettthylser	0,0351	per stk.

Med en sigarett menes en sigarett som har en lengde til og med 90 mm, som to regnes sigarettens dersom den har en lengde på over 90 mm, men maks 180 mm osv. Filter og munnstykke tas ikke med ved beregningen av lengden.

Vekten av fastmunnstykke skal tas med i den nettovekt som danner grunnlaget for beregning av avgiften.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakkvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakkvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,

3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,

- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

- e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)**I. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)**

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

- a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgifts- nedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,
 - b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,
 - c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.
- Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift
Avgiftsgruppe A							kr 1 700
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser	0-1 150					36,89	
	1 151-1 400					80,41	
	1 401-1 500					160,84	
	over 1 500					187,06	
		0-65				0	
		66-90				315,00	
		91-130				895,00	
		over 130				2 220,00	
			over 0			22,00	
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							
– utslipp 110 g/km og over				0-110		0	
				111-130		750,00	
				131-170		756,00	
				171-240		1 763,00	
				over 240		2 829,00	
– CO ₂ -utslipp under 110 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 110 g/km t.o.m. 50 g/km							750

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift
– CO ₂ -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km							850
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffbruk og CO₂-utslipp							
– bensindrevne							14,33
					0-1 100	14,33	
					1 101-1 700	47,72	
					1 701-2 100	112,01	
					over 2 100	120,82	
– ikke bensindrevne							10,98
					0-1 100	10,98	
					1 101-1 700	38,97	
					1 701-2 100	91,43	
					over 2 100	95,11	
Avgiftsgruppe B							kr 1 700
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm og bredde under 190 cm							
		22 pst. av A	22 pst. av A	25 pst. av A			
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffbruk og CO₂-utslipp, og med							
– utslipp 110 g/km og over							0
					0-110	0	
					111-130	187,50	
					131-170	189,00	
					over 170	440,75	
– CO ₂ -utslipp under 110 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 110 g/km t.o.m. 50 g/km							187,50
– CO ₂ -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km							212,50
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffbruk og CO₂-utslipp							25 pst. av A

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift
Avgiftsgruppe C							kr 1 700
Campingbiler	22 pst. av A	22 pst. av A	0 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
Avgiftsgruppe D (opphevet)							
Avgiftsgruppe E							kr 0
Beltebiler						36 pst. av verdi- avgifts- grunnlaget	
Avgiftsgruppe F							kr 0
Motorsykler						10 635 per stk.	
		0-11				0	
		over 11				473,29	
					0-125	0	
					126-900	36,53	
					over 900	80,10	
Avgiftsgruppe G							kr 1 700
Beltemotorsykler (snøscootere)	0-100					14,99	
	101-200					29,98	
	over 200					59,93	
		0-20				39,98	
		21-40				79,92	
		over 40				159,83	
					0-200	3,13	
					201-400	6,25	
					over 400	12,49	
Avgiftsgruppe H							kr 1 700
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstat- ningsdrosje) eller for trans- port av funksjonshemmede	40 pst. av A	40 pst. av A	100 pst. av A	100 pst. av A	100 pst. av A		

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift
Avgiftsgruppe I							kr 1 700
Avgiftspliktige motorvog- ner som er 30 år eller eldre						3 502 per stk.	
Avgiftsgruppe J							kr 1 700
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvor av minst 10 er fastmontert i fartsretningen		40 pst. av A	40 pst. av A	0 pst. av A			
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							
– utslipp 110 g/km og over				0-110		0	
				111-130		300,00	
				131-170		302,40	
				over 170		705,20	
– CO ₂ -utslipp under 110 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 110 g/km t.o.m. 50 g/km						300,00	
– CO ₂ -utslipp under 50 g/ km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som lig- ger under 50 g/km						340,00	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp					40 pst av A		

Engangsavgift for motorvogn med CO₂-utslipp under 110 g/km, vrakpantavgift ikke medregnet, kan ikke settes lavere enn den avgift som skal svares for motorvogn i avgiftsgruppe I.

Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgifts-

beregnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x etter første ledd, settes utslippet til den verdi vedkommende motorvogn mak-

simult kan ha etter veimyndighetenes regelverk. Departementet kan gi forskrift om hvordan NO_x-utslipp skal fastsettes.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler), inngår verken effekten knyttet til den elektriske motoren eller vekten av elektromotoren og batteripakke i avgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranseskjøring,
- f) ambulanser,
- g) begravelleskjøretøy,
- h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
- i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket

omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,

- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy §§ 6 eller 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til framdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til framdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler).

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket

ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

II. Årsavgift (kap. 5536 post 72)

§ 1 For 2012 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorvogner og båter betales årsavgift til statskassen for innenlandsregistrerte kjøretøy med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg med følgende beløp:

- a) kr 2 885 for personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg,
- b) kr 3 360 for dieseldrevne motorvogner som nevnt i bokstav a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter,
- c) kr 2 885 for årsprøvekjennermerker for motorvogner,
- d) kr 1 080 for campingtilhengere med egenvekt over 350 kg,
- e) kr 1 765 for motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge,
- f) kr 405 for
 1. motorvogner som er registrert på inneha-ver av løyve etter § 9 i lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
 2. motorvogner som er registrert på inneha-ver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy § 6, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom inneha-ver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt rute-løyve,
 3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
 4. motorvogner som er registrert på kjennermerker med lysegule tegn på sort bunn,
 5. motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller,
 6. motorredskap,
 7. beltekjøretøy,

8. trekkbiler som ikke omfattes av bokstav a eller b,
9. mopeder,
10. traktorer,
11. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Unntatt fra avgiftsplikt er

- a) motorvogner som er registrert på kjennermerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
 - b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 - c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - d) motorvogn registrert til bruk på Svalbard,
 - e) campingtilhengere som er 30 år eller eldre,
 - f) motorvogn som er stjålet i løpet av avgiftsåret.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales full avgift for kjøretøy som er registrert per 1. januar eller som blir registrert i første halvår og for årsprøvekjennermerker som er tildelt per 1. januar eller som blir tildelt i første halvår.

Det skal ikke betales avgift for motorvogner som innen avgiftens forfall leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging.

Det skal betales halv avgift på kjøretøy som

- a) leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging i første halvår, men etter avgiftens forfall,
- b) registreres eller tildeles årsprøvekjennermerker i annet halvår.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for å betale halv avgift.

§ 4 Avgift som ikke er betalt innen forfall, forhøyes med kr 250. For kjøretøy som nevnt i § 1 bokstav f forhøyes avgiften med kr 50.

Departementet kan gi forskrift om innkreving av tilleggsavgiften.

§ 5 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 6 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

III. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift

Motorkjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500-11 999	412	412
<i>2 aksler</i>		
12 000-12 999	412	739
13 000-13 999	739	1 319
14 000-14 999	1 319	1 686
15 000 og over	1 686	3 297
<i>3 aksler</i>		
12 000-14 999	412	412
15 000-16 999	739	981
17 000-18 999	981	1 582
19 000-20 999	1 582	1 928
21 000 – 22 999	1 928	2 748
23 000 og over	2 748	4 044
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000-24 999	1 928	1 949
25 000-26 999	1 949	2 813
27 000-28 999	2 813	4 221
29 000 og over	4 221	6 065

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>		
7 500-13 999	412	412
14 000-15 999	412	412
16 000-17 999	412	559
18 000–19 999	559	748
20 000–21 999	748	1 201
22 000–22 999	1 201	1 433
23 000–24 999	1 433	2 255
25 000–27 999	2 255	3 641
28 000 og over	3 641	6 081
<i>2 + 2 aksler</i>		
16 000–24 999	728	1 147
25 000–25 999	1 147	1 623
26 000–27 999	1 623	2 192
28 000–28 999	2 192	2 560
29 000–30 999	2 560	3 940
31 000–32 999	3 940	5 307
33 000 og over	5 307	7 843
<i>2 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	4 306	5 834
38 000–40 000	5 834	7 781
over 40 000	7 781	10 421
<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
16 000–24 999	728	1 147
25 000–25 999	1 147	1 623
26 000–27 999	1 623	2 192
28 000–28 999	2 192	2 560
29 000–30 999	2 560	3 940
31 000–32 999	3 940	5 307
33 000 og over	5 307	7 843

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
16 000–37 999	3 855	5 192
38 000–40 000	5 192	7 023
over 40 000	7 023	10 190
<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	2 370	2 782
38 000–40 000	2 782	3 949
over 40 000	3 949	6 045

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå						0-utslipp (kr)
	Ikke EURO (kr)	EURO I (kr)	EURO II (kr)	EURO III (kr)	EURO IV (kr)	EURO V (kr)	
7 500–11 999	4 225	2 347	1 643	1 001	527	329	0
12 000–19 999	6 931	3 852	2 694	1 643	867	537	0
20 000 og over	12 324	7 060	5 007	3 009	1 589	987	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går fram av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- a) traktorer,
- b) kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- c) motorredskaper,
- d) kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- e) kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),
- f) kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i

den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskrivning av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

IV. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motororkjoretøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nedenfor nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår				
	2012 og 2011 (kr)	2010 (kr)	2009 (kr)	2008 til 2001 (kr)	2000 eller eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler, beltemotorsykler					
1. Mopeder	615	615	615	615	615
2. Motorsykler og beltemotorsykler med motor til og med 250 cm ³ slagvolum, samt elektrisk drevne motorsykler	1 757	1 757	1 757	1 757	1 530
3. Motorsykler og beltemotorsykler med motor over 250 cm ³ slagvolum	2 927	2 927	2 927	2 927	1 530
b) Personbiler, busser					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. t.o.m. 800 kg	8 596	6 512	4 909	3 282	1 530
2. over 800 kg t.o.m. 1 200 kg	11 739	9 128	6 757	4 684	1 530
3. over 1 200 kg t.o.m. 1 600 kg	16 880	13 111	9 584	6 512	1 530
4. over 1 600 kg	21 860	16 880	12 341	8 424	1 530
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. t.o.m. 1 000 kg	6 100	4 694	3 685	2 344	1 337
2. over 1 000 kg t.o.m. 2 000 kg	9 311	7 565	5 631	3 888	1 337
3. over 2 000 kg t.o.m. 3 000 kg	12 266	9 811	7 283	4 982	1 337
4. over 3 000 kg t.o.m. 4 000 kg	16 887	13 503	10 127	6 802	6 802
5. over 4 000 kg t.o.m. 5 000 kg	21 711	17 320	13 020	8 682	8 682
6. over 5 000 kg	26 213	21 012	15 704	10 562	10 562

	Registreringsår				
	2012 og 2011 (kr)	2010 (kr)	2009 (kr)	2008 til 2001 (kr)	2000 eller eldre (kr)
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt over 350 kg					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. over 350 kg t.o.m. 1 000 kg	4 112	3 166	2 484	1 582	902
2. over 1 000 kg t.o.m. 2 000 kg	4 749	3 800	2 894	1 855	902
3. over 2 000 kg t.o.m. 3 000 kg	5 752	4 628	3 471	2 315	902
4. over 3 000 kg t.o.m. 4 000 kg	7 649	6 074	4 676	3 039	3 039
5. over 4 000 kg t.o.m. 5 000 kg	10 781	8 678	6 511	4 305	4 305
6. over 5 000 kg	14 231	11 174	8 357	5 570	5 570

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy

- a) ved ren navneendring,
- b) på ektefelle,
- c) mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
- d) som er 30 år eller eldre,
- e) som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
- f) som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- g) på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- h) som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,

- i) som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),
- j) som tas tilbake av selger som følge av hevet kjøp etter kjøpslovens bestemmelser,
- k) ved fusjon mellom aksjeselskaper,
- l) ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identisk,
- m) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av båtmotorer (framdriftsmotorer) på minst 9 hk med kr 155,50 per hk. Avgiftsplikten omfatter også motorblokker til båtmotorer, men ikke elektriske motorer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på båtmotorer som

- a) fra produsents, importørs eller forhandlers lager
 1. utføres til utlandet,

- 2. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
 - b) innføres som reisegods, flyttegods eller arvegods etter tolloven § 5-1,
 - c) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
 - d) kommer i retur til produsents, importørs eller forhandlers lager,
 - e) skal gjenutføres etter reglene i tolloven kapittel 6,
 - f) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy som er registrert i registeret over merkepliktige norske fiskefarkoster, unntatt utenbordsmotorer og hekkagregater,
 - g) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy mv. som er registrert i skipsregisteret, unntatt fritidsbåter,
 - h) brukes i Forsvarets marinefartøy,
 - i) returneres til selger i utlandet på grunn av reklamasjon.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff per liter:

