



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2004–2005)

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 –
lovendringer

Innhold

<p>1 Innledning 11</p> <p>2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser 13</p> <p>2.1 Økt nedre grense for trygdeavgift . 13</p> <p>2.2 Trygdeavgift for næringsdrivende . 13</p> <p>2.3 Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner 13</p> <p>2.4 Reisefradrag 13</p> <p>2.4.1 Innledning 13</p> <p>2.4.2 Gjeldende rett 14</p> <p>2.4.3 Departementets vurderinger og forslag 14</p> <p>3 Avvikling av fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig 15</p> <p>3.1 Innledning og bakgrunn 15</p> <p>3.2 Gjeldende rett 15</p> <p>3.3 Departementets vurderinger og forslag 16</p> <p>3.3.1 Avvikling av fordelsbeskatningen av bolig og fritidsbolig 16</p> <p>3.3.2 Skattefritak for leieinntekter fra egen bolig og fritidsbolig 16</p> <p>3.3.3 Bortfall av fradragsretten for ekstraordinære vedlikeholdskostnader 17</p> <p>3.3.4 Våningshus på gårdsbruk 18</p> <p>3.3.5 Føderådsbolig, bruksrett og fri bruk 18</p> <p>3.3.6 Fredede og bevaringsverdige boliger 19</p> <p>3.3.7 Fradrag for kostnad ved overgang til skatteplikt 19</p> <p>3.4 Endring av lovhenvvisninger 19</p> <p>3.5 Økonomiske og administrative konsekvenser 19</p> <p>3.6 Ikrafttredelse 20</p> <p>4 Omlegging av beskatningen av firmabil og yrkesbil 21</p> <p>4.1 Innledning og sammendrag 21</p> <p>4.2 Gjeldende rett 21</p> <p>4.2.1 Hvilke persongrupper omfattes av de standardiserte reglene 21</p> <p>4.2.2 Hvilke biler omfattes av de standardiserte reglene for privat bruk 22</p> <p>4.2.3 Størrelsen på den private fordel etter standardregelen 22</p>	<p>4.2.4 Privat kjørelengde 22</p> <p>4.2.5 Fordelssatser 22</p> <p>4.2.6 Skattlegging av privat fordel av yrkesbil i næring som også brukes privat 23</p> <p>4.3 Arbeidsgrupperapporten 23</p> <p>4.4 Høringen 24</p> <p>4.4.1 Høringsinstansene 24</p> <p>4.4.2 Høringsinstansenes merknader 24</p> <p>4.5 Departementets vurderinger og forslag 25</p> <p>4.5.1 Innledning 25</p> <p>4.5.2 Firmabil 25</p> <p>4.5.3 Yrkesbil 26</p> <p>4.5.4 Behovet for fremtidige endringer i prosentligningsmodellen 27</p> <p>4.6 Økonomiske og administrative konsekvenser 27</p> <p>4.7 Ikrafttredelse 27</p> <p>5 Aksjonærmodellen 28</p> <p>5.1 Innledning og sammendrag 28</p> <p>5.2 Gjeldende rett 29</p> <p>5.3 Forslag i NOU 2003:9 og St.meld. nr. 29 (2003–2004) 30</p> <p>5.4 Innst. S. nr. 232 (2003–2004) 31</p> <p>5.5 Departementets vurderinger og forslag 32</p> <p>5.6 Nærmere om departementets forslag 32</p> <p>5.6.1 Anvendelsesområde 32</p> <p>5.6.1.1 Subjekt under aksjonærmodellen .. 32</p> <p>5.6.1.2 Objekt under aksjonærmodellen ... 33</p> <p>5.6.2 Skjerming 36</p> <p>5.6.2.1 Skjermingsgrunnlaget 36</p> <p>5.6.2.2 Fastsettelse av skjermingsrenten .. 38</p> <p>5.6.2.3 Fradrag for skjerming 39</p> <p>5.6.3 Innføring av kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler omfattet av aksjonærmodellen 40</p> <p>5.6.3.1 Innledning 40</p> <p>5.6.3.2 Gjeldende rett 40</p> <p>5.6.3.3 Departementets vurdering og forslag 41</p> <p>5.6.4 Forholdet mellom egenkapital og fremmedkapital – beskatning av renteinntekter ut over et visst nivå 43</p> <p>5.6.4.1 Innledning 43</p> <p>5.6.4.2 Hvilke långivere og låntakere som omfattes av reglene 43</p>
---	---

5.6.4.3	Unntak for lån knyttet til mengde- gjeldsbrev	44	6.5.3.4	Gjeldsrenter	63
5.6.4.4	Grunnlaget for ekstra skatt på renteinntekter	44	6.5.4	Fritaksmetodens anvendelse på inntekt på utenlandsinvesteringer .	64
5.6.4.5	Fastsettelsen av skjermingsrenten	45	6.5.4.1	Behov for å begrense fritaks- metodens anvendelse for grense- overskridende inntekter	64
5.6.4.6	Særlig om underkurs	45	6.5.4.2	NOKUS-reglene	65
5.6.4.7	Nærmere om skatleggingen av renteinntektene	45	6.5.4.3	Avgrensning mot inntekt på investeringer i lavskattelend utenfor EØS	65
5.6.4.8	Endringer i ligningsloven	45	6.5.4.4	Liste med lavskattelend og liste med land som ikke er lavskatte- land	69
5.6.5	Lovlighetskrav for skjerming av utbytte	46	6.5.4.5	Avgrensning mot inntekt på porte- føljeinvesteringer utenfor EØS	70
5.6.6	Korreksjonsinntekt	46	6.5.4.6	Fradragsrett for tap	72
5.6.7	Beskatning av deltakere i NOKUS- selskaper	46	6.5.4.7	Skatteloven § 16–30	73
5.6.8	Praktisk gjennomføring av modellen	47	6.5.4.8	Skatteloven §§ 10–67 og 10–68	74
5.6.9	Skattemessig behandling av aksjer mv. ved utflytting	49	6.5.5	Fritaksmetodens anvendelse på utbytte som tilfaller selskaper i utlandet	74
5.6.10	Overgang fra gjeldende system	50	6.5.6	Vurdering av tiltak mot skattemoti- vert valg av transaksjonsform	75
5.6.10.1	Opphevelse av delingsmodellen for aksjonærer	50	6.5.6.1	Innledning	75
5.6.10.2	Fremføring av ubenyttet godt- gjørelse	50	6.5.6.2	Behovet for tiltak	75
5.6.11	Administrative og økonomiske konsekvenser	50	6.5.6.3	Rettstilstanden i noen andre land med skattefritak for aksjeinntekter innenfor selskapssektoren	76
6	Fritaksmetoden	52	6.5.6.4	Mulige tiltak	76
6.1	Innledning og oppsummering	52	6.5.6.5	Vurdering	79
6.2	Gjeldende rett	53	6.5.7	Motvirkning av skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner	79
6.3	Forslag i NOU 2003: 9 og St.meld. nr. 29 (2003–04)	54	6.5.7.1	Innledning	79
6.3.1	Skaugeutvalgets innstilling – NOU 2003: 9	54	6.5.7.2	Historikk og gjeldende rett	80
6.3.2	Skattemeldingen – St.meld. nr. 29 (2003–04)	54	6.5.7.3	Regler som kommer til anvendelse for transaksjoner som oppfyller visse forhåndsdefinerte kriterier	81
6.4	Innst. S. nr. 232 (2003–04)	55	6.5.7.4	Avskjæringsregel basert på konkret vurdering av motivet for transaksjonen	82
6.5	Departementets vurderinger og forslag	55	6.5.8	Særskatteregimene	84
6.5.1	Innledning	55	6.5.8.1	Skatteordningen for rederisel- skaper	84
6.5.2	Fritaksmetodens anvendelses- område	56	6.5.8.2	Petroleumsskatteloven	91
6.5.2.1	Former for selskaper mv. som omfattes	56	6.5.8.3	Særlige regler for beskatning av kraftforetak	92
6.5.2.2	Inntekt på porteføljeinvesteringer vs. direkteinvesteringer	59	6.5.9	Aksjeinntekter mv. som innvinnes indirekte gjennom deltakerlignet selskap	92
6.5.2.3	Uttak	60	6.5.10	Reglene om skattefritak ved om- organiseringer og fritaksmetoden .	93
6.5.2.4	Derivater	60	6.5.11	Overgangen fra det gjeldende systemet	93
6.5.2.5	Lovforslag	61			
6.5.3	Kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden	62			
6.5.3.1	Problemstilling	62			
6.5.3.2	Kostnader med tilknytning til aksjen	62			
6.5.3.3	Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt	62			