- a) bensin
 - 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 4,69,
 - 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 4,73,
 - 3. annen bensin: kr 4,73.
- b) olje til framdrift av motorvogn (autodiesel)
 - 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,68,
 - 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,73,
 - 3. annen mineralolje: kr 3,73,
 - 4. biodiesel: kr 1,84.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

- Departementet kan bestemme at
- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a) i følgende motorvogner:
 - 1. traktorer,
 - 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 - 3. motorredskaper,
 - 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 - 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger, og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,

- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 11,39 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,45 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen, og
- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,
- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- i) leveres til veksthusnæringen,
- j) leveres til bruk i driften av verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- k) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- l) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- m) leveres til bruk til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 0,999 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,126 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
 - b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.
- Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,
- g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,

- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- m) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
- n) brukes til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,
- o) brukes til høsting av tang og tare.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. CO₂-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 0,60 per liter.
- Mineralolje til
- innenriks kvotepliktig luftfart: kr 0,42 per liter,
 - annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 0,70 per liter,
 - treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien: kr 0,31 per liter,

- b) bensin: kr 0,89 per liter,
- c) naturgass: kr 0,45 per Sm³,
- d) LPG: kr 0,67 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,05 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til

- a) industri og bergverk som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- b) bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til bruk i

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
 - b) skip i utenriks fart,
 - c) fiske og fangst i fjerne farvann,
 - d) fiske og fangst i nære farvann,
 - e) verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
 - f) fly i utenriks fart.
- Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a) til bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til bruk i fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
 - b) veksthusnæringen,
 - c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
 - d) skip i utenriks fart,
 - e) fly i utenriks fart,
 - f) fiske og fangst i fjerne farvann,
 - g) fiske og fangst i nære farvann,
 - h) gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
 - i) offshorefartøy,
 - j) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.
- Det gis fritak for avgift for andel biogass i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 7,7 øre per liter for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager og varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
 - f) brukes i skip i utenriks fart,
 - g) brukes i fly i utenriks fart,
 - h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
 - i) brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
 - j) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinholdet i mineralolje skulle tilsi.
- Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 1,86 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

- § 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som
- a) utføres til utlandet,
 - b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
 - c) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i utenriks fart,
- g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
- h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- m) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sluttbehandling av avfall.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Ved innlevering av avfall til deponi skal det betales avgift med følgende beløp per tonn:

- a) kr 470 for biologisk nedbrytbart avfall som deponeres etter dispensasjon gitt fra forurensningsmyndighetene,
- b) kr 284 for annet avfall.

§ 3 Ved innlevering av avfall til sluttbehandling på deponi gis det fritak for avgift på avfall som

- a) innleveres til særskilt behandling etter avfallsforskriften kapittel 11,

- b) innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning,
- c) består av uorganisk materiale og legges på særskilt opplagsplass,
- d) er restavfall fra utnyttelse av returfiber i treforedlingsindustrien,
- e) består av forurensede jord- og løsmasser, herunder avfall fra nedlagte avfallsdeponi.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER Pst.	kr per kg	
	TRI	PER
over 0,1 t.o.m. 1		0,64
over 1 t.o.m. 5	3,21	3,21
over 5 t.o.m. 10	6,42	6,42
over 10 t.o.m. 30	19,26	19,26
over 30 t.o.m. 60	38,51	38,51
over 60 t.o.m. 100	64,19	64,19

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket

ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,225 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potensial) den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Departementet kan gi forskrift om at avgift på HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
 4. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 16,69 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,
- b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,

- c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
 - d) verneverdige fartøyer, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
 - e) utslippskilder omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2012 kan Landbruks- og matdepartementet pålegge produsenter og importører en miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan i forskrifter fastsette nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2012 kan Nærings- og handelsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner for utforskning og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumsforekomster.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Nærings- og handelsdepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften.

Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven (kap. 5551 post 71)

§ 1 For undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster kan Nærings- og handelsdepartementet innkreve årsavgift i 2012 for undersøkelsesrett og utvinningsrett gitt etter mineralloven med forskrifter.

§ 3 Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 4 Nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften framgår av mineralloven med forskrifter.

§ 2 Inntektene innhentes fra innehaver av undersøkelses- og utvinningsrett.

Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 18,21 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp per liter:

- a) alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 2,85,
- b) sirup som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 17,40.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

- a) fra produsents og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

- 1. diplomater,
- 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- 3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 7,05 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
- b) sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

- 1. diplomater,
- 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- 3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes til ervervsmessig framstilling av varer,

f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeenhet:

- a) glass og metall: kr 5,14,
- b) plast: kr 3,10,
- c) kartong og papp: kr 1,28.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,06 per emballasjeenhet.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eien-

dom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmenntilfelle formål, eller til foreninger med allmenntilfelle formål som har styresete her i landet,

- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,
- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom den krets av kongefamilien som har arve- og gaveavgiftsfritak, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 1 femte ledd,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid betales avgift bare av salgsverdien av tomte dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2012 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av annen og tredje generasjons system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

– UMTS	kr 23 859 000 per tildelt konsesjon
– GSM 1800	kr 260 000 per disponert dupleks kanal (2 x 200 kHz)
– GSM 900	kr 260 000 per disponert dupleks kanal (2 x 200 kHz)
– CDMA 450	kr 1 139 000 per MHz (dupleks) disponert båndbredde

Samferdselsdepartementet kan dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet fastsetter nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

§ 2 Stortinget samtykker i at Samferdselsdepartementet i 2012 kan forestå salg av fem-sifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet.

Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2012 kan Samferdselsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Samferdselsdepartementet kan gi forskrift om innbetaling og oppkreving av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2012 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 *Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2012 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2011 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2012.

§ 2 *Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale framforhandlet med annen stat.

§ 3 *GSP-ordningen for visse typer kjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland*

For kjøtt av sau og lam fra Namibia, Botswana og Swaziland innenfor posisjonene 02.04.1000, 02.04.2100, 02.04.2200, 02.04.2300, 02.04.3000,

02.04.4100, 02.04.4200, 02.04.4300, 02.10.9902 og 16.02.9000, kan det årlig innføres tollfritt inntil 400 tonn.

For kjøtt av storfe fra Swaziland innenfor posisjonene 02.01.3001, 02.01.3009, 02.02.3001 og 02.02.3009, kan det årlig innføres tollfritt inntil 500 tonn.

For innførsel utover det som følger av annet og tredje ledd, innrømmes preferansetoll etter § 2.

§ 4 *Nedsettelse av ordinære tollsatser*

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 5 *Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak*

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som framgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 6 *Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

Avsnitt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en overordnet oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner i perioden 1999–2011. I dette vedlegget analyseres nærmere samlede skatteutgifter knyttet til boligeiendom mv. og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger, jf. avsnitt 3. I avsnitt 2 redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode, mens det i avsnittene 4 og 5 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD for første gang fram en rapport om 11 av medlemslandenes erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. I Nasjonalbudsjettet 1999 ble en slik oversikt publisert for første gang for Norge. Fram til budsjettet for 2010 ble en detaljert oversikt over skatteutgiftene presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 ble skatteutgiftene presentert i Prop. 1 LS, med en overordnet oversikt i kapittel 2 og en mer detaljert gjennomgang i vedlegg 1.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er ikke å vurdere hvorvidt den enkelte skatteutgiften er et hensiktsmessig virkemiddel for å oppfylle et gitt mål. Hensikten er å synliggjøre prioriteringene som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig, eller kanskje ikke skattlegges i det hele tatt. For eksempel må skatteutgiftene knyttet til de særskilte skatte- og avgiftsreglene for Nord-Troms og Finnmark ses i sammenheng med målet om spredt bosetting. Tilsvarende må flere av skatteutgiftene knyttet til næringsbeskatningen betraktes som støtte

til utvalgte næringer. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside.

2 Nærmere om referansesystem og beregningsmetode

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Avvik fra referansesystemet omtales som enten en skatteutgift eller en skattesanksjon.

Departementet har i hovedsak valgt en praktisk tilnærming til fastsettelse av referansesystemet, hvor det generelle skattesystemet er lagt til grunn. Dette betyr at særskilte ordninger som avviker fra det ordinære skatte- og avgiftssystemet, blir regnet som skatteutgifter eller skattesanksjoner. Eksempler på avvik fra dette referansesystemet er ulike særskilte fradrag i inntekt (som fradrag for daglig arbeidsreise, fradrag for gaver mv.). Unntak fra en ellers generell avgift blir også som regel regnet som skatteutgifter. Eksempler på dette er lavere satser og unntak i merverdiavgiften og tax-free-kvoter på alkohol og tobakk.

På enkelte områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til fastsettelsen av referansesystemet. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra de grunnleggende prinsippene som ble nedfelt i skattereformen 1992, og som har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene siden. Dette gjelder særlig definisjonen i referansesystemet av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter knyttet til gunstige avskrivingssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det videre gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er at alt konsum skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften som tolkes som en skatt på omsetning av fast eiendom, og som derfor skal ses i sammenheng med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenheng tolkes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer. Fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljøavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom produserte innsatsfaktorer og varer til sluttforbruk. Departementet har for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljøavgifter, men i den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetode

I likhet med de fleste andre land benytter departementet *inntektstapsmetoden* for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere, eller ulike typer aktiviteter, skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett helt bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter ved at oppheving eller endring av én skatteutgift kan påvirke andre skatteutgifter. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse framover i tid. Blant annet er skatteutgiften knyttet til pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten.

I disse beregningene legges det normalt til grunn en nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i normalrenten i Finansdepartementets veileder for samfunnsøkonomiske analyser.

3 Analyse av enkelte sektorer

Dette avsnittet redegjør nærmere for skatteutgifter for bolig og fritidseiendom og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger.

3.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregningen av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innstående beløp (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dette er tilfellet til tross for dokumentavgiften ved omsetning av fast eiendom og den kommunale eiendomsskatten.

Lavere inntektsbeskatning

Fordelen av å bruke egen bolig og fritidseiendom har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid i mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften knyttet til lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til om lag 40 mrd. kroner i 2012. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av å bruke egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Tabell 1.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner tilknyttet bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. 2012-kroner

	2009	2010	2011	2012
Lavere inntektsbeskatning	46,9	43,3	39,3	39,6
Rabatt i formuesskatt.	23,8	21,1	22,3	23,2
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom . .	-4,6	-5,3	-5,8	-6,0
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom . . .	-3,0	-3,3	-3,2	-3,2
Netto skatteutgifter	63,1	55,8	52,6	53,6

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. I 2010 ble det vedtatt et nytt system for å formuesverdsette boliger i Norge, hvor primærbolig verdsettes til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 40 pst. (maksimalt 60 pst.) av beregnet omsetningsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes som tidligere. Det betyr at de sistnevnte ligningsverdiene er vilkårlige og ofte svært lave.

Skatteutgiften tilknyttet rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom er anslått til 23 mrd. kroner i 2012. Også her er fritidseiendommens markedsverdi simulert ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom er anslått til om lag 6 mrd. kroner i 2012 og regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Eiendomsskatt er en frivillig kommunal skatt på fast eiendom, det vil si at kommunestyret velger om det skal skrives ut eiendomsskatt. Lovens utgangspunkt er at eiendomsskattetakstene skal bygge på ligningsverdiene, men bestemmelsen er ikke trådt i kraft i påvente av et bedre system for ligningsverdier. Taksten skal i utgangspunktet tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille og kan maksimalt økes

med to promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom er anslått til om lag 3,2 mrd. kroner i 2012 og regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.1 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i perioden 2009–2012. Alle skatteutgiftene/-sanksjonene er justert til 2012-kroner med lønnsveksten, med unntak av dokumentavgiften som er justert med konsumprisveksten. Dette er metodisk på linje med hvordan skatteutgifter og skattesanksjoner sammenlignes over tid i kapittel 2. Fordi skatteutgiftene/-sanksjonene oppgis i faste 2012-kroner i tabell 1.1, men oppgis i løpende kroner i tabell 1.4, samsvarer ikke tallene i de to tabellene nøyaktig med hverandre.