6.5.11.1	Virkningstidspunktet for fritaksmetoden	93	11.1	Innledning og sammendrag	114
6.5.11.2	Overgangsregel for gevinster og tap realisert henholdsvis før og etter virkningstidspunktet for fritaksmetoden	94	11.2	Gjeldende rett	114
6.5.11.3	Refusjon av kildeskatt	97	11.3	Departementets vurderinger og forslag	114
6.5.11.4	Ubenyttet godtgjørelse	98	11.4	Merkostnader knyttet til tilsyn av funksjonshemmede barn	115
6.5.11.5	Vurdering av overgangsregel for personlig eide aksjer	98	11.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	115
6.5.12	Overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft	99	11.6	Ikrafttredelse	115
6.5.12.1	Inntektsårene 2004 og 2005	99	12	Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) – skatteloven § 16–10	116
6.5.12.2	Nedbygging av RISK-metoden	99	13	Inntektsfradrag for gaver til trossamfunn tilknyttet en sentral registreringsenhet	117
6.5.12.3	Utdeling av ubeskattet inntekt knyttet til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden	101	13.1	Innledning	117
6.5.13	Administrative og økonomiske konsekvenser	105	13.2	Gjeldende rett	117
6.5.13.1	Administrative konsekvenser	105	13.3	Departementets vurdering og forslag	118
6.5.13.2	Økonomiske konsekvenser	105	13.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	120
7	Minstefradrag	107	14	Petroleumsbeskatningen	121
8	Fradrag for kost for pendlere	108	14.1	Bakgrunn	121
8.1	Innledning og sammendrag	108	14.2	Årlig utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter for selskaper med skattemessig underskudd	121
8.2	Gjeldende rett	108	14.2.1	Innledning og gjeldende rett	121
8.3	Departementets vurderinger og forslag	109	14.2.2	Departementets vurderinger og forslag	122
8.4	Økonomiske virkninger	109	14.3	Utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet	123
8.5	Ikrafttredelse	109	14.3.1	Gjeldende rett	123
9	Skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.	110	14.3.2	Departementets vurderinger og forslag	124
9.1	Innledning	110	14.4	Raskere fradragprofil for friinntekten	125
9.2	Gjeldende rett	110	14.4.1	Gjeldende rett	125
9.3	Departementets vurderinger og forslag	110	14.4.2	Departementets vurderinger og forslag	125
9.3.1	Fri kost	110	14.5	Beregning av friinntekt ved realisasjon av driftsmiddel	126
9.3.2	Hyretillegg	111	14.5.1	Gjeldende rett	126
9.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	111	14.5.2	Departementets vurderinger og forslag	126
9.5	Ikrafttredelse	111	14.6	Forenkling av skattemessig behandling av incentivkontrakter mv.	127
10	Særfradrag for forsørgelse	112	14.6.1	Gjeldende rett	127
10.1	Innledning	112	14.6.2	Departementets vurderinger og forslag	127
10.2	Gjeldende rett	112			
10.3	Departementets vurdering og forslag	112			
10.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	113			
10.5	Ikrafttredelse	113			
11	Særfradrag for store sykdomsutgifter	114			

14.7	Utgiftsføring av restverdi for drifts- midler med kort levetid	128	18.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	141
14.7.1	Innledning og gjeldende rett	128	19	Skatteplikt for underkurs ved førtidig innfrielse av fastrente- lån	142
14.7.2	Departementets vurderinger og forslag	129	19.1	Innledning	142
14.8	Administrative og økonomiske konsekvenser	129	19.2	Gjeldende rett	142
15	Rederibeskatningen	131	19.3	Departementets vurderinger og forslag	142
15.1	Innledning og sammendrag	131	19.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	143
15.2	Reduksjon av tonnasjeskatten	131	20	Endringer i skattereglene for landbruket	144
15.3	Beskatning ved høy egenkapital og fastsettelse av normrente	132	20.1	Sammendrag	144
15.4	Endring av reglene om beskatning av valutasvingninger	133	20.2	Tidligere behandling	144
15.5	Endring av reglene om frist- beregning ved oppretting av vilkårsbrudd	134	20.2.1	Behandling i 2002	144
15.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	134	20.2.2	De avgitte uttalelser i 2002	145
16	Avvikling av ordningen med fradrag for avsetninger til felles- eid andelskapital i visse sam- virkeforetak	136	20.2.3	Skaugutvalget i 2003 og St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skatte- reform i 2004	145
16.1	Innledning og sammendrag	136	20.3	Departementets vurderinger og forslag	146
16.2	Gjeldende rett	136	20.3.1	Føderåd	146
16.3	Departementets vurderinger og forslag	136	20.3.2	Gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom	146
16.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	137	20.3.3	Inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk	147
16.5	Ikrafttredelse	137	20.3.4	Avvikling av gjennomsnittsligning i skogbruket	148
17	Opphevelse av prosentligning for boligbyggelag	138	20.4	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene	150
17.1	Innledning og bakgrunn	138	20.4.1	Økonomiske virkninger av de foreslåtte omleggingene	150
17.2	Gjeldende rett	138	20.4.2	Administrative konsekvenser av de foreslåtte omleggingene	150
17.3	Departementets vurdering og forslag	138	21	Teknisk tilpasning av skatte- lovgivningen i tilknytning til til- bakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene	151
17.3.1	Oppheving av særregler	138	21.1	Innledning	151
17.3.2	Avsetninger til felleseid andels- kapital	139	21.2	Departementets vurderinger og forslag	151
17.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	139	22	Fritak for gevinstbeskatning ved førtidig innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner	153
17.5	Overgangsregler	139	22.1	Bakgrunn	153
17.6	I krafttredelse	139	22.2	Departementets vurderinger og forslag	154
18	Rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt for kraftfore- tak	140	23	Lavere verdsettelse av børs- noterte aksjer og verdipapir- fundsandeler ved formues- skatteligningen	155
18.1	Innledning	140			
18.2	Rente for framføring av negativ grunnrenteinntekt	140			
18.3	Departementets vurderinger og forslag	140			