Tabell 1.1 viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre formuesobjekter. Netto skatteutgifter reduseres over tidsrommet 2009–2012. Dette skyldes både innføringen av det nye verdsettingssystemet for bolig i 2010 (som økte ligningsverdiens andel av markedsverdi) og reduserte anslag på statsobligasjonsrenten over perioden.

3.2 Skattefrie og skattefaviserte overføringsordninger

I dette avsnittet gis det en oversikt over skatteta-pet som ligger i at enkelte offentlige stønader er skattefrie. I referansesystemet antas alle trygdeytelser å være skattepliktige på linje med lønnsinntekter. Tabell 1.2 gir en oversikt over de skattefrie overføringsordningene.

Utgangspunktet for beregningen er at stønadmottakerne i en situasjon med skatteplikt skal sitte igjen med det samme etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Det forutsettes med

Tabell 1.2 Anslag på skattefritaket knyttet til offentlige overføringer. Mill. kroner

	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (som for lønn), gitt uendret gjennomsnittlig bruttoytelse		Anslått økning i trygdeutgifter for uendret gjennomsnittlig nettoytelse	
	2011	2012	2011	2012
Barnetrygd	4 850	4 990	7 560	7 780
Kontantstøtte	400	335	600	490
Økonomisk sosialhjelp	1 060	1 100	1 490	1 540
Bostøtte	710	720	1 000	1 010
Engangsstønad ved fødsel	70	70	100	110
Grunn- og hjelpestønad	710	730	940	960
Stønad til barnetilsyn	160	170	250	260
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.	24 140	25 250	36 220	37 870

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

andre ord at innføringen av skatteplikt ville ført til en tilsvarende økning i bruttonivået på ytelsene. For barnetrygden er eksempelvis barnetrygdsatsene økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne (i gjennomsnitt) er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. I tillegg vises anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økt bruttoetrygd (kolonnene til venstre), det vil si provenytapet eller skatteutgiften knyttet til at disse ytelsene etter gjeldende regler er unntatt ordinær beskatning.

Beregningene er utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Anslagene er usikre fordi modellen er basert på en utvalgsundersøkelse, og fordi det er usikkerhet knyttet til denne måten å anslå bruttooverføringer på.

Følgende skattefrie overføringsordninger finnes:

- *Barnetrygd* gis per barn uavhengig av foreldrenes inntekt. Det gis ekstra barnetrygd i Nord-Troms og Finnmark, og enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger.
- *Kontantstøtte* gis i 2011 for ett- og toåringer som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Den gis uavhengig av foreldrenes inntekt. Regjeringen foreslår å fjerne kontantstøtten for toåringer fra 1. august 2012. I tråd med Regjeringens politiske plattform foreslås samtidig en styrking av kontantstøtten for ettåringer mellom 13 og 18 måneder. Regjeringens forslag til endring av kontantstøtten i 2012 er innarbeidet i tabell 1.2.

- *Økonomisk sosialhjelp* ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.
- *Bostøtte* kan gis inntil en øvre beløpsgrense til visse barnefamilier og pensjonister. Formålet er å gi disse gruppene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til fødselspenger, får en *engangsstønad ved fødsel* for hvert barn. I motsetning til fødselspenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
- *Grunnstønad* skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- *Hjelpestønad* skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis *stønad til barnetilsyn* til enslig mor eller far som er arbeidssøkende, har arbeid utenfor hjemmet eller er under utdanning, og til gjenlevende ektefelle/skilt person. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og gjelder inntil yngste barn har fullført fjerde skoleår. Det

gis inntil 64 pst. kompensasjon for faktiske utgifter inntil en øvre beløpsgrense.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden, men for disse er det ikke mulig å anslå skattefordelen ved hjelp av skattemodellen LOTTE-Skatt. Det gjelder blant annet engangsstønning ved adopsjon, visse former for attføringsstønning, utdanningsstønning til enslig mor eller far mv., gravferdsstønning og stønning ved visse helsetjenester.

Det gjelder også særskilte skatteregler for pensjonister mv. som fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (4,7 pst.), særfradrag for uførhet (32 000 kroner), og til at pensjonister med lav eller midlere inntekt får redusert inntektsskatten etter en særskilt skattebegrensningsregel (uførepensjonister) og et særskilt skattefradrag (AFP- og alderspensjonister). Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister i tabell 1.2 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene. Det innebærer at en i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, har «blåst opp» de aktuelle trygdeinntektene slik at nettoutgiftene til det offentlige er uendret selv om trygdeinntekter skattlegges etter de samme reglene som lønnsinntekter. Det innebærer at de som omfattes av disse særskilte reglene, i gjennomsnitt sitter igjen med det samme som etter gjeldende regler, selv om ytelsene skattlegges som lønn.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Dermed skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt, enten som følge av særskilte fradragssystemer som ikke henger sammen med tilhørende skattepliktige inntekter, eller ved at inntekter unntas skatt eller verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, er forutsatt å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene knyttet til beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Anslagene er usikre blant annet fordi denne modellen er basert på et utvalg, og fordi det er usikkerhet knyttet til framføringsmetodene. Skatteutgiftene knyttet til enkelte naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i selvangivelsesstatistikk. Tabell 1.3 gir en oversikt over skatteutgiftene knyttet til lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser. Følgende skatteutgifter er beregnet for 2011 og 2012:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte *skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark*. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere er her 24,5 pst. mot 28 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2. Toppskattesatsen for trinn 1 er 2 prosentpoeng lavere enn i landet for øvrig. Ordningene utgjør til sammen en skatteutgift på 815 mill. kroner i 2012.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller samt enslige forsørgere kan skattlegges i *skatteklasse 2* for inntekten og får da dobbelt personfradrag. Dette gir en skattefordel på om lag 12 700 kroner med forslaget til skatteregler for 2012. Ektepar lignes i klasse 2 dersom den ene ektefellen har lav eller ingen inntekt, og ektefellene regnes da som én skattyter. Ordningen utgjør en skatteutgift på 2 060 mill. kroner i 2012. I 2009 var om lag 57 pst. av personene i klasse 2 enslige forsørgere.
- Det gis et fradrag for *dokumenterte utgifter til pass og stell av barn* (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn ut over det første. Det kreves ikke at begge foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget. Fradraget er anslått å utgjøre en skatteutgift på 2 200 mill. kroner i 2012.
- Fra og med 2007 er det innført skattefritak for *arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris*. Ordningen representerer en skatteutgift på om lag 10 mill. kroner i 2012.
- Det gis fradrag for beregnede *utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted* på 1,50 kroner per km inntil 35 000 km og 0,70 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 13 950 kroner. Kilometergrensen for overgang mellom de to satsene foreslås økt til 50 000 km i 2012. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise). Fradragene utgjør med

Tabell 1.3 Anslag på skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn og pensjon.
Mill. kroner. 2011 og 2012

	2011	2012
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	790	815
Skatteklasser 2	1 970	2 060
Foreldrefradrag	2 100	2 200
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris	10	10
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 550	1 550
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	660	660
Skattefritt sluttvederlag	60	110
Fradrag for fagforeningskontingent	1 120	1 180
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	470	490
Særfradrag for store sykdomsutgifter	355	145
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land	290	300
Fondsordning for aktive idrettsutøvere	5	5
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 040	1 190
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk	145	145
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen	100	105

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

forslaget en skatteutgift på 1 550 mill. kroner i 2012.

- Det gis fradrag for *merutgifter til kost og losji* forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet. Fradraget utgjør en skatteutgift på 660 mill. kroner i 2012.
- *Sluttvederlag* i arbeidsforhold er skattefritt etter visse regler, jf. omtale i kap. 10. Skatteutgiften knyttet til det skattefrie sluttvederlaget er anslått til 110 mill. kr i 2012.
- Det gis fradrag for innbetalt *fagforeningskontingent* på inntil 3 750 kroner med forslaget for 2012. Fradraget utgjør en skatteutgift på 1 180 mill. kroner i 2012.
- Det gis fradrag for *gaver til visse frivillige organisasjoner* på 12 000 kroner i forslaget til skatteregler for 2011. Fradraget utgjør en skatteutgift på 490 mill. kroner i 2012.
- Det kan etter visse kriterier gis et *særfradrag for store sykdomsutgifter* når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Ordningen er foreslått utfaset over tre år fra og med 2012,

se nærmere omtale i kapittel 8. Det som gjenstår av fradraget, utgjør en skatteutgift på anslagsvis 145 mill. kroner i 2012.

- Etter dagens regler har *begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre EØS-land og andre land* rett til personfradrag, minstefradrag m.m. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner. Fradraget utgjør isolert sett en skatteutgift på 300 mill. kroner i 2012.
- Aktive idrettsutøvere har i dag mulighet til å sette inntekter vunnet ved idrett inn på et *fond for idrettsutøvere*. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet og dermed kan oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt. Ord-

ningen anslås på usikkert grunnlag å utgjøre en skatteutgift på 5 mill. kroner i 2012.

- Statens satser for *kjøregodtgjørelse* blir fra 1. januar 2012 hevet til 3,90 kroner per km for de første 10 000 km og 3,25 kroner per km for kjøring utover 10 000 km. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor dieselbil om lag 2,20 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift på i størrelsesorden 1 190 mill. kroner i 2012.
- Etter gjeldende regler er *hyretillegg* (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostnader skattepliktig. Dette utgjør en skatteutgift på i størrelsesorden 145 mill. kroner i 2012.
- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt *skattefritak for fri kost* (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til dem som har personinntekt på under 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig. Dette utgjør en skatteutgift på 105 mill. kroner i 2012.

Skatteutgiften knyttet til arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2006 ordningen for perioden 2007–2013. Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften anslås å utgjøre en skatteutgift på 12,5 mrd. kroner i 2012.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 28 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden, fritaksmetoden, særskatten på kontinentalsokkelen og særskilte skatteregler for kraftsektoren er en del av referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. Tabell 1.4 tallfester en rekke skatteutgifter knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd (*Skattefunn*). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for alle andre virksomheter. Fradragsgrunnlaget er

Tabell 1.4 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen. Mill. kroner. 2011 og 2012

	2011	2012
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	1 250	1 300
BSU-ordningen	720	740
Individuell pensjonsordning (IPS)	55	55
Frdrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. ^{1,2} . . .	14 000	17 000
Tjenestepensjon, premiefond ¹	430	450
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms	1,4	1,5
Særskilte skatteregler for rederier ³	280	840
Avskrivningssats på skip mv. ²	320	320
Avskrivningssats på maskiner mv. ²	900	920
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	37 800	39 600
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	21 400	23 200
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom	1 420	1 500

¹ Skatteutgiftene er basert på tall for 2009.

² Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

³ Skatteutgiften er beregnet med utgangspunkt i det foreløpige gjennomsnittlige regnskapsmessige resultatet før skatt for 2010 og er skjønsmessig framskrevet til 2011 og 2012. Skatteutgiften er betydelig nedjustert sammenlignet med tidligere år på grunn av lave fraktrater og svak dollar. Samtidig reflekterer det de store svingningene i næringen.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- begrenset oppad til 5,5 mill. kroner for egenutført FoU og 11 mill. kroner for innkjøp fra godkjent FoU-institusjon. Antall foretak som bruker Skattefunn, er redusert for hvert år siden 2004. Samtidig har det vært vekst i gjennomsnittlig støttebeløp per foretak. Den faktiske utviklingen i fradraget (skatteutgiften) gikk noe tilbake i perioden 2004 til 2008. I 2009 økte skatteutgiften med i underkant av 15 pst., mens det anslås en marginal økning i 2010. Skatteutgiften i 2011 og 2012 anslås til hhv. om lag 1 250 mill. kroner og om lag 1 300 mill. kroner.
- Gjennom *BSU-ordningen* (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 20 000 kroner per år, maksimalt 150 000 kroner samlet. Skattefradraget utgjør en skatteutgift på 740 mill. kroner i 2012.
 - Fra 2008 gis det et årlig fradrag på inntil 15 000 kroner (inkludert kostnader) i alminnelig inntekt for premier og innskudd til enkelte *individuelle pensjonsordninger*, jf. lov om individuell pensjonsordning. Skatteutgiften er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt spart i bank uten fradragsrett. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 10 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 10 år. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på 55 mill. kroner i 2012.
 - Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til *pensjonsordninger i arbeidsforhold*. I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften knyttet til dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på om lag 17 mrd. kroner i 2012.
 - Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et *premiefond*. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragsføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på 450 mill. kroner i 2012.
 - Det gis et særskilt fradrag i *næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms* på inntil 142 000 kroner per år fra 2009. Fradraget utgjør en skatteutgift på 1,5 mill. kroner i 2012.
 - *Rederiskatteordningen* ble fra 2007 endret til en fritaksordning i tråd med ordningene man finner i EU-landene. Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor ordningen er fritatt for ordinær overskuddskatt. Skatt på nettofinansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. De særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap anslås å utgjøre en skatteutgift på 840 mill. kroner i 2012. Anslagene er basert på foreløpig resultat før skatt for selskapene innenfor det særskilte rederiskattesystemet i 2010, justert for faktisk innbetalt skatt og framskrevet til 2012. Anslaget for 2012 innebærer en betydelig reduksjon sammenlignet med den skatteutgiften som er oppgitt i tidligere års budsjetter. Dette skyldes både betydelig lavere fraktrater og svakere dollar.
 - En *avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv.* (saldogruppe e) på 14 pst. er normalt høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Fordelen ved avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, er knyttet til at det gir skatteutsettelse (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen knyttet til de endelige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det antas at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. Saldogruppe e omfatter også en rekke driftsmidler (rigger mv.) i norske selskaper som driver petroleumsvirksomhet i utlandet. Det har imidlertid ikke vært mulig å inkludere dette i beregningene. Skatteutgiften knyttet til at avskrivningssatsen for skip, fartøyer, rigger mv. er høyere enn antatt faktisk økonomisk verdifall, anslås til 320 mill. kroner i 2012.
 - En *avskrivningssats for maskiner, personbiler, inventar mv.* (saldogruppe d) på 20 pst. er normalt høyere enn faktisk verdifall. Fordelen ved høy avskrivningssats er beregnet på samme måte som for skip og fartøyer og med utgangspunkt i et antatt faktisk økonomisk verdifall på 15 pst. Også her er det antatt at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. Skat-

- teutgiften knyttet til avskrivningssatsen for maskiner, personbiler, inventar mv. anslås til 920 mill. kroner i 2012.
- *Egen bolig og fritidsbolig* er lavt inntektsbeskattet, jf. egen omtale i avsnitt 3.1 i dette vedlegget. Skatteutgiften knyttet til lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom anslås til om lag 40 mrd. kroner i 2012.
 - Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i gjennomsnitt hhv. 25 pst. og 40 pst. av markedsverdien. Skatteutgiften knyttet til *rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom* anslås til om lag 23 mrd. kroner i 2012.
 - Ligningsverdien av næringsseiendom utgjør i gjennomsnitt 40 pst. av markedsverdien. Skatteutgiften knyttet til *rabatten i formuesskatt på næringsseiendom* anslås til om lag 1,5 mrd. kroner i 2012.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. Tabell 1.5 gir en samlet framstilling av de tallfestede skatteutgiftene knyttet til beskatningen av primærnæringene i 2011 og 2012:

- *Trygdeavgiften på næringsinntekt fra jordbruk og skogbruk samt reindrift* er 7,8 pst. i 2011. Det overføres midler over næringsavtalene til folketrygden for å kompensere for differansen mellom 7,8 pst. og den ordinære trygdeavgiften på 11 pst. for næringsinntekt. For jord- og skogbruk anslås denne overføringen å være 75 mill. kroner for lav til å dekke nevnte differanse i 2011. Med forslaget om å øke trygdeavgiften

- for disse næringene fra 2012 vil denne skatteutgiften bli avvirket.
- Det gis et særskilt *fradrag i inntekt fra fiske* på inntil 150 000 kroner. Tilsvarende gis det et særskilt *fradrag i inntekt fra sjøfart* på 80 000 kroner. Fradragene utgjør en samlet skatteutgift på 670 mill. kroner i 2012.
 - Det gis et særskilt *fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk*. Nedre grense foreslås økt til 63 500 kroner, satsen utover nedre grense foreslås økt fra 32 pst. til 38 pst., mens øvre grense foreslås økt til 166 400 kroner i 2012. Fradraget utgjør med forslaget en skatteutgift på 1 005 mill. kroner i 2012.
 - Det foreslås at støtte til bygdeutvikling (*BU-støtte*) ikke skal trekkes fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet. Endringen skal gjelde fra inntektsåret 2012. Skatteutgiften anslås til om lag 80 mill. kroner i 2012.
 - Det gis et særskilt fradrag i *næringsinntekt fra reindrift*. Fradraget foreslås økt til samme grenser og sats som jordbruksfradraget i 2012. Fradraget utgjør med forslaget en skatteutgift på om lag 10 mill. kroner i 2012.
 - Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til *skogfondskonto* ved beregning av alminnelig inntekt, og de trenger kun å inntektsføre 15 pst. av utbetalte beløp fra skogfondskontoen, herunder offentlige tilskudd tilført kontoen, dersom det brukes til skogkulturformål mv. Dette utgjør en skatteutgift på 125 mill. kroner i 2012.
 - Utgifter til bygging og ombygging av *skogsveier* kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordi-

Tabell 1.5 Anslag på skatteutgifter knyttet til beskatningen av primærnæringene. Mill. kroner. 2011 og 2012

	2011	2012
Trygdeavgift jordbruk og skogbruk	75	0
Særfradrag for sjømenn og fiskere	650	670
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt	845	1 005
Avskrivning av BU-støtte i det distriktpolitiske virkeområdet	0	80 ¹
Særskilt fradrag for reindrift	10	10
Skogfondskontoen	125	125
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ²	20	20
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten	60	60

¹ Anslaget inkluderer nåverdi av fremtidige avskrivninger av BU-støtte i 2012.

² Skatteutgiften er basert på tall for 2010.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

nære skatteregler. Dette utgjør en skatteutgift på 20 mill. kroner i 2012.

- Skogeiendommer verdsettes til ligningsverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablonbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablonmessige tilveksten blir beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablonverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med skogfaktoren som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av *ligningsverdien av skogeiendom*. I 2011 er skogfaktoren 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år fram i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav. Skatteutgiften knyttet til dette tilsvarer 60 mill. kroner i 2012.

Ikke tallfestede skatteutgifter

Det finnes en rekke andre skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Departementet jobber stadig med å få tallfestet flere av skatteutgiftene. Skatteutgifter og skattesanksjoner som foreløpig ikke er tallfestede, er følgende:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av *naturallytelse* mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. I prinsippet må dette anses som en skatteutgift fordi personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturallytelse, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Et eksempel er arbeidsgivers finansiering av *ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift* til underkurs (skattefritt inntil 1 500 kroner). Videre kan en få et rentefritt lån av arbeidsgiver på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden som ikke er skattepliktig dersom lånet betales ned i løpet av ett år. I andre tilfeller kan det være mer usikkert i hvilken grad det er en skatteutgift knyttet til naturallytelsen. Eksempelvis regnes det ikke som skattepliktig fordel at arbeidsgiver betaler *abonnement på avis og tidsskrifter* innenfor visse grenser, forutsatt at arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Tilsvarende kan arbeidsgiver

dekke kostnader til etter- og videreutdanning for sine ansatte uten at dette er skattepliktig for arbeidstakeren, selv om også arbeidstakeren har en fordel av utdanning. Det kan også diskuteres om skattefritak på velferdsgoder som *personalrabatter, subsidiert kantine, tilgang på bedriftshytte* mv. skal regnes som skatteutgifter eller ikke.

- *Skattefrie institusjoner* er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenliknet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for *personer med arbeidsopphold i utlandet* som overstiger ett år – ettårsregelen. En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt den delen av norsk skatt som svarer til den norske skatten på den utenlandske lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- *Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift* for ansatte som tjener inntil 45 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 450 000 kroner.
- Det skal under visse vilkår ikke betales *arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig* dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
- Det skal ikke svares *arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn* som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
- Hovedregelen er at det skal beregnes *arveavgift* på all mottatt arv og visse gaver. Arveavgiften beregnes med utgangspunkt i antatt salgsverdi av de avgiftspliktige driftsmidlene. Det er imidlertid enkelte unntak fra dette: Arveavgiftsgrunnlaget for jord- og skogbrukseiendommer settes til skiftetakst når eiendommen overtas på skifte av åsetesberettiget arving

eller til tre firedeler av antatt salgsverdi når skiftetakst ikke foreligger, eller når eiendommen overtas av annen slektning i rett nedstigende linje. Aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper verdsettes til 60 pst. av skattemessig formuesverdi innenfor en grense på 10 mill. kroner for den enkelte mottaker. Det gis også et fradrag i arveavgiften for betalt dokumentavgift ved overdragelse av fast næringseiendom i forbindelse med generasjonsskifte.

- De samlede investeringsbaserte fradragene (dvs. avskrivninger, friinntekt og fradrag for finansieringskostnader) i petroleumsbeskatningen er for høye og kommer for raskt relativt til en nøytral beskatning av grunnrente. Dette kan føre til for høy kapitalbruk i prosjekter på norsk sokkel.
- Skogeierne skattlegges senest etter åtte års eiertid ved gjennomsnittsligning, dvs. at skatten utlignes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års overskudd. Dette kan gi lavere bruttoskatter enn ved ordinær ligning.
- *Gevinster fra salg av grunnareal i landbruket* skattlegges som hovedregel etter prinsippene i skjermingsmetoden. Gevinst ved salg av grunnareal i landbruket skattlegges imidlertid ikke etter prinsippene i skjermingsmetoden dersom samlet årlig gevinst er lavere enn 150 000 kroner.

5 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2011 anslått til om lag 210 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende former for særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Tabell 1.6 Anslag på skatteutgifter knyttet til at tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Mill. kroner

	2011	2012
Undervisningstjenester og kjøreskoler.	330	350
Tannhelsetjenester.	670	700
Musikk og scenekunst.	35	35
Treningssentre.	600	630
Andre tjenester.	110	120

Kilde: Finansdepartementet.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, jf. tabell 1.6. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene og at virksomhetene ikke får fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Tabellen viser skatteutgifter ved at enkelte tjenester er utenfor avgiftssystemet.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.7. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 14 pst., som foreslås økt til 15 pst. fra 1. januar 2012. Det er beregnet at en merverdiavgiftssats på 15 pst. på matvarer utgjør en skatteutgift på om lag 13 mrd. kroner i 2012, sammenlignet med den ordinære merverdiavgiftssatsen på 25 pst.

Noen tjenester, som persontransport, overnatting, kino og NRKs allmennkringkastingsvirksomhet, har lav merverdiavgiftssats på 8 pst. Fra 1. juli 2010 ble det innført merverdiavgift med sats på 8 pst. for inngangsbilletter til museer, fornøylesparker, opplevelsessentre og idrettsarrangementer med høye billettinntekter, se Prop. 119 LS (2009–2010).

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer og tjenester som omset-

Tabell 1.7 Anslag på skatteutgifter for varer og tjenester med redusert merverdiavgiftssats. Mill. kroner

	2011	2012
Matvarer	13 500	13 000
Persontransport	4 500	4 800
Overnatting	1 350	1 400
Kino	170	180
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	750	800
Museer	50	55
Fornøyelsesparker og opplevelsessentre	50	55
Idrettsarrangement med store billettinntekter	95	105

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.8 Anslag på skatteutgifter knyttet til nullsats for merverdiavgiften. Mill. kroner

	2011	2012
Aviser	1 800	1 800
Tidsskrifter	800	800
Bøker	1 500	1 500
El-kraft mv. i Nord-Norge	930	960
Elbiler	70	75

Kilde: Finansdepartementet.

tes. Tabell 1.8 viser anslag på skatteutgiften knyttet til nullsats for merverdiavgiften.