23.1	Innledning og sammendrag	155	26.5	Departementets vurderinger og forslag	167
23.2	Gjeldende rett	155	26.5.1	Innledning	167
23.3	Departementets vurderinger og forslag	155	26.5.2	Nærmere om ligningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser	167
23.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	156	26.5.3	Avgrensningen mot Skattdirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser	169
23.5	Ikrafttredelse	156	26.5.4	Administrativ klageadgang	170
24	Opphevelse av kravet om etablering i Norge for utenlandske selskaper som tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven	157	26.5.5	Saksbehandlingsregler	171
24.1	Innledning	157	26.5.5.1	Generelt	171
24.2	Kravet om etablering	157	26.5.5.2	Saksbehandlingsfrist	171
24.2.1	Bakgrunn for kravet om etablering i Norge	157	26.5.5.3	Publisering av uttalelsene	172
24.2.2	Etterfølgende rettspraksis	158	26.5.6	Gebyr	173
24.3	Departementets vurderinger og forslag	158	26.5.7	Tidsbegrensning av uttalelsenes bindende virkning	173
24.3.1	Kravet om etablering i Norge	158	26.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	174
24.3.2	Skattemessig kontroll	158	26.7	Ikrafttredelse	175
24.3.3	Trekkplikt	160	27	Endringer i ligningslovens fristregler for saker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i	176
24.3.4	Tilsyn med pensjonsordningene	160	27.1	Innledning	176
24.3.5	Flytting av pensjonsordning	160	27.2	Gjeldende rett	176
24.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	161	27.3	Bakgrunn for lovforslaget	176
25	Opphevelse av skattereglene for aksjonærbidrag	162	27.4	Departementets vurderinger og forslag	177
25.1	Innledning	162	27.5	Ikrafttredelse av lovendringen	179
25.2	Gjeldende rett	162	27.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	179
25.3	Departementets vurderinger og forslag	162	28	Endringer som følge av omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgift og tinglysningsgebyr	180
25.4	Overgangsbestemmelser	163	28.1	Innledning	180
25.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	163	28.2	Bakgrunn	180
25.6	Ikrafttredelse	163	28.3	Gjeldende rett	181
26	Innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene	164	28.3.1	Dokumentavgift	181
26.1	Innledning	164	28.3.2	Tinglysningsgebyr	181
26.2	Gjeldende rett	164	28.4	Omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene m.m.	181
26.2.1	Ligningskontorenes veiledningsplikt m.m.	164	28.5	Departementets forslag til lovendringer	182
26.2.2	Ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra Skattdirektoratet	164	28.5.1	Ansvar for betaling av dokumentavgift og tinglysningsgebyr m.m.	182
26.3	Rettsstilstanden i Danmark, Sverige og Finland	165	28.5.2	Berettiget til avgiftsrefusjon	184
26.3.1	Danmark	165	28.5.3	Oppgjørsmåte	185
26.3.2	Sverige	165	28.5.4	Tvangsinnkreving	185
26.3.3	Finland	166	28.6	Økonomiske og administrative konsekvenser av omlegging til etterskuddsvis betaling	186
26.4	Høringen	166			

28.7	Ikrafttredelse	187	30.2.1	Innledning	200
29	Modernisering av reglene for teknisk sprit	188	30.2.2	Dagens rettstilstand i Norge	201
29.1	Innledning	188	30.2.2.1	Omsetning fra kinoer	201
29.2	Bakgrunn	188	30.2.2.2	Omsetning av rettigheter til film ...	202
29.3	Gjeldende rett	188	30.2.2.3	Omsetning til/fra utlandet	203
29.4	Teknisk sprit i andre land	190	30.2.3	Utenlandsk rett	203
29.5	Høring	190	30.2.3.1	EU	203
29.6	Departementets vurderinger og forslag	190	30.2.3.2	Sverige	203
29.6.1	Overordnede hensyn	190	30.2.3.3	Danmark	204
29.6.2	Faren for misbruk av tekniske alkoholer	190	30.2.4	Nærmere om forslag til lovendringer	204
29.6.3	Ny avgrensning mellom «teknisk etanol» og «etanolholdige preparater»	191	30.2.4.1	Innledning	204
29.6.4	Avvikling av monopol- og bevil- lingsordningen	191	30.2.4.2	Kinoer og andre fremvisere	205
29.6.5	Ny registreringsordning	191	30.2.4.3	Omsetning av rettigheter til film ...	206
29.6.6	Registreringsordning for avgiftsfri bruk	192	30.2.5	Provenykonsekvenser	207
29.6.7	Registreringsordning for avgifts- pliktig bruk	192	30.3	Merverdiavgift ved omsetning av brukte varer	207
29.6.8	Denaturering	192	30.3.1	Innledning	207
29.6.9	Forbudsbestemmelser – særlige fiskale og sosiale/helsemessige hensyn	192	30.3.2	Departementets vurderinger og forslag	207
29.6.10	Straffebestemmelser	193	30.4	Merverdiavgift på utleie og leasing av elbiler	207
29.6.11	Forbud mot apparater for fremstil- ling av isopropanol	194	30.5	Taxfree-salg ved ankomst på fly- plass	208
29.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	194	31	Endringer i lov om kompensasjon for merverdiavgift til kom- muner, fylkeskommuner mv.	209
29.8	Iverksettelse og overgangs- ordninger	195	32	Oppretting av lovtekst	210
30	Endringer i merverdiavgifts- loven	196	32.1	Ligningsloven § 6–10	210
30.1	Merverdiavgift på infrastruktur- tjenester – lufthavner og jernbane .	196	32.2	Folkeregister § 14	210
30.1.1	Innledning	196	32.3	Skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k	211
30.1.2	Dagens rettstilstand og problemer knyttet til denne	196	32.4	Arveavgiftsloven § 3	211
30.1.3	Departementets vurderinger og forslag	196	32.5	Ligningsloven § 10–1 nr. 1 bokstav d	211
30.1.3.1	Generelt	196	33	Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatte- loven §§ 11–21 og 11–22	213
30.1.3.2	Merverdiavgift på infrastruktur- tjenester knyttet til lufthavner	198	33.1	Innledning og sammendrag	213
30.1.3.3	Merverdiavgift på infrastruktur- tjenester knyttet til jernbane	199	33.2	Generelt	213
30.1.3.4	Lovteknisk plassering	200	33.3	Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiende- ler mellom selskaper i samme konsern	214
30.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	200	33.4	Praksis etter skatteloven § 11–22 ...	214
30.2	Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen	200	33.4.1	Generelt	214
			33.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virk- somhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap	215
			33.4.3	Omdanning	215

33.4.4	Andre søknader etter § 11–22	215		
33.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene	216	34	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og av- giftslovgivningen med tilhøren- de forskrifter
33.5.1	Innledning	216		219
33.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjem- mehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet	216		
33.5.3	Fusjon eller fisjon mellom uten- landske selskaper med norske eierinteresser	216		
33.5.4	Andre typer transaksjoner over landegrensene	217		
33.6	Departementets vurderinger	218		
				Forslag til lover
				220
			Vedlegg	
			1	Gjengivelse av paragrafer med fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter
				238



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2004–2005)

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 1. oktober 2004,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

I proposisjonen inngår:

- Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser
- Forslag om avvikling av fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig
- Forslag om omlegging av beskatningen av firmabil og yrkesbil
- Forslag om aksjonærmodellen
- Forslag om fritaksmetoden
- Forslag om endringer i minstefradraget
- Forslag om opphevelse av fradraget for kost for pendlere
- Forslag om opphevelse av skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.
- Forslag om opphevelse av særfradrag for forsørgelse
- Forslag om endringer i særfradraget for store sykdomsutgifter

- Forslag om presisering i reglene om boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) – skatteloven 16–10
- Forslag om innføring av inntektsfradrag for gaver til trossamfunn tilknyttet en sentral registreringsenhet
- Forslag om endringer i petroleumsbeskatningen
- Forslag om endringer i rederiskatteordningen
- Forslag om avvikling av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak
- Forslag om endring av rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt for kraftforetak
- Forslag om skatteplikt for underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån
- Forslag om endringer i skattereglene for landbruket
- Forslag om teknisk tilpasning av skattelovgivningen i tilknytning til tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene
- Forslag om innføring av rabatt ved formuesverdsettelsen av verdipapirfondsandeler og børsnoterte aksjer
- Forslag om fritak for gevinsbeskatning ved førtidig innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner

- Forslag om opphevelse av kravet om etablering i Norge for utenlandske selskaper som tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven
- Forslag om opphevelse av skattereglene for aksjonærbidrag
- Forslag om innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene
- Forslag om endringer i ligningslovens fristregler for saker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i
- Forslag om endringer som følge av omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgift og tinglysningsgebyr
- Forslag om modernisering av regelverket for teknisk sprit
- Forslag om endringer i merverdiavgiftsloven
- Forslag om endringer i momskompensasjonsloven
- Forslag om oppretting av lovtekst
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser

2.1 Økt nedre grense for trygdeavgift

Departementet foreslår å øke den nedre grensen for å betale trygdeavgift fra 23 000 kroner til 29 600 kroner. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endringer i folketrygdloven § 23–3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.2 Trygdeavgift for næringsdrivende

Næringsinntekt utenom primærnæringene har en forhøyet trygdeavgiftssats på 10,7 pst. Dette henger sammen med at det, i motsetning til for lønn, ikke er arbeidsgiveravgift på næringsinntekt. Den forhøyede sats på næringsinntekt gjelder imidlertid bare opp til inntektsnivået 12 G (12 ganger folketrygdens grunnbeløp). Over dette nivået er trygdeavgiftssatsen de samme 7,8 pst. for næringsdrivende som for lønnstakere.

Departementet foreslår at den forhøyede satsen på 10,7 pst. skal gjelde generelt for næringsinntekt utenom primærnæringene, uten noe skille under og over 12 G. Det er ikke fritak for arbeidsgiveravgift på lønn over 12 G. Regjeringens forslag til nedsettelse av toppskattesatsene vil gjelde også slike næringsinntekter. For en nærmere gjennomgang og begrunnelse for forslaget om trygdeavgiftssats vises til St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.3 Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner

Fra inntektsåret 2000 har gaver kunnet kreve inntektsfradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6–50. Fradragsretten omfatter gaver til blant annet organisasjoner som driver omsorgs- og helsefremmende arbeid, religiøs virksomhet, utviklings- og katastrofehjelp og arbeid for

vern av kultur og menneskerettigheter. Gaven må utgjøre minimum 500 kroner pr. organisasjon i året.

I inntektsårene 2000, 2001 og 2002 var det en øvre grense for fradragsretten på 900 kroner, og fradraget var samordnet med fradraget for fagforeningskontingent.

Regjeringen har i senere budsjettproposisjoner lagt fram forslag om endringer av fradragsordningen for gaver til frivillige organisasjoner, som har resultert i utvidelse av ordningen på flere punkter.

I forbindelse med statsbudsjettet for 2003 ble det vedtatt å øke maksimumsgrensen for fradraget til 6 000 kroner. Samtidig ble det vedtatt at fradraget skulle bli et eget fradrag, slik at samordningen med fradraget for fagforeningskontingent opphørte. Fra inntektsåret 2004 er fradragsordningen utvidet slik at Den norske kirke likestilles med frivillige organisasjoner som omfattes av ordningen.

For Regjeringen er det viktig at de frivillige organisasjonene gis gode og stabile økonomiske betingelser. Regjeringen ønsker i tråd med målsettingene i Sem-erklæringen å styrke de frivillige organisasjonene ytterligere. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen å øke maksimumsgrensen for fradraget fra 6 000 kroner til 12 000 kroner.

På svært usikkert grunnlag anslås økningen i fradraget og utvidelsen av ordningen til å inkludere trossamfunn uten nasjonalt omfang, å gi et proveny- tap på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2005.

Det vises til forslag om endring i skatteloven § 6–50 fjerde ledd annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.4 Reisefradrag

2.4.1 Innledning

Etter gjeldende regler gis det fradrag for kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted, og besøksreiser til hjemmet dersom skattyter er pendler, når et sjablonmessig beregnet reisefradrag overstiger 9 200 kroner i løpet av inntektsåret.

Departementet foreslår å heve den nedre beløpsgrensen til 12 800 kroner for inntektsåret 2005. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

2.4.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6–44 med tilhørende forskrift, gis det fradrag for kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted, og besøksreiser til hjemmet dersom skattyter er pendler. Reisefradraget fastsettes sjablonmessig ved at det gis fradrag for kr 1,40 per kilometer for de første 35 000 kilometerne per år og kr 0,70 per kilometer for overskytende reiseavstand, dog med mulighet til å dokumentere kostnader med inntil kr. 1,40 per kilometer. I 2004 er reisefradraget begrenset til kostnader som overstiger 9 200 kroner. Det innebærer at en person med 230 arbeidsdager i året (heltidsansatt) gis fradragsrett dersom den daglige arbeidsreisen overstiger 14,4 kilometer hver vei.

2.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering bør reisefradraget begrenses til skattytere som har kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted utover det vanlige. Normale reisekostnader som de fleste yrkesaktive har, bør i utgangspunktet anses dekket av minste-fradaget. Det vises i denne sammenheng til forslaget om å utvide minste-fradraget for arbeidsinntekt, jf. kap. 7.

Departementet peker også på at hensynet til et enklere skattesystem taler for at retten til reise-fradrag begrenses til arbeidstakere med reisekostnader utover det vanlige. En heving av nedre grense vil i den sammenheng innebære en viss administrativ besparelse for skatteetaten ved at det blir færre skattytere som gis fradragsrett.

Departementet foreslår at nedre grense for reise-fradraget heves til 12 800 kroner.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

3 Avvikling av fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig

3.1 Innledning og bakgrunn

Bruk av egen bolig er skattepliktig som kapitalinntekt etter lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 5–1 første ledd jf. § 5–20.

I de fleste tilfeller fastsettes fordel ved bruk av egen bolig gjennom prosentligning. Prosentligning innebærer at det beregnes en sjablonmessig nettoinntekt fra boligen som en prosentvis andel av ligningsverdien fratrukket et bunnfradrag. Når vilkårene for prosentligning er oppfylt, blir kontante leieinntekter i praksis skattefrie for boligeieren, fordi de anses konsumert av prosentinntekten.

Dersom vilkårene for prosentligning ikke er oppfylt, fastsettes inntekten av egen bolig etter skattelovens alminnelige regler om skattepliktige bruttoinntekter og fradragsberettigede kostnader (direkte ligning/regnskapsligning). Ved siden av faktiske leieinntekter, vil utleieverdien av den delen av boligen som eieren benytter selv, inngå i bruttoinntekten. Vedlikeholdskostnader og andre kostnader med tilknytning til boligen, for eksempel forsikringspremie, fradras ved beregning av skattepliktig nettoinntekt.

I det politiske grunnlaget for samarbeidsregjeringen, Sem-erklæringen, er det nedfelt at fordelsbeskatningen av egen bolig skal fjernes i løpet av stortingsperioden 2001–2005. I St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform, har regjeringen signalisert at fordelskatten bør avvikles i forbindelse med skattereformen.

På denne bakgrunn foreslår departementet at fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig avvikles med virkning fra og med inntektsåret 2005. Departementet foreslår i den sammenheng at leieinntekter som i dag inngår i prosentligningen, fortsatt skal være fritatt for beskatning etter avviklingen av fordelsbeskatningen. Når utleien mv. er så omfattende at vilkårene for prosentligning etter gjeldende regler ikke er oppfylt, skal leieinntektene fortsatt skattlegges (ved regnskapsligning). Men den delen av boligen som eieren bruker selv, skal fritas for beskatning også i slike tilfeller.

3.2 Gjeldende rett

Bruk av egen bolig og fritidsbolig er skattepliktig kapitalinntekt etter skatteloven § 5–1 første ledd, jf. § 5–20. Skatteplikten er også uttrykkelig slått fast i skatteloven § 7–1 første ledd første punktum. Fordelen fastsettes enten ved prosentligning etter §§ 7–10 til 7–13, eller ved direkte ligning (regnskapsligning) når vilkårene for prosentligning ikke er oppfylt.

I de fleste tilfeller fastsettes fordel ved bruk av egen bolig og fritidsbolig ved prosentligning. Prosentligning innebærer at det beregnes en sjablonmessig nettoinntekt ved egen bruk som en prosentvis andel av eiendommens ligningsverdi fratrukket et bunnfradrag (prosentinntekt).

Ligningsverdien er vesentlig lavere enn eiendommens markedsverdi. Det følger av Skattedirektoratets takseringsregler at ligningsverdien ikke skal settes høyere enn 30 pst. av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 pst. av markedsverdi, ved første gangs taksering av nybygde eiendommer. Etablerte ligningsverdier som overstiger 30 pst. av markedsverdien, skal settes ned til 30 pst. av markedsverdien når skattyter dokumenterer markedsverdien.