Fiskale særavgifter

Tabell 1.9 gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

- *Alkohol- og tobakkgavgiftene* blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Skatteutgiften knyttet til salg av avgiftsfri alkohol og tobakk anslås på usikkert grunnlag til i overkant av

Tabell 1.9 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Mill. kroner

	2011	2012
Tax-free-kvoter på alkohol og tobakk	4 000	4 000
Grunnavgift på engangs-emballasje	610	630
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler	-80	-80
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-490	-420
Dokumentavgift i alt	-6 400	-6 800
Toll i alt	-2 438	-2 395

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- 4 mrd. kroner 2012. Det er heller ikke merverdiavgift på disse varene, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift på i størrelsesorden 1,4 mrd. kroner i 2012.
- *Grunnavgiften på engangsemballasje* for drikkevarer gir et proveny på om lag 870 mill. kroner i 2011. Fritaket for melk, melkeprodukter, drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade mv. kan betraktes som en skatteutgift. Skatteutgiften anslås til om lag 630 mill. kroner i 2012.
 - *Årsavgiften* er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Årsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Årsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) anslås å utgjøre om lag 80 mill. kroner i 2012, og kan betraktes som en skattesanksjon.
 - *Omregistreringsavgiften* er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Skattesanksjonen knyttet til omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, er anslått å utgjøre om lag 420 mill. kroner i 2012. Dette er en reduksjon fra 2011 som følger av at det foreslås reduksjon i satsene i omregistreringsavgiften i 2012-budsjettet.
 - *Dokumentavgiften* er knyttet til tinglysning av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter alle typer eiendommer, bolig- og fritidseiendommer og næringsseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommu-

nale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, bl.a. ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er i tabell 1.9 betraktet som en skattesanksjon. Dokumentavgiften er beregnet å gi et proveny på 6,8 mrd. kroner i 2012. For 2012 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 800 mill kroner.

- *Toll* er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket, samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll kan betraktes som en handelshindring, og dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Toll er i tabell 1.9 tatt med som en skattesanksjon.

Miljø- og energirelaterte særavgifter

I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet. Omsettelige kvoter setter en pris på utslipp, og kan i prinsippet sidestiltes med en avgift. Kostnadseffektive reduksjoner av klimagasser oppnås ved lik prising av utslipp. Avgiftene på klimagasser (CO₂-avgiften

og avgiften på HFK/PFK) og kvotesystemet innebærer imidlertid ulik pris på utslipp for forskjellige produkter og anvendelser.

Fra 2008 ble det norske kvotesystemet koblet til EUs kvotesystem. Med dette ble også virksomheter med CO₂-avgift kvotepliktige. Fra 2012 skal kvotesystemet utvides til å omfatte luftfart, og fra 2013 utvides kvotesystemet til å omfatte mesteparten av prosessindustrien. Kvotesystemet vil da dekke om lag 50 pst. av de samlede norske utslippene av klimagasser. Kvoteprisen vil dermed få større betydning for marginalkostnaden ved klimagassutslipp.

På denne bakgrunn har en valgt å gå over til å benytte kvoteprisen som referansesats for alle anvendelser uavhengig av om kilden og aktiviteten er kvotepliktig eller ikke. Dette innebærer at man ikke lenger benytter den generelle satsen for mineralolje i CO₂-avgiften som referansen for ikke-kvotepliktig utslipp. Kvoteprisen vil kunne variere fra år til år avhengig av utviklingen i tilbud og etterspørsel etter klimagasskvoter. Dette vil påvirke nivået for de beregnede skatteutgiftene og -sanksjonene det enkelte år. Med en kvotepris som ligger under den generelle satsen for mineralolje, vil metodeendringen medføre at skattesanksjonene knyttet til CO₂-avgiften øker. Det vil likeledes bli beregnet skattesanksjon for avgiften på HFK- og PFK-gasser. Det gjøres videre opp-

Tabell 1.10 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til CO₂-avgiftene og avgiften på HFK/PFK-gasser. Mill. kroner

	2011	2012
CO ₂ -avgift på bensin	-940	-930
CO ₂ -avgift på sokkelen ¹	-2 135	-2 300
CO ₂ -avgift for innenriks luftfart	-190	-220
CO ₂ -avgift på mineralolje og gass ²	-1 550	-1 700
Avgift på HFK/PFK ²	-170	-180
CO ₂ -avgift på naturgass kvotepliktig virksomhet ³	i.b.	i.b.
CO ₂ -avgift - fritak for fiske og fangst i nære farevann	80	80
CO ₂ -avgift - fritak gass i innenriks skipsfart og veksthus	30	30
CO ₂ -avgift - fritak for gass i ikke-kvotepliktig industri ³	i.b.	i.b.

1 Anslaget i tabellen er et bruttoanlag. Nettvirkningen av CO₂-avgift på sokkelen er om lag 380 mill. kroner i 2010 og 385 mill. kroner i 2011. Det er da tatt hensyn til at CO₂-avgiften er fradragsberettiget mot både ordinær skatt og særskatt, og at SDØE betaler store deler av avgiften.

2 Grunnlag for beregningen av skattesanksjonen er forskjellen mellom kvotepris og de generelle avgiftssatsene for mineralolje, naturgass, LPG og avgiftsnivået per CO₂-ekvivalent for HFK/PFK-gassene. Det er forutsatt en kvotepris på 110 kroner per tonn CO₂ for 2011 og 2012. Kvotepliktige sektorer er unntatt fra CO₂-avgiften på mineralolje. Kvotepliktige utslipp er heller ikke berørt av de generelle satsene for gass.

3 Det ble innført CO₂-avgift på gass fra 1. september 2010. Anslagene for skatteutgifter og -sanksjoner knyttet til industrien er ennå usikre og er derfor ikke beregnet.

Kilder: Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

merksom på at tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift. En slik tildeling vil derfor være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelens omtales i avsnitt 6.3 om næringsstøtte i Meld St. 1 (2011–2012) Nasjonalbudsjettet 2012.

Tabell 1.10 gir en framstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til CO₂-avgiftene og avgiften på HFK/PFK-gasser. Tabellen viser at det er flere sektorer som står overfor marginalkostnader for utslipp av CO₂ som er høyere enn kvoteprisen. Petroleumsvirksomheten har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt. Fra 2012 vil det samme gjelde for kvotepliktig innenriks luftfart. Også veitrafikken står overfor høyere marginalkostnader for utslipp av CO₂ enn andre sektorer.

Fra 1. september 2010 ble det innført CO₂-avgift på gass på nivå med den generelle satsen på mineralolje. Avgiften omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Industrien ilegges redusert sats på 25 kroner per tonn CO₂ for bruk av naturgass, men er ilagt nullsats for bruk av LPG. Den reduserte satsen på naturgass som kvotepliktig utslipp står ovenfor, vil utgjøre en skattesanksjon. Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til industriprosesser, innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Fritakene utgjør en skatteutgift. Det er fortsatt betydelig usikkerhet knyttet til anslagene for skattesanksjoner og skatteutgifter for industrien. Disse er derfor ikke beregnet i tabellen.

Tabell 1.11 viser skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til andre miljø- og energirelaterte særavgifter.

- *Avgiften på utslipp av NO_x* er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra framdriftsmaskineri, motorer, kjeler og turbiner av en viss stør-

relse, fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift, siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten går glipp av avgiftsinntekter. Skatteutgiften anslås til om lag 650 mill. kroner i 2012 for petroleumsvirksomheten. For øvrige utslippskilder anslås skatteutgiften til 830 mill. kroner i 2012.

- *Avgift på elektrisk kraft* er 11,21 øre per kWh i 2011 og pålegges elektrisk kraft som forbrukes i Norge. Det er fritak for forbruk i bestemte kraftintensive prosesser og i veksthusnæringen. Industrien ellers blir ilagt en redusert sats på 0,45 øre per kWh. El-forbruk i administrasjonsbygg i industrien ilegges full el-avgift. Treforedlingsindustrien fritas helt for avgift ved deltakelse i energieffektiviseringsprogram. Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og Nord-Troms) ilegges el-avgift med redusert sats. Offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for el-avgift. Fritaket for kraftintensive prosesser, veksthusnæringen og treforedlingsindustrien og den reduserte satsen for industrien er anslått å gi en skatteutgift på om lag 5,4 mrd. kroner i 2012. Fritakene for tiltakssonen utgjør om lag 195 mill. kroner i 2012.
- *Grunnavgiften på mineralolje* ble innført i 2000 for å unngå at økningen av elektrisitetsavgiften medførte overgang til fyring med olje. Treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien har redusert sats eller er fritatt for grunnavgiften. Dette anslås å utgjøre en skatteutgift på om lag 110 mill. kroner i 2012.

Tabell 1.11 Tabell Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til andre miljø- og energirelaterte særavgifter. Mill. kroner

	2011	2012
Forbruksavgiften på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	5 200	5 400
Forbruksavgiften på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark.	190	195
Lavere avgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin	4 250	4 700
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale	830	830
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale – petroleum ¹	650	650
Grunnavgift på mineralolje: fritak/reduert sats	105	110

¹ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag. Nettovirkningen av NO_x-avgiftsfritaket for petroleumsvirksomheten er om lag 240 mill. kroner i 2010 og i 2011 når det tas hensyn til at SDØE betaler deler av avgiften og fradraget for NO_x-avgiften i særskatt.

Kilder: Toll- og avgiftsdirektoratet, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- *Lavere veibruksavgift på autodiesel enn bensin* utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Det er anslått at den lavere satsen på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin gir en skatteutgift på om lag 4,7 mrd. kroner i 2012. Av dette utgjør skatteutgiften for biodiesel om lag 10 pst. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet.
- Det er redusert *engangsavgift for varebiler og lette lastebiler*. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Fritaket for elbiler og hybridbiler må regnes som en skatteutgift, men er ikke beregnet.
- *Avgift på båtmotorer* anses som en fiskal avgift, og følgelig er fritaket for fiskebåter ikke en skatteutgift.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter knyttet til avgiftsreglene er ikke tallfestet:

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2009

I dette vedlegget redegjøres det for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2009. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Tabell 2.1 gir en oversikt over skatteligningen for 2009. Statistikken bygger på oppgaver fra den ordinære skatteligningen for personer og selskap. For personer omfatter inntektsskatt til staten hovedsakelig toppskatt og fellesskatt.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 559 mrd. kroner i 2009. Av dette ble 341 mrd. kroner utlignet på personer, mens 218 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2008 utgjorde 647 mrd. kroner.

Kommune- og fylkesskatten beløp seg til 132 mrd. kroner, mens statsskatten og trygdeavgiften var henholdsvis 339 og 88 mrd. kroner. Fra 2008 til 2009 var det en samlet nedgang i utlignet skatt på 14 pst. Kommune- og fylkesskatten økte med 9 pst., mens statsskatten hadde en nedgang på 23 pst. Medlemsavgiften til folketrygden økte med 4 pst. fra året før.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt ved kommune- og fylkesskatteligningen utgjorde i alt 986 mrd. kroner for personer. Dette var en økning på 5 pst. fra året før. Sammenlignet med 2008 økte utlignede skatter for personer med om lag 14 mrd. kroner.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteligningen for personer, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt per innbygger var 202 200 kroner i 2009. Sammenlignet med alminnelig inntekt per innbygger i 2008 var dette en økning på 4 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 244 900 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 166 800 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte

personer 17 år og eldre hadde 25 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 25 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 22 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 28 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 80 pst. av personene hadde en nettoformue under 470 000 kroner, mens 20 pst. hadde en formue på 470 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2009. Mens tabellene 2.2 og 2.3 hovedsakelig redegjør for utlignet skatt i 2009, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosioøkonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjør den største gruppen med vel 2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør snaut 1,1 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 122 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 461 500 kroner i 2009. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 240 900 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 597 600 kroner.

For trygdede og pensjonister utgjorde kapitalinntektene om lag 5 pst. av bruttoinntekten. For lønnstakere og selvstendig næringsdrivende er andelen hhv. 3 pst. og 4 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 29 pst. for trygdede og pensjonister, 27 pst. for lønnstakere og 24 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 17 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 33 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter

ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør personinntekt lønn i gjennomsnitt 86 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 7 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 0,5 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør personinntekt lønn om lag 60 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 3 pst. og aksjeutbytte og gevinst 16 pst. av bruttoinntekten i 2009.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 38 pst. av bruttoinntekten i 2009. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 11 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 26 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 82 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.1 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 297 mrd. kroner i 2009. Utlignet skatt for selskap gikk ned med 95 mrd. kroner sammenlignet med 2008.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusiv selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 71 mrd. kroner i 2009. Av dette var 66 mrd. kroner fellesskatt og 384 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på

4,5 mrd. kroner i 2009, mens tonnasjeskatten utgjorde 28 mill. kroner samme år.