I 2004 utgjør prosentinntekten for bolig 2,5 pst. av ligningsverdier mellom 90 000 og 451 000 kroner, og 5 pst. av ligningsverdier over 451 000 kroner. Den beregnede nettoinntekten inngår i alminnelig inntekt.

Fordelen ved bruk av egen fritidsbolig fastsettes på samme måte, men uten noe bunnfradrag i beregningsgrunnlaget.

Ved delvis utleie av boligen gjennomføres prosentligning bare dersom eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi. Tomannsboliger prosentlignes også der den ene leiligheten leies ut, og boligeieren benytter minst halvparten av den andre leiligheten til egen bolig. Prosentligning gjennomføres for tomannsboliger selv om verdien av leiligheten eieren selv bruker, er mindre enn den utleide. Foreligger det flermannsbolig, dvs. en bolig med tre eller flere selvstendige familieleiligheter, gjennomføres ikke prosentligning når kun en av familieleilighetene benyttes av eieren.

Dersom mer enn halvparten av boligen regnet etter utleieverdi leies ut, foretas prosentligning kun dersom utleieperioden er kortere enn halve inntektsåret. Er utleieperioden lenger, anvendes ikke prosentligning for noen deler av året.

I de tilfeller hvor deler av boligen brukes i eierens ervervsvirksomhet, anvendes prosentligning dersom utleieverdien av ervervsdelen ikke overstiger utleieverdien av den delen som eieren benytter til egen bolig. Foretas prosentligning, skal det gis fradrag for ervervsbruken beregnet på grunnlag av ligningsverdien for ervervsdelen etter nærmere regler.

For fritidsboliger gjelder særregler ved utleie. Utleie av hele eiendommen deler av året eller deler av eiendommen hele året avbryter ikke prosentligningen. Imidlertid skal 85 pst. av leieinntektene som overstiger 10 000 kroner, regnes som inntekt i tillegg til prosentinntekten. Særreglene omfatter ikke eiendommer som har karakter av å være utleieeiendom og ikke fritidseiendom for eieren, typisk rene utleiehytter. Disse eiendommene regnskapsføres.

Når vilkårene for prosentligning er oppfylt, får faktiske inntekter og kostnader knyttet til eiendommen som utgangspunkt ingen betydning for beskatningen fordi de anses konsumert av prosentinntekten. Det gis imidlertid et særskilt fradrag for kostnader som skyldes ekstraordinære skader på prosentlignet bolig- eller fritidseiendom. Ekstraordinær skade vil typisk være sopp-, storm- og vannskade. Det gis bare fradrag for kostnadene i den grad de overstiger en minstegrense på 10 000 kroner. Dersom det er utbetalt forsikring etter en slik skade, gis som hovedregel bare fradrag når den delen av ekstrakostnadene som ikke dekkes av forsikringen, overstiger 10 000 kroner.

Våningshus på gårdsbruk er ikke omfattet av prosentligningsreglene. Våningshuset regnskapsføres sammen med gårdsbruket for øvrig, med særskilt fastsettelse av bruttofordel ved egen bruk.

For boliger som er fredet etter lov om kulturminner av 9. juni 1978 nr. 50 eller regulert til spesialområde med formål bevaring etter plan- og bygningsloven av 14. juni 1985 nr. 77 § 25 nr. 6, kan boligeieren kreve at prosentligning ikke skal benyttes, men at eiendommen i stedet skal regnskapsføres.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

3.3.1 Avvikling av fordelsbeskatningen av bolig og fritidsbolig

Dagens fordelsbeskatning slår vilkårlig ut, først og fremst som følge av ulik verdsetting av boliger. I 2001 ble det innført en øvre grense for verdsetting av boliger til 30 pst. av markedsverdien. Det er likevel store forskjeller i takstene, noe som i hovedsak skyldes at eldre boliger i mange år har hatt lavt oppjusterte takster i perioder med relativt høy prisstigning. Også ved ny taksering med utgangspunkt i markedsverdier, vil ulik verdiutvikling kombinert med dagens regler for justering av ligningsverdiene over tid medføre at ligningsverdiene vil variere sterkt i forhold til markedsverdi. Det vil være svært krevende å utforme et takstsystem som er administrativt håndterbart og som ikke samtidig kan gi urimelige utslag i enkelttilfeller.

Skattefaglige prinsipper kan i utgangspunktet tilsi at avkastningen på investeringer i egen bolig og fritidsbolig bør skattlegges likt med avkastningen på andre kapitalinvesteringer. Dette gjelder også avkastning i form av bruksfordeler, selv om slike fordeler ikke er likvide på samme måte som utleieinntekter.

Generelt er beregnet inntekt ved bruk av egen bolig lite egnet som skattegrunnlag etter Regjeringens syn. Det foreslås derfor å utvikle fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig. Forslaget omfatter også eiendommer i utlandet som skattlegges i Norge.

3.3.2 Skattefritak for leieinntekter fra egen bolig og fritidsbolig

Avvikling av prosentligningsreglene innebærer at den gjeldende sjablonbeskatningen av egen bolig bortfaller. Faktiske leieinntekter vil ikke lenger kunne anses konsumert av prosentinntekten. I den forbindelse oppstår spørsmålet om hvordan leieinntekter fra boliger som har vært prosentlignet, skal behandles skattemessig.

En mulig løsning kunne være at leieinntekter fra bolig ble skattlagt etter ordinære regler ved avviklingen av fordelsbeskatningen (direkte ligning). Det innebærer at alle faktiske inntekter fra leieforholdet regnes som bruttoinntekt, og at vedlikeholdskostnader og andre kostnader i tilknytning til leieforholdet kommer til fradrag. Departementet vil imidlertid ikke foreslå en slik løsning med direkte beskatning av leieinntekter. Departementet viser til at husholdningene i stor grad har tilpasset seg til

gjeldende regler, og mange finansierer boligen delvis gjennom utleie. Ordinær beskatning av leieinntekt fra bolig vil i praksis kunne innebære en betydelig innstramming for mange boligeiere. Departementet mener derfor at leieinntekter som i dag inngår i prosentligningen, skal være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen.

Det kan pekes på at direkte beskatning vil kunne føre til en rekke kontroll- og avgrensingsproblemer. Det vil være problematisk å avdekke faktiske leieinntekter, å avgrense og kontrollere hvilke kostnader som har tilknytning til hhv. skattepliktig utleiedel og skattefri egen del, og å kontrollere grensen mellom aktiveringspliktige påkostninger og fradragberettigede vedlikeholdskostnader for det enkelte år.

Under det nye regelverket om skattefritak er det nødvendig med et system for å skille mellom boliger hvor utleien er så omfattende at boligen skal lignede direkte, og boliger som skal omfattes av skattefritaket. Departementet foreslår at grensen mot skatteplikt skal trekkes på tilsvarende måte som mellom prosentligning og direkte ligning i dag. Dagens regler er godt innarbeidet i praksis og vil dermed gjøre det enkelt for både ligningsmyndighetene og skattyterne å vurdere om vilkårene for skattefrihet er oppfylt. Forslaget innebærer at inntekt fra utleie av egen bolig blir skattefri dersom boligeieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi. Leies mer enn halvparten av boligen ut, blir leieinntekten kun skattefri dersom utleien ikke strekker seg utover halve inntektsåret.

Det vises i den sammenheng til at departementet 29. januar i år sendte på høring forslag om omlegging fra utleieverdi til areal i skattelovens regler om vilkårene for prosentligning av egen bolig. Innholdet i arealbegrepene for boliger er for tiden under revisjon. Departementet vil komme tilbake til dette spørsmålet når arealbegrepene er revidert.

For fritidsboliger videreføres dagens særregler for beregning av skattefrie og skattepliktige leieinntekter.

For boliger hvor vilkårene for skattefri utleie ikke er oppfylt, oppstår spørsmålet om skattlegging av den delen eieren benytter selv som egen bolig. Etter gjeldende regler inngår leieverdien av den delen som benyttes til egen bolig, i bruttoinntekten fra eiendommen. Enkelte hensyn kan tale for å videreføre en slik løsning. Løsningen innebærer at det blir unødvendig å skille mellom hvilke kostnader som har tilknytning til henholdsvis den delen av boligen som benyttes av eieren selv og øvrige deler av eiendommen. I slike tilfeller foreligger det ofte betydelige likvide inntekter fra resten av eien-

dommen, og de likviditetsmessige innvendingene mot fordelsbeskatning blir svakere. I enkelte tilfeller vil eieren også ha mulighet for å seksjonere ut den delen som benyttes som egen bolig, noe som innebærer at vilkårene for skattefritak kan foreligge for denne delen.

Etter en samlet vurdering finner imidlertid departementet at disse hensynene ikke kan være utslagsgivende. I stedet må det legges vekt på at eierens eget boligkonsum prinsipielt skal fritas for inntektsbeskatning uansett hvordan boligen for øvrig benyttes. Departementet foreslår derfor at den delen av eiendommen som benyttes som egen bolig for eieren, skal fritas for beskatning uavhengig av om vilkårene for skattefritak for faktiske inntekter fra utleie mv. er oppfylt eller ikke. En slik løsning vil også være konsekvent i forhold til skattefritaket for egen bolig for næringsdrivende bønder, jf. avsnitt 3.3.4 nedenfor. Skattefritaket for egen boligbruk skal også gjelde hvor eieren benytter boligen selv en begrenset del av inntektsåret, og boligen ellers benyttes til utleie mv.

Hvor utleien mv. har så stort omfang at inntektene skal skattlegges, må kostnader fordeles på henholdsvis den skattefrie og den skattepliktige delen av boligen. I en del tilfeller vil det være lett å avgjøre hvilken del av boligen en kostnad har tilknytning til, eksempelvis ved utbedring av en bestemt skade. I andre tilfeller må det foretas en forholdsmessig fordeling av kostnadene. Departementet legger til grunn at en slik fordeling i utgangspunktet skal skje på samme grunnlag som vilkårene for skattefri utleie mv. Det vil si etter den forholdsmessige utleieverdien i dag, med overgang til en arealfordeling når arealbegrepene er revidert (jf. omtale foran).

3.3.3 Bortfall av fradragretten for ekstraordinære vedlikeholdskostnader

Ved avviklingen av prosentligningsreglene og innføringen av eget skattefritak, vil ikke ekstraordinære kostnader ved boligen ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen om fradrag for ekstraordinær skade i skatteloven § 7–13 oppheves. Dette fradraget fører i praksis til en rekke avgrensingsproblemer. Blant annet må det foretas en grensedragnings mellom vedlikeholdskostnader som skyldes alder og vanlig slitasje på boligen, som ikke er fradragberettiget, og kostnader som skyldes ekstraordinær skade. Denne grensedragningen er i praksis komplisert og forutsetter utfyllende dokumentasjon fra boligeieren. Fjerning av fradraget vil derfor innebære en klar forenkling av regelverket.

Ved direkte ligning av boligen vil ekstraordinære kostnader i tilknytning til den inntektsgivende delen være fradragsberettiget ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.

3.3.4 Våningshus på gårdsbruk

Departementet legger opp til at våningshus på gårdsbruk med naturlig arrondert tomt skal omfattes av skattefritaket, selv om slike boliger i dag regnskapslignes og ikke prosentlignes. Det innebærer at det må trekkes en grense mellom ikke-fradragsberettigede kostnader som er pådratt i forbindelse med våningshuset, og fradragsberettigede kostnader som er pådratt i tilknytning til bruket for øvrig. Departementet viser til at fordelingen av kostnadene må vurderes og foretas konkret i det enkelte tilfelle. En slik fordeling vil isolert sett gi noe merarbeid for ligningsmyndighetene. Denne ulempen oppveies imidlertid av at skattefritaket gjør det unødvendig å vurdere leieverdien av våningshuset (som kan være vanskelig å stipulere fordi boligen ligger som en del av en større eiendom).

Opphevelse av skatteplikten for egen bruksfordel innebærer også at den gjeldende fradragsretten for vedlikeholdskostnader ikke kan videreføres ut fra bevaringshensyn eller lignende. En må her følge skattelovens hovedprinsipp om at vedlikeholdskostnader bare er fradragsberettigede når de er knyttet til erverv og sikring av skattepliktig inntekt.

Det legges ellers opp til at grensen mellom full skattefrihet og skattlegging av leieinntekter ved direkte ligning trekkes på tilsvarende måte som for andre boliger, jf. avsnitt 3.3.2 foran. Dette er en ytterligere lempning for bøndene, i det den tidligere regnskapsligningen ikke åpnet for skattefrie utleieinntekter ved delvis eller kortvarig utleie.

For øvrig vises det til omtalen av våningshus i kapittel 20 nedenfor.

3.3.5 Føderådsbolig, bruksrett og fri bruk

Føderåd (kår) oppstår når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen ved at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalier, herunder boret.

Fordel ved mottatte føderådnytelse er skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. skatteloven §§ 5–1 første ledd og 5–40 annet ledd. Naturalier skal verdsettes til full verdi. Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig settes til brutto utleieverdi, uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

På føderådssyterens hånd skal årlig brutto utleieverdi av føderådsboligen først inntektsføres som

avkastning av jordbruket. Det samme beløpet føres imidlertid også til fradrag i næringsoppgaven (som føderådnytelse). Kostnader ved boligen fradras som driftskostnader i jordbruket.

Dersom føderådsmottakerne bærer alle driftskostnadene, skal føderådsboligen i henhold til ligningspraksis prosentlignes hos disse, men uten bunnfradrag. Det må imidlertid fremgå av den opprinnelige føderådskontrakten at alle driftskostnader skal bæres av føderådsmottakeren, og det må være en varig ordning. Når føderådsmottakerne prosentlignes, får ikke føderådssyteren fradrag for utgifter vedrørende føderådsboligen.

Departementet finner at gjeldende ligningspraksis bør tilpasses det generelle fritaket fra fordelsbeskatning. Departementet foreslår at føderådsmottakere som etter gjeldende praksis blir prosentlignet, skal være omfattet av skattefritaket. Dette innebærer at føderådsmottakers fordel ved egen bruk av boligen ikke vil være skattepliktig når føderådsmottaker (i henhold til den opprinnelige føderådskontrakten og som en varig ordning) bærer alle driftskostnadene knyttet til boligen. Når føderådsmottakerens fordel ved egen bruk av boligen er omfattet av skattefritaket, vil føderådssyteren ikke ha rett til fradrag for sine eventuelle kostnader som er henførbare til føderådsboligen.

En slik endring av praksis vil langt på vei kunne sees som en fortolkning av de foreslåtte fritaksbestemmelsene i skatteloven, og det vil etter departementets vurdering ikke være nødvendig med noen eksplisitt lovregulering om fritak i denne situasjonen. Departementet vil instruere Skattedirektoratet om å omgjøre gjeldende ligningspraksis på dette punktet.

Den nevnte praksis for føderådsboliger er mest utbredt ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendommer, men gjelder også for avtaler om boret ved overdragelse av andre faste eiendommer. Det er en forutsetning at ytelsene begrenses til overdragers levetid, og ikke løper til en bestemt dato uansett hva som inntreffer. Dersom ytelsen er avtalt å løpe frem til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget for eiendommen, og følger andre regler.