Utlignet skatt til staten er etter godtgjørelsesfradrag, fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet), fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter og etter tilbakebetalt tidligere betalt skatt (tilbakeført underskudd mot beskattet overskudd de to foregående årene). Fradrag for godtgjørelse i fellesskatt utgjorde 205 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt utgjorde 1,6 mrd. kroner, kreditfradrag utgjorde 11,1 mrd. kroner, forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 1,1 mrd. kroner, mens tilbakebetalt tidligere betalt skatt utgjorde 3,0 mrd. kroner. Fra og med 2004 ble det innført skattefritak for inntekter fra aksjer og andre eierandeler for selskap. Dette førte til at godtgjørelsesfradraget falt bort, med unntak for ubenyttet godtgjørelsesfradrag fra tidligere år.

Tabell 2.9 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt) på 297 mrd. kroner var 94 pst. (278 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (21,9 pst. av selskapene).

Tabell 2.10 viser at 81 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sokkelselskap) ved statsskatteligningen på 71 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 9 pst. på kraftselskap, 5 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 0,4 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§ 8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 4 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 0,2 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond og 0,2 pst. på verdipapirfond.

Tabell 2.11 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 146 mrd. kroner. Beløpet utgjør 67 pst. av selskapsskatten til staten. Statsskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skatteverdi av letekostnader på 9,1 mrd. kroner.

Tabell 2.1 Oversikt over skatteligningen. Hele landet. 2009. Mill. kroner

	I alt	Selskap ¹	Personer
<i>Kommuneskatteligningen</i>			
Antall ²	3 901 347	849	3 900 498
Nettoformue	1 439 890	-	1 439 890
Alminnelig inntekt	986 542	-	986 542
Særfradrag	16 832	-	16 832
Formuesskatt	7 592	-	7 592
Inntektsskatt	102 114	-	102 114
Naturressursskatt	1 312	1 312	-
<i>Fylkesskatteligningen</i>			
Inntektsskatt	21 179	-	21 179
Naturressursskatt	239	239	-
<i>Statsskatteligningen</i>			
Antall med fellesskatt	3 628 250	95 642	3 532 608
Antall med toppskatt	897 806	-	897 806
Toppskattegrunnlag	1 280 647	-	1 280 647
Nettoinntekt ³	3 126	-	3 126
Skattbar inntekt	297 004	297 004	-
Nettoformue	1 573 103	128 147	1 444 956
Nettoinntekt sokkel	211 529	211 529	-
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel	191 049	191 049	-
Toppskatt	17 506	-	17 506
Fellesskatt	166 364	66 056	100 308
Formuesskatt	4 705	384	4 321
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	145 641	145 641	-
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg	4 531	4 531	-
Tonnasjeskatt	28	28	-
<i>Utligning til folketrygden</i>			
Beregningsgrunnlag for trygdeavgift i alt.	1 275 398	-	1 275 398
Personinntekt pensjoner	223 952	-	223 952
Personinntekt annen næring	51 491	-	51 491
Personinntekt primærnæring	10 892	-	10 892
Personinntekt lønn	989 063	-	989 063
Samlet trygdeavgift	87 944	-	87 944
<i>Utlignet skatt</i>			
I alt	559 155	218 191	340 964

Tabell 2.1 Oversikt over skatteligningen. Hele landet. 2009. Mill. kroner

	I alt	Selskap ¹	Personer
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>			
I alt ⁴	35 646	26 048	9 598
Finnmarksfradrag ⁵	727	-	727
Fradrag for boligsparing ⁵	698	-	698
Skattefradrag for etterbetalt pensjon ⁶	-71	-	-71
Skattebegrensning ⁷	6 546	-	6 546
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ⁸	12 732	11 075	1 657
Godtgjørelsesfradrag ⁹	245	205	40
Fradrag for naturressursskatt ¹⁰	1 562	1 562	-
Forsknings- og utviklingsfradrag	1 089	1 087	2
Utbetalt skatteverdi av letekostnader	9 111	9 111	-
Tilbakebetalt tidligere betalt skatt	3 007	3 007	-

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall personer og selskap med utlignet inntektsskatt og/eller formuesskatt til kommune. Omfatter også personer på Svalbard.

³ Nettoinntekt er grunnlag for ordinær inntektsskatt til staten for visse grupper, hovedsakelig personer bosatt i utlandet.

⁴ Nedsettelse av formuesskatt falt bort fra og med inntektsåret 2009.

⁵ Beløpet er belastet inntektsskatt stat.

⁶ Tillegg/fradrag for etterbetalt pensjon.

⁷ Beløpet er belastet inntektsskatt kommune og fylke med henholdsvis 2 126 mill. kroner og 413 mill. kroner. Inntektsskatt stat med 323 mill. kroner, fellesskatt med 1 947 mill. kroner og avgift til folketrygden med 1 737 mill. kroner.

⁸ Beløpet for personer er belastet inntektsskatt stat med 157 mill. kroner, fellesskatt med 646 mill. kroner, inntektsskatt kommune med 716 mill. kroner og fylkesskatt med 137 mill. kroner. For selskap er beløpet belastet fellesskatten.

⁹ Godtgjørelsesfradraget for selskap belastes i sin helhet fellesskatt. For personer er godtgjørelsesfradraget belastet inntektsskatt kommune med 28 mill. kroner, fylkesskatt med 5 mill. kroner og fellesskatt med 25 mill. kroner.

¹⁰ Beløpet er belastet fellesskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.2 Oversikt over skatteligningen for personer, etter fylke. 2009. Mill. kroner

	Hele landet ¹	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder
<i>Kommune-skatteligningen</i>											
Antall personer	3 900 498	217 939	395 541	450 198	167 521	177 730	226 671	184 740	145 849	94 934	138 036
Nettoformue	1 439 890	61 457	185 656	297 156	44 911	50 996	81 342	64 396	39 823	30 948	51 467
Alminnelig inntekt	986 542	49 011	122 245	145 735	33 120	32 642	51 561	43 909	31 594	20 491	32 561
Særfradrag	16 832	1 077	1 620	1 704	829	755	894	874	695	410	619
Formuesskatt	7 592	297	1 001	1 806	204	239	424	328	191	160	270
Inntektsskatt	102 114	4 877	13 158	15 736	3 233	3 214	5 317	4 452	3 172	2 065	3 320
<i>Fylkesskatte-ligningen</i>											
Inntektsskatt	21 179	1 012	2 728	3 265	671	667	1 103	924	658	429	689
<i>Statsskatte-ligningen</i>											
Antall personer med fellesskatt	3 532 608	198 243	374 130	431 585	142 755	139 077	189 058	167 297	123 633	77 803	120 460
Antall personer med toppskatt	897 806	38 601	121 913	141 967	23 712	23 359	45 382	36 944	26 064	16 372	28 728
Beregningsgrunnlag for toppskatt	1 280 647	65 470	154 125	176 282	44 901	43 823	66 886	57 900	41 629	26 289	41 844
Nettoformue	1 444 956	61 162	193 050	303 978	43 456	46 443	79 118	63 862	37 841	29 570	51 113
Toppskatt ²	17 506	587	2 988	3 430	315	304	828	670	429	279	472
Fellesskatt	100 308	4 788	13 063	15 226	3 181	3 157	5 222	4 377	3 110	2 017	3 245
Formuesskatt	4 321	167	593	1 052	110	119	232	184	100	86	152
Medlemsavgift til folketrygden	87 944	4 360	10 874	12 613	2 932	2 906	4 606	3 905	2 757	1 764	2 858
<i>Utlignet skatt</i>	340 964	16 087	44 405	53 128	10 646	10 606	17 733	14 841	10 417	6 800	11 005
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>											
I alt	9 598	553	728	993	405	380	447	435	341	239	345
Finnmarksfradrag	727	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fradrag for boligsparing	698	25	57	118	17	20	29	23	17	13	32
Skattefradrag for etterbetalt pensjon	-71	-3	-8	-9	-2	-3	-5	-4	-2	-1	-2
Skattebegrensning	6 546	491	435	536	375	346	355	340	288	175	238
Nedsettelse for utenlandsskatt	1 657	39	239	333	14	11	68	75	37	51	76
Godtgjørelsesfradrag	40	1	4	15	-	5	1	1	1	-	1

Tabell 2 fortsettelse

	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør-Trøndelag	Nord-Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmarku
<i>Kommune-skatteligningen</i>									
Antall personer	324 729	375 002	91 807	203 569	228 845	102 317	191 736	123 681	59 398
Nettoformue	122 859	135 175	30 716	73 988	64 006	22 774	42 373	28 641	10 836
Alminnelig inntekt	97 046	97 814	19 787	48 448	54 719	21 967	42 049	28 462	13 359
Særfradrag	1 225	1 482	376	905	973	510	1 003	598	282
Formuesskatt	654	712	141	371	318	100	189	133	48
Inntektsskatt	10 328	10 216	1 997	4 925	5 599	2 151	4 163	2 861	1 329
<i>Fylkesskatte-ligningen</i>									
Inntektsskatt	2 142	2 118	414	1 022	1 161	446	863	593	275
<i>Statsskatte-ligningen</i>									
Antall personer med fellesskatt	300 802	340 015	79 963	183 463	207 292	94 047	174 206	113 914	55 254
Antall personer med toppskatt	94 210	92 738	16 712	43 362	48 664	16 808	34 474	25 006	11 923
Beregningsgrunnlag for toppskatt	120 228	125 766	26 251	63 612	72 926	30 168	57 078	38 777	18 209
Nettoformue	124 902	136 192	30 420	74 398	64 564	22 768	42 363	28 734	10 879
Toppskatt ²	2 317	1 773	222	702	802	217	437	226	-422
Fellesskatt	9 983	9 958	1 955	4 810	5 490	2 110	4 083	2 805	1 295
Formuesskatt	378	408	79	212	181	57	107	76	27
Medlemsavgift til folketrygden	8 472	8 739	1 783	4 349	4 993	1 991	3 756	2 620	1 217
<i>Utlignet skatt</i>	34 272	33 924	6 591	16 391	18 545	7 073	13 597	9 313	3 769
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>									
I alt	872	821	193	481	501	266	466	407	722
Finnmarksfradrag	-	-	-	-	-	-	-	132	591

	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmárku
Fradrag for boligsparing	99	86	18	33	46	14	25	17	8
Skattefradrag for etterbetalt pensjon	-6	-8	-2	-5	-3	-3	-3	-2	-1
Skattebegrens- ning	436	577	155	376	401	241	421	240	118
Nedsettelse for utenlandsskatt	340	162	22	75	55	14	22	19	5
Godtgjørelses- fradrag	2	3	-	2	1	-	-	-	-

¹ Omfatter også personer på Svalbard og Kontinentalsokkelen.