Det gjelder i dag særlige regler når en boligeiendom (eksempelvis enebolig, leilighet eller fritidsbolig) benyttes vederlagsfritt av eierens nære slektninger. I slike tilfeller følger det av ligningspraksis at brukerne kan prosentlignes, forutsatt at de bærer alle driftskostnader og at vilkårene for prosentligning hadde vært oppfylt om eieren hadde brukt eiendommen. Det gis ikke bunnfradrag ved beregningen av prosentinntekt. Disse tilfellene skiller seg fra føderåds- og bruksrettstilfellene ved at bru-

ken ikke er forankret i en eiendomsoverdragelse med påhefte av rettigheter som reduserer vederlaget for eiendommen.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å videreføre praksis med prosentligning i slike tilfeller, da det vil innebære at prosentligningsreglene videreføres for et fåtall tilfeller. Etter departementets vurdering bør det heller ikke gjennomføres direkteligning i disse tilfellene, da dette ville innebære en vesentlig innstramning for de fleste i denne gruppen. Rimelighetshensyn kan tilsi at det ikke bør medføre noen vesentlig økt beskatning av eiendommen om eieren lar nære slektninger benytte eiendommen mot å svare vedlikeholdskostnader mv, og at det heller ikke er grunnlag for å skattlegge bruksfordelen særskilt for brukerne i en slik situasjon. Departementet foreslår derfor at det også i en slik situasjon skal være skattefritak for bruksfordelen, både for eier og for brukere.

Det legges opp til at kretsen av nære slektninger trekkes på samme måte som etter dagens praksis om prosentligning for disse tilfellene, dvs. til eksempelvis barn, søsken, foreldre, besteforeldre, søskenbarn og nevø/niese.

I andre tilfelle av vederlagsfri bruk skal boligen regnskapslignes hos eieren. Hos eieren vil eventuell faktisk leieinntekt i så fall inngå som en bruttoinntekt, mens differansen mellom markedsleie og faktisk betalt leie skattlegges på brukerens hånd som fordel ved helt eller delvis fri bolig.

Også på dette punktet vil departementet instruere Skattedirektoratet om en omlegging av ligningspraksis.

3.3.6 Fredede og bevaringsverdige boliger

Etter skatteloven § 7–10 siste ledd kan eiere av boliger som er fredet eller regulert til spesialområde med formål bevaring, velge om boligen skal prosentlignes eller regnskapslignes. Bakgrunnen for denne valgadgangen er at det ofte er ekstra kostnader knyttet til vedlikehold mv. av slike boliger, og at sjablongmessig beskatning (prosentligning) derfor kan gi en for høy beregnet inntekt.

Når egen bolig blir generelt fritatt for skattlegging, vil det ikke lenger være grunnlag for en bestemmelse om regnskapsligning som et valgfritt alternativ til sjablongmessig beskatning. Departementet foreslår derfor ingen bestemmelse svarende til gjeldende § 7–10 siste ledd i skatteloven.

Dersom boligen leies ut mv. i et slikt omfang at vilkårene for skattefrihet ikke er oppfylt, vil alle vedlikeholdskostnader mv. med tilknytning til den inntektsgivende delen være fradragsberettigede.

3.3.7 Fradrag for kostnad ved overgang til skatteplikt

Gjeldende skattelov § 7–20 regulerer fradrag for kostnad ved overgang fra regnskapsligning til prosentligning (første ledd), og ved overgang fra prosentligning til regnskapsligning (annet ledd). Bestemmelsen innebærer at fradragsretten for kostnader begrenses noe etter endring av ligningsmåte, for å unngå at periodisk vedlikehold bevisst fases inn mot perioder med direkte fradragsrett for slike kostnader.

Selv om prosentligning av egen bolig oppheves, oppstår et tilsvarende behov for å begrense fradragsretten for vedlikeholdskostnader når bruken av boligen endres slik at utleie går fra å være skattefri til å bli skattepliktig. Det foreslås derfor at § 7–20 annet ledd videreføres i modifisert form. Det vises til forslag til § 7–10.

Noen bestemmelse om regulering av vedlikeholdskostnader ved overgang fra skatteplikt til skattefrihet vil det derimot ikke være behov for. Det skyldes at det ikke er grunnlag for fradrag for kostnader som ikke har tilknytning til et skattepliktig inntektserverv og at det derfor ikke vil bli gitt noen form for fradrag for vedlikeholdskostnader når vilkårene for skattefrihet er oppfylt.

3.4 Endring av lovhenvvisninger

Endringene i reglene om boligbeskatning i skatteloven kapittel 7 gjør at enkelte henvvisninger fra ligningsloven til skatteloven må endres. Det gjelder henvvisninger i ligningsloven § 6–11 nr. 4 b og § 6–16 c. I sistnevnte bestemmelse foreslås også en mindre lovteknisk omredigering for å bedre lesbarheten.

3.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

En avvikling av prosentlignet fordel av egen bolig og fritidsbolig, herunder føderådshus og bolig-/fritidsbolig benyttet vederlagsfritt av eierens nære slektninger, er anslått å gi et provenytap på om lag 1,89 mrd. kroner påløpt og om lag 1,51 mrd. kroner bokført i 2005. Siden grensen mot skatteplikt ved utleie foreslås videreført tilsvarende gjeldende regler og praksis for prosentligning av bolig, vil ikke dette påvirke provenyet.

I tillegg anslås en avvikling av den særskilte regnskapsligningen av våningshus å gi en lettelse

for landbruksnæringen, jf. kapittel 20 i denne proposisjonen.

Bortfallet av fradraget for ekstraordinær skade i tilfeller med skattefrihet for boligen anslås isolert sett å gi en innstramming på om lag 50 mill. kroner påløpt i 2005. Forslaget antas å ikke gi bokført effekt før i 2006.

Det foreslåtte opplegget innebærer mindre arbeid for ligningsmyndighetene og en forenkling for

skattyter. Avgrensning i forhold til skatteplikt må likevel følges opp av myndighetene med kontroll og eventuelt direkte ligning.

3.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

4 Omlegging av beskatningen av firmabil og yrkesbil

4.1 Innledning og sammendrag

Den 18. mars 2003 ble Skattedirektoratets fastsettelse av satsene for fordelsbeskatningen av privat bruk av arbeidsgivers bil innklaget for Sivilombudsmannen av syv organisasjoner. Organisasjonene hevdet at de fastsatte km-satsene er vesentlig høyere enn de faktiske bilholdskostnadene.

Etter en vurdering av klagen uttaler Sivilombudsmannen i brev av 29. september 2003 til Skattedirektoratet at det er grunn til å stille spørsmål om km-satsene i rimelig grad gjenspeiler de faktiske bilholdskostnadene. Ombudsmannen anbefaler derfor at det foretas en fornyet gjennomgang av måten satsene fastsettes på.

På denne bakgrunn etablerte Finansdepartementet og Skattedirektoratet en arbeidsgruppe for å vurdere bl.a. nivået på gjeldende fordelsbeskatning av firmabil og yrkesbil, og alternative modeller for beskatning av firmabiler og yrkesbiler. Arbeidsgruppen anbefalte at det innføres en prosentligningsmodell, der fordelene av firmabil fastsettes til en prosentsats av bilens listepriis som ny, og at det innføres en aldersgradering. Arbeidsgruppen foreslo videre å oppheve en særskilt regel for beregning av fordelsbeskatningen av yrkesbiler, samt den særskilte lempningsregelen for personer som kjører mer enn 40 000 km i yrket pr. år. Arbeidsgruppens rapport ble sendt på høring 26. februar 2004 med høringsfrist 28. mai 2004.

Etter en nærmere gjennomgang av arbeidsgrupperapporten og høringsuttalelsene foreslås firmabilbeskatningen lagt om til en aldersgradert prosentligningsmodell etter hovedlinjene i arbeidsgruppens anbefaling. Prosentinntekten fastsettes til 30 pst. av bilens listepriis som ny under 235 000 kroner og 20 pst. av overskytende verdi. Biler eldre enn tre år verdsettes til 75 pst. av bilens listepriis som ny. Omleggingen vil forenkle regelverket og gi et bedre anslag enn dagens regler på den private fordelene ved å ha firmabil. Videre foreslås å videreføre en lempeligere beskatning av firmabiler som kjøres mer enn 40 000 km i yrket pr. år, samt for elbiler.