² Toppskatten inkluderer også ordinær inntektsskatt til staten for visse grupper, hovedsakelig personer bosatt i utlandet. Denne skatten er i likhet med de øvrige skattene i tabellen oppgitt etter at fradrag og nedsettelser i skatt er trukket fra. For Finnmark framkommer et negativt tall siden fradragene overstiger skatten, hovedsakelig på grunn av Finnmarksfradraget.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall per innbygger, etter fylke. 2009. Kroner

Fylke	Alminnelig inntekt per innbygger	Netto- formue per innbygger	Utlignet skatt per innbygger
Hele landet	202 200	296 400	69 700
Østfold	180 300	224 200	59 200
Akershus	230 100	357 800	83 200
Oslo	244 900	516 600	90 100
Hedmark	173 800	227 500	55 800
Oppland	176 100	250 100	57 100
Buskerud	200 000	305 600	68 700
Vestfold	189 900	275 000	64 200
Telemark	187 400	226 300	61 800
Aust-Agder	187 700	272 100	62 400
Vest-Agder	190 100	298 700	64 400
Rogaland	223 500	290 600	79 600
Hordaland	203 500	284 200	70 900
Sogn og Fjordane	184 000	283 400	61 400
Møre og Romsdal	191 400	295 100	65 100
Sør-Trøndelag	188 100	220 300	63 800
Nord-Trøndelag	166 800	172 200	53 700
Nordland	177 800	178 600	57 500
Troms Romssa	181 700	183 000	59 500
Finnmark Finnmarku	182 200	148 900	51 600

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. 2009

Alminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	Skattepliktig nettoformue. Kroner						
	I alt	0 eller negativ	1-469 999	470 000-699 999	700 000-999 999	1 000 000-2 999 999	3 000 000 og over
I alt	3 813 425	1 616 542	1 429 849	239 027	181 854	279 361	66 792
0 eller negativ	129 129	81 447	36 921	2 397	1 811	3 721	2 832
1 - 24 999	246 814	75 026	164 197	3 216	1 827	2 020	528
25 000 - 49 999	99 890	48 821	45 111	1 795	1 381	2 314	468
50 000 - 74 999	151 036	73 117	69 272	3 533	1 898	2 668	548
75 000 - 99 999	316 859	102 647	178 830	20 162	9 246	5 364	610
100 000 - 149 999	516 895	167 937	245 637	43 760	30 138	27 791	1 632
150 000 - 199 999	441 808	172 913	168 234	34 979	27 889	35 280	2 513
200 000 - 249 999	448 363	203 642	152 902	30 257	23 566	34 627	3 369
250 000 - 299 999	394 118	189 573	123 735	25 717	20 087	31 132	3 874
300 000 - 349 999	298 005	143 883	86 269	20 474	16 282	26 801	4 296
350 000 - 399 999	207 916	97 348	56 356	15 311	12 556	21 984	4 361
400 000 - 449 999	136 899	65 201	32 503	10 184	8 553	16 515	3 943
450 000 - 499 999	94 218	45 143	20 127	6 898	6 006	12 470	3 574
500 000 - 999 999	273 106	129 376	44 582	17 933	17 744	44 518	18 953
1 000 000 og over	58 369	20 468	5 173	2 411	2 870	12 156	15 291

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status.¹ 2009. Gjennomsnitt i kroner

	Lønns- takere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig nærings- drivende
Bruttoinntekt ²	461 500	240 900	597 600
Av dette:			
Personinntekt lønn	431 900	36 100	41 900
Ytelser fra folketrygden	2 900	142 200	6 500
Tjenestepensjon	2 800	46 200	3 800
Næringsinntekt i alt.	3 100	1 600	510 200
Kapitalinntekter	15800	11500	26600
Av dette:			
Renteinntekter	4 300	8 000	10 800
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	9 500	2 000	9 300
Gevinst ved salg av verdipapirer.	2 300	1 100	5 100
 Inntektsfradrag	 123 700	 69 100	 146 000
Av dette:			
Minstefradrag.	69 800	52 100	16 800
Netto reiseutgifter	2 700	100	600
Pensjonspremie	2 900	0	500
Foreldrefradrag	3 100	400	2 100
Fagforeningskontingent	1 800	100	300
Årets underskudd i næring.	900	500	13 100
Tidligere års underskudd	2 200	2 300	15 000
Renteutgifter	33 400	10 100	59 900
Tap ved salg av verdipapirer.	2 700	2 000	7 200
 Alminnelig inntekt etter særfradrag	 338 400	 160 100	 491 900
 Bruttoskatt.	 127 200	 45 400	 201 200
Frdrag i skatt.	1 400	5 300	1 100
Utlignet skatt.	125 800	40 100	200 100
 Antall bosatte 17 år og eldre	 2 076 630	 1 090 992	 122 258

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er attføring, rehabilitering og uførestønad regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2009. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	-99 999	100 000- 199 999	200 000- 299 999	300 000- 399 999	400 000- 499 999	500 000- 749 999	750 000- 999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	346 700	33 300	155 500	250 500	348 900	445 000	593 900	853 200	1 636 100
Av dette:									
Personinntekt									
lønn	252 800	28 700	60 400	134 500	274 400	383 800	506 400	700 000	983 000
Ytelser fra folke- trygden	42 500	1 400	80 400	80 300	37 700	19 400	14 600	12 000	14 400
Tjenestepensjon	14 900	800	7 300	22 600	19 800	15 100	15 700	16 900	28 500
Næringsinntekt i alt	18 800	1 200	3 500	7 100	10 500	17 600	37 100	72 800	229 200
Kapitalinntekter	13 600	1 300	3 200	4 900	5 200	6 600	13 800	36 600	295 900
Av dette:									
Renteinntekter	5 300	1 200	2 900	4 400	4 400	5 100	7 700	12 700	37 900
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 500	100	100	300	400	1 000	4 500	19 000	206 600
Gevinst ved salg av verdi- papirer	1 900	100	100	100	200	400	1 500	5 300	58 200
Inntektsfradrag	96 100	23 400	55 100	85 200	106 500	123 300	144 500	173 200	267 500
Av dette:									
Minstefradrag	56 300	16 900	44 800	63 100	67 200	67 700	66 900	66 000	63 600
Netto									
reiseutgifter	1 500	100	200	700	1 800	2 700	3 600	3 800	3 100
Pensjonspremie	1 600	100	200	800	2 300	3 200	3 300	3 000	2 400
Foreldrefradrag	1 900	300	800	1 700	2 500	2 700	3 000	3 800	3 700
Fagforenings- kontingent	1 000	0	100	600	1 600	1 900	1 800	1 500	1 200
Årets under- skudd i næring	1 100	800	500	700	800	1 200	1 800	2 500	5 800
Tidligere års underskudd	2 700	1 200	700	900	1 200	1 600	3 700	9 000	43 400
Renteutgifter	23 600	3 000	6 100	13 300	24 500	35 400	48 100	63 600	90 900
Tap ved salg av verdipapirer	2 500	600	400	800	1 200	1 900	4 200	9 000	36 200
Alminnelig inn- tekt etter særfra- drag	249 700	14 400	92 100	158 800	240 500	321 600	451 800	686 700	1 414 700
Bruttoskatt	89 800	3 200	22 800	48 300	80 800	113 700	174 500	286 700	615 200
Fradrag i skatt	2 400	400	6 000	2 900	1 000	700	800	1 700	10 500
Utlignet skatt	87 500	2 800	16 800	45 400	79 800	113 000	173 600	284 900	604 600
Antall bosatte 17 år og eldre	3 813 425	462 132	666 536	737 831	765 172	528 286	441 101	119 210	93 157

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrasbeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2009. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue						
	I alt	0 eller negativ	1- 469 999	470 000- 699 999	700 000- 999 999	1000 000- 2 999 999	3 000 000 og over
Bruttoinntekt ¹	346 700	374 600	252 100	346 700	377 900	473 400	1 079 800
Av dette:							
Personinntekt lønn	252 800	321 800	181 800	210 900	211 500	240 900	412 000
Ytelser fra folketrygden	42 500	19 300	45 600	79 400	88 600	91 900	70 300
Tjenestepensjon	14 900	6 000	12 100	27 700	36 000	47 100	49 800
Næringsinntekt i alt	18 800	20 100	8 200	16 300	21 500	41 400	123 300
Kapitalinntekter	13 600	4 400	2 900	9 300	15 300	41 800	356 500
Av dette:							
Renteinntekter	5 300	1 400	1 800	5 900	9 700	22 600	88 100
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 500	2 100	700	2 400	4 900	13 400	227 900
Gevinst ved salg av verdipapirer	1 900	900	300	900	1 500	5 400	49 600
Inntektsfradrag	96 100	121 000	66 600	78 000	80 000	92 300	245 400
Av dette:							
Minstefradrag	56 300	59 200	51 900	58 300	58 400	58 300	58 800
Netto reiseutgifter	1 500	2 200	1 000	1 100	1 100	1 100	1 000
Pensjonspremie	1 600	1 900	1 400	1 700	1 600	1 400	1 000
Foreldrefradrag	1 900	2 600	1 600	1 300	900	800	1 400
Fagforeningskontingent	1 000	1 200	900	1 000	900	800	500
Årets underskudd i næring	1 100	1 100	400	1 000	1 300	2 400	8 100
Tidligere års underskudd	2 700	2 300	500	1 100	1 400	3 500	65 500
Renteutgifter	23 600	45 000	5 900	7 600	8 000	10 700	37 600
Tap ved salg av verdi papirer	2 500	1 800	500	1 500	2 000	5 700	51 200
Alminnelig inntekt etter særfradrag	249 700	255 100	180 800	262 100	290 000	377 800	903 500
Bruttoskatt	89 800	93 800	58 700	87 900	99 800	140 300	429 300
Fradrag i skatt	2 400	2 000	2 800	2 900	2 200	1 600	3 600
Utlignet skatt	87 500	91 800	55 900	85 000	97 600	138 700	425 700
Antall bosatte 17 år og eldre	3 813 425	1 616 542	1 429 849	239 027	181 854	279 361	66 792

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2009. Gjennomsnitt i kroner

	Alder							
	I alt	17-24	25-34	35-44	45-54	55-66	67-79	80-
Bruttoinntekt ¹	346 700	123 600	331 000	433 100	459 400	402 400	281 500	226 200
Av dette:								
Personinntekt lønn	252 800	116 300	304 700	379 300	381 200	265 400	23 100	800
Ytelser fra folketrygden	42 500	2 700	4 600	7 700	16 000	47 200	178 900	167 900
Tjenestepensjon	14 900	600	800	1 600	3 400	33 000	52 300	40 000
Næringsinntekt i alt	18 800	1 900	13 400	27 100	32 800	27 500	5 900	1 000
Kapitalinntekter	13 600	1 800	5 000	12 900	20 300	22 300	16 700	14 000
Av dette:								
Renteinntekter	5 300	1 200	2 100	3 000	5 100	8 700	10 800	11 400
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 500	500	2 500	8 300	12 200	10 300	3 800	1 500
Gevinst ved salg av verdipapirer	1 900	100	800	2 000	3 200	3 400	1 700	800
Inntektsfradrag	96 100	45 300	105 000	123 400	119 200	101 900	70 700	55 900
Av dette:								
Minstefradrag	56 300	37 700	59 600	62 800	62 600	59 100	52 200	47 500
Netto reiseutgifter	1 500	700	2 000	2 500	2 300	1 400	100	0
Pensjonspremie	1 600	400	1 700	2 400	2 700	2 200	100	0
Foreldrefradrag	1 900	300	4 100	5 500	900	100	0	0
Fagforeningskontingent	1 000	300	1 100	1 400	1 600	1 400	100	0
Årets underskudd i næring	1 100	100	800	1 500	1 700	1 600	800	200
Tidligere års underskudd	2 700	100	900	2 400	4 800	4 500	3 000	2 100
Renteutgifter	23 600	4 400	30 300	38 100	33 100	22 000	9 100	3 600
Tap ved salg av verdipapirer	2 500	100	900	2 200	3 800	4 500	3 000	1 200
Alminnelig inntekt etter særfradrag	249 700	78 300	226 600	311 700	343 600	301 000	198 800	155 900
Bruttoskatt	89 800	24 300	81 600	117 100	130 900	110 100	59 700	43 200
Fradrag i skatt	2 400	900	1 600	1 300	1 800	2 800	4 600	7 400
Utlignet skatt	87 500	23 400	80 000	115 800	129 100	107 300	55 100	35 800
Antall bosatte 17 år og eldre	3 813 425	500 498	625 260	725 322	653 275	683 927	405 121	220 022

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.9 Selskap etter skattbar inntekt.¹ Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sokkelselskap.³ 2009

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr	Prosent	Mill. kr	Prosent
	95 642	100	297 004	100	82 992	100
1 - 4 999	5 008	5	7	0	2	0
5 000 - 9 999	2 131	2	16	0	4	0
10 000 - 19 999	3 479	4	51	0	15	0
20 000 - 49 999	8 300	9	284	0	80	0
50 000 - 99 999	10 107	11	734	0	206	0
100 000 - 199 999	12 925	14	1 875	1	525	1
200 000 - 499 999	19 267	20	6 336	2	1 777	2
500 000 - 999 999	13 512	14	9 625	3	2 693	3
1 000 000 - 1 999 999	9 653	10	13 585	5	3 807	5
2 000 000 - 4 999 999	6 694	7	20 643	7	5 779	7
5 000 000 og over	4 566	5	243 846	82	68 103	82

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

² Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt og utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt før godtgjørelsesfradrag, kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt, forsknings- og utviklingsfradrag og tilbakebetalt tidligere betalt skatt er trukket fra.

³ Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.10 Selskap. Skattegrunnlag og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe.¹ Eksklusiv sakkelselskap.² 2009. Mill. kroner

	Antall selskap i skatteposisjon ³	Skatter og fradrag							Sum skatt til staten
		Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formueskatt	Inntektskatt ⁵	Tonnasje skatt	Grunnrente-skatt	Fradrag i skatt ⁶	
I alt	98 243	128 147	297 004	384	82 992	28	4 531	16 936	70 999
Aksjeselskaper ⁷	92 699	1 476	259 666	4	72 715	-	-	15 061	57 658
Rederier skattlagt etter skatteloven §§ 8-10 til 8-19	401	-	1 307	-	366	28	-	76	318
Selskap hjemmehørende på Svalbard	101	173	1 471	1	235	-	-	1	235
Verdipapirfond	77	-	835	-	234	-	-	67	166
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskaper	167	75 092	10 847	225	3 035	-	-	7	3 254
Forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	1 112	30 692	1 144	92	320	-	-	35	378
Kraftforetak	302	2 679	11 444	8	3 204	-	4 531	1 574	6 170
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	1 006	15 721	490	47	137	-	-	24	161
Utenlandske aksjeselskaper og forsikrings-selskaper	2 378	2 314	9 799	7	2 744	-	-	91	2 659

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.² Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.³ Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.⁵ Inneholder også utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt.⁶ Godtgjørelsesfradrag 205 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt 1 562 mill. kroner, kreditfradrag 11 075 mill. kroner, forsknings- og utviklingsfradrag 1 087 mill. kroner og tilbakebetalt tidligere betalt skatt 3 007 mill. kroner.⁷ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikrings-selskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Tabell 2.11 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Skattegrunnlag og skatter. 2009. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings- selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel	163	211 529	209 538	1 991
Skatt inntekt sokkel	163	59 228	58 671	557
Særskatteinntekt	20	191 049	191 049	-
Særskatt sokkel	20	95 524	95 524	-
Sum skatt sokkel ¹	163	145 641	145 084	557

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av leteknstnader på 9 111 mill. kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2009.

Vedlegg 3**Tollnedsettelse og tollkvoter**

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2010

Kap	Vareslag	FAT ¹		Toll- kvote forskrift	Konserves forskriften		RÅK- import	Innen- lands bear- beiding	Uten- lands bear- beiding
		Gene- relle	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Indivi- duelle	Indivi- duelle
1	Levende dyr		12	85					
2	Kjøtt og spiselig slakteavfall	21	17	317				8	
4	Melk og meieri- produkter		57	287					19
5	Produkter av animalsk opprinnelse ikke nevnt eller innbefattet annet sted		44	1					
6	Levende trær og andre planter	7	67						
7	Grønnsaker, røtter og knoller	54	120	16	28			1	
8	Spiselige frukter og nøtter	8	114	39	64	120			
10	Korn		58	204				20	
11	Mølleprodukter	60	30	22					
12	Oljeholdige frø og frukter	2	156	212					
15	Animalske og vege- tabilske oljer og fettstoffer	10	226	4				1	1
16	Produkter av kjøtt, flesk, mv		7	70					
17	Sukker og sukkervarer		54	45			2		
18	Kakao og varer derav						2		2
19	Produkter av korn, mel, stivelse eller melk		2				1		8

Kap	Vareslag	FAT ¹		Toll-	Konserves		RÅK-	Innen-	Uten-
		Gene-	Indivi-	kvote	forskriften	Kvote	import	lands	lands
		relle	duelle	Kvote	Indivi-		Indivi-	bear-	bear-
					duelle		duelle	beiding	beiding
20	Produkter av grønnsaker, frukter, nøtter og andre plantedeler	1	2940	7	115	107		11	13
21	Forskjellige tilberedte næringsmidler		17				10	5	46
23	Reststoffer og avfall fra næringsmiddelindustrien, tilberedt dyrefôr	90	354	43					16
35	Proteiner; modifisert stivelse		7					2	
	Sum:	253	4282	1352	207	227	15	48	105

¹ Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote Tonn	Impor- tert 2010 ¹ Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB ³ Import 2010 Tonn
				2010 Pst.	2009 Pst.	2010 Kr/kg	2009 Kr/kg	
01.01.1010/9011/ 19	Islandshest (stk.)	200	73	37	46	-	-	93
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	0	0	-	-	-	-	0
kap. 2 UB	Kjøtt	1 080	374	35	19	0,01	0,01	10 696
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	35	8	23	15	-	-	-
02.01/02.02	Storfekjøtt (BW/NA)	500	500	100	100	16,00	1,15	3 207
02.02	Storfekjøtt	1 084	1 076	99	99	31,63	16,81	5 609
02.03.2110	Svinekjøtt	1 381	4	0	0	0,01	0,01	5
02.04.1000/2100/ 2200/3000/4100/ 4200/4300/5000	Småfekjøtt	206	185	90	90	10,00	21,54	1 264
02.04	Sauerkjøtt (IS)	600	598	100	94	-	-	598
02.06.4100	Lever av svin (EU)	250	0	0	18	0,02	0,01	17
02.07.1200	Hønsekjøtt	221	34	15	29	0,01	0,19	36
02.07.2500	Kalkunkjøtt	221	0	0	0	0,01	0,01	0
02.07.3300	Ender, gjess med mer.	221	64	29	32	0,01	0,05	65
02.08.1000/9099	Annet vilt (bearb. kvote)	10	1	15	30	-	-	75
02.08.9046/47/ 48/94/ 99, 02.03	Annet vilt og hjort	200	200	100	98	1,03	44,08	219
02.08.9030	Skogsfugl/ryper (bearb.kvot)	10	0	0	9	-	-	20
02.08.9043	Elg (bearb. kvote)	80	30	37	24	-	-	33
02.08.9043/44/45	Elgkjøtt	60	48	80	53	0,01	35,51	81
02.08.9046	Hjort (bearb. kvote)	10	0	0	12	-	-	0
02.08.1000/9030/ 99	Skogsfugl/ryper, kanin og hare	70	31	44	32	0,02	1,11	96
02.10.1100	Skinke av svin (EU)	200	184	92	93	15,15	6,26	236
Kap. 4 UB	Meieri	3 120	1 534	49	43	0,02	0,02	10 814
04.05.1000	Smør	575	137	24	60	0,01	0,01	138
Ex. 04.06	Ost (EU)	4 500	4 433	99	97	-	-	9 554
Ex. 04.06	Ost (EFTA)	90	38	42	33	1,62	0,07	43
04.07.0011/19	Hønseegg (EU)	290	69	24	96	0,02	0,03	196
04.07.0019	Hønseegg (WTO)	1 295	0	0	14	0,01	0,01	70
04.09.0000	Honning (GSP)	192	157	82	71	1,23	0,73	187
05.11.9911/21	Blodpulver (EU)	300	96	32	58	0,01	0,01	96

Varenummer	Produkt	Import		Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB ³
		Kvotekv	2010 ¹	2010	2009	2010	2009	Import 2010
		Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
07.01.9029	Matpotet (EG)	1 310	0	0	0	0	0,01	0
07.04.9013/20	Hvitkål	134	63	47	25	0,01	0,01	1 445
07.04.9040	Rødkål	134	9	7	10	0,01	0,01	106
07.05.1112/22	Issalat (EU)	600	403	67	74	1,73	0,51	6 097
07.08.1000	Erter (EG)	60	0	0	0	0,01	0,01	29
07.12.9011	Tørkede poteter (EU)	300	190	63	67	0,01	0,01	190
08.08.1011	Epler (EU)	2 000	1 643	82	75	0,01	0,01	11 516
08.08.1011	Epler (WTO)	8 000	6 892	86	89	0,55	0,55	24 043
08.08.2021	Pærer (WTO)	250	249	100	87	3,53	3,01	5 631
08.10.1023/24	Jordbær (EU)	300	300	100	100	2,21	4,61	1 121
08.11.1001/09	Jordbær (konserver) (EU)	1 900	1 860	98	98	-	-	3 233
08.11.1001/09	Jordbær (konserver)	600	557	93	90	-	-	3 847
08.11.2001/05	Bringebær (konserver) (EU)	950	886	93	99	-	-	1 848
08.11.2001/05	Bringebær (konserver)	50	46	92	73	-	-	1 873
08.11.2001/06, 20.09.8010/20	Solbær/-konsentrat (konserver)	1 000	893	89	96	-	-	198
08.12.1000	Kirsebær (EU)	100	-	-	0	-	-	0
10.01.9000	Durumhvete (CA)	10 000	2 479	25	3	0,01	0,01	2 533
10.01.1000/9000, 10.02.0000, 10.08.9000	Matkorn	230 994	213 608	92	98	0,01	0,02	392 861
10.01.9000, 10.03.0000, 10.04.0000, 10.05.9010, 10.07.0010, 11.03.1310, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/2010/ 3000/4000, 23.03.2010	Kraftfôrråvarer	310 994	296 266	95	98	0,05	0,01	637 675
12.05.1010/9010	Oljefrø	16 997	6 611	39	100	0,01	0,01	11 464
12.09.2300	Svingelfrø (EU)	75	68	91	81	0,01	0,03	
12.09.2300	Svingelfrø til plen (EU)	55	40	73	98	0,50	0,70	529
12.09.2400	Engrappfrø (EU)	50	41	82	95	0,01	0,02	
12.09.2400	Engrappfrø til plen (EU)	100	38	38	41	0,01	0,02	116

Varenummer	Produkt	Kvotekvotant	Importert 2010 ¹	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB ³
				2010	2009	2010	2009	Import 2010
		Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
12.09.2500	Raigrasfrø (EU)	700	579	83	94	0,01	0,02	618
12.14.9091	Høy (EU)	35 000	14 419	41	27	-	-	14 597
12.14.9091	Høy (andre land)	500	-	-	0	-	-	0
kap. 16 UB	Kjøtt	5 520	1 713	31	26	-	-	2 694
16.01.0000	Pølser (EU)	200	182	91	88	43,02	41,65	1 080
16.02.3101	Kalkunrull	20	7	37	70	0,12	0,08	15
ex 16.02.4100	Herm. skinke (GSP)	100	0	0	0	0,01	0,01	0
16.02.4910	Bacon crisp (EU)	250	224	90	54	2,03	0,02	330
16.02.5001	Kjøttboller (EU)	150	137	91	100	10,31	4,22	137
ex 16.02.5009	Herm. tunge (GSP)	50	0	0	0	0,01	0,01	40
ex 16.02.5009	Corned beef (GSP)	55	20	36	36	0,01	0,03	
	Corned beef (WTO)	145	32	22	21	0,05	0,21	130
20.05.4001/4009	Herm. erter (GSP)	200	1	1	0	0,01	0,01	1
20.05.5901	Herm. snittebønner (GSP)	100	37	37	90	0,02	0,03	73
20.05.5901	Herm. brekkbønner (GSP)	50	33	67	74	0,20	0,03	
ex 20.05.9909	Grønnsaksblanding (GSP)	150	27	18	3	0,01	0,01	733
20.07.9905/9909, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplesaft/-konsentrat (konserves) (EU)	2 300	2 129	93	99	-	-	11 638
20.07.9905/9909, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplesaft/-konsentrat (konserves)	8 273	7 938	96	94	-	-	12 539
23.09.1012	Kattemat (EU)	1 000	367	37	64	0,01	0,01	10 063
23.09.1012	Kattemat (CA)	1 000	-	-	-	-	-	2

¹ Registrert import innenfor kvoten.

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp er varen enten ikke fordelt eller fordelt etter søknad.

³ Tallene er hentet fra SSB-statistikken og justert for omregningsfaktorer. De kvotene som ikke er globale er sammenlignet med de landområder som er nevnt i kolonnen for produkt. Tallene viser importen på varenummeret i kalenderåret 2010.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Offentlige institusjoner kan bestille flere
eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Internett: www.publikasjoner.dep.no
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefon: 22 24 20 00

Opplysninger om abonnement, løssalg og
pris får man hos:
Fagbokforlaget
Postboks 6050, Postterminalen
5892 Bergen
E-post: offpub@fagbokforlaget.no
Telefon: 55 38 66 00
Faks: 55 38 66 01
www.fagbokforlaget.no/offpub

Publikasjonen er også tilgjengelig på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 Aurskog AS 10/2011