Prosentligningsmodellen foreslås også brukt for å beregne fordelene ved privat bruk av yrkesbil. Regjeringen foreslår imidlertid å videreføre den

særskilte begrensningsregelen for fordelsbeskatning av yrkesbiler (75-prosentregelen). Avskrivningskostnadene som skal benyttes ifm. 75-prosentregelen bør fastsettes slik at avskrivningsprofilen på bilen blir tilnærmet riktig. Dagens lineære avskrivningssats på 10 pst. erstattes av en saldo sats på 17 pst. i tråd med høringsuttalelsen til de syv organisasjonene.

4.2 Gjeldende rett

Privat bruk av arbeidsgivers bil er en naturalytelse som er skattepliktig som lønn. Det følger av skatteloven § 5–13 at fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes på grunnlag av en antatt årlig privat kjørelengde på 13 000 km med tillegg av faktisk kjøring mellom hjem og arbeidssted og pendlers besøksreiser til hjemmet. Kjøring mellom hjem og arbeidssted og pendlers besøksreiser til hjemmet omtales i det følgende som arbeidsreiser.

4.2.1 Hvilke persongrupper omfattes av de standardiserte reglene

De standardiserte reglene for fastsettelse av fordel ved privat bruk av bil omfatter:

- skattytere som regnskapslignes for bruk av bil i yrket, herunder egen næringsvirksomhet
- deltakere som bruker regnskapslignet bil tilhørende et selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden
- arbeidstakere som bruker bil privat hvor bilen er stilt til disposisjon av/gjennom arbeidsgiver

Det vil kunne forekomme at andre skattytere enn lønnstakere får stillet bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne beskattes som utbytte. Videre vil det kunne gjelde pensjonister som får benytte arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. I slike tilfeller gjelder ikke de standardiserte reglene, og fordelene må fastsettes ved ligningen etter et konkret skjønn.

4.2.2 Hvilke biler omfattes av de standardiserte reglene for privat bruk

De standardiserte reglene for fastsettelse av fordel ved privat bruk gjelder både for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, og bruk av egen yrkesbil. Bilen er ansett som yrkesbil dersom yrkeskjøringen utgjør minst 6 000 km pr. år eller yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken. Regelverket for beskatning av yrkesbil er nærmere beskrevet nedenfor.

De standardiserte reglene omfatter ikke følgende biler, selv om de brukes privat:

- lastebiler med totalvekt på 7 500 kg eller mer
- busser registrert for mer enn 15 passasjerer
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og arbeidssted

Brukeren skal i de tre ovennevnte tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring ifm. arbeidsreiser samt et skjønnsmessig tillegg for eventuell annen privatkjøring.

Normalt skal regelen om tillegg for standard årlig privatkjøring på 13 000 km (i tillegg til arbeidsreiser) brukes selv om privatkjøringen bare omfatter kjøring mellom hjem og fast arbeidssted og ikke annen privatkjøring. Men for følgende biler skal det *bare* gis tillegg for privat kjøring ifm. arbeidsreiser når en ikke har annen privatkjøring:

- biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk
- biler som er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise

4.2.3 Størrelsen på den private fordel etter standardregelen

Fordelen ved privat bruk av bil fastsettes som hovedregel på grunnlag av:

- en standardisert privat kjørelengde på 13 000 km på årsbasis, tillagt faktisk kjøring ifm. arbeidsreiser, multiplisert med
- km-satser gradert etter bilens opprinnelige listepreis som ny, men egen km-sats for kjøring ifm. arbeidsreiser utover 4 000 km

Verdien av fordelene ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal ikke reduseres selv om brukeren dekker kostnader som påløper ved bilholdet. Det samme gjelder dersom arbeidstaker yter vederlag til arbeidsgiver for bruk av arbeidsgivers bil.

Dersom bilen som brukes har en opprinnelig listepreis som ny (inklusive listepreis for ekstrautstyr) som overstiger 450 000 kroner, skal fordelene ved privat bruk beregnet etter reglene ovenfor, tillegges 10 pst. av den overskytende listepreis. Kjører skattyteren personlig over 40 000 km i yrket i løpet av inntektsåret, skal eventuelt tillegg for særlig kostbar bil fastsettes til 10 pst. av bilens listepreis som ny over 500 000 kroner.

Når fordelene ved bruk av arbeidsgivers bil ikke skal fastsettes etter de standardiserte reglene ovenfor, må det foretas en individuell verdsetting i samsvar med skatteloven § 5–3. Utgangspunktet for fastsettelsen av fordelene vil være den reelle verdien av faktisk privatbruk. Ved fastsettelse av verdien av den faktiske privatbruken vil de fastsatte satsene pr. km for beregning av fordel etter de standardiserte reglene kunne anvendes så langt de passer.

4.2.4 Privat kjørelengde

Fordelen ved privat bruk skal ved bruk av de standardiserte reglene alltid beregnes på grunnlag av en kjørelengde som er summen av:

- en standardisert privat kjørelengde på 13 000 km på årsbasis
- den faktiske kjøring mellom hjem og fast arbeidssted
- den faktiske kjørelengde som ikke anses som yrkeskjøring i forbindelse med pendleres besøksreiser til hjemmet

Har skattyteren bare hatt bil til disposisjon til privat bruk en del av året, skal den standardiserte kjørelengde settes til 1083 km (13 000/12) pr. hele eller påbegynt kalendermåned som bilen har vært til disposisjon.

4.2.5 Fordelssatser

Fordelen ved privat bruk fastsettes på grunnlag av km-satser gradert etter bilens opprinnelige listepreis som ny tillagt listepreisen for eventuelt ekstrautstyr. For 2004 er det fastsatt følgende satser:

Listepreis	Kroner pr. km
Under 75 001 kroner	2,85
75 001 – 100 000 kroner	3,45
100 001 – 150 000 kroner	4,05
150 001 – 200 000 kroner	4,70
200 001 – 250 000 kroner	5,55
250 001 – 300 000 kroner	6,40
Over 300 000 kroner	7,00

Er det i inntektsåret kjørt mer enn 4 000 km ifm. arbeidsreiser, brukes satsen 1,40 kroner pr. km for det overskytende, uavhengig av bilens listepreis som ny.

Opprinnelig listepreis som ny settes til hovedimportørens veiledende pris for vedkommende bilmodell på tidspunktet for første gangs registrering i Norge, inklusive merverdiavgift og vrakpant. Bilens listepreis som ny tillegges listepreis for ekstrautstyr ved valg av fordelssats. Reglene om listepreis som ny, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listepreisen som ny i Norge på tidspunktet for første gangs registrering i utlandet. Reglene om listepreis som ny i Norge gjelder imidlertid ikke når skattyteren oppholder seg i utlandet og bilen ikke er anskaffet i Norge. Prisen settes da til opprinnelig listepreis som ny i oppholdslandet. Kan ikke skattyteren dokumentere opprinnelig listepreis som ny, må den settes ved skjønn.

I særlige tilfeller hvor listepreisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruken, skal det brukes en lavere km-sats. Det legges da normalt til grunn laveste sats.

Kjører skattyteren personlig over 40 000 km i yrket i løpet av inntektsåret, skal fordelene for privat bruk beregnes etter satser som ligger to prisklasser lavere enn satsen for den bilen som faktisk disponeres. Det samme gjelder for el-biler.

4.2.6 Skattlegging av privat fordel av yrkesbil i næring som også brukes privat

Bruker skattyter egen bil til yrkeskjøring, har vedkommende krav på fradrag for de faktiske kostnadene til bilholdet, jf. skatteloven § 6–12 og FSKIN § 6–12–1. Fradrag gis enten som fradrag for faktiske kostnader, eller etter sats hvis bilregnskap ikke skal føres.

Regnes bilen som driftsmiddel i virksomhet, føres kostnader og inntekter i et bilregnskap, som inngår i virksomhetens regnskap. En bil er et driftsmiddel når:

- bilen kun benyttes til yrkeskjøring eller
- bilen i tillegg til privat kjøring brukes mer enn 6 000 km årlig til yrkeskjøring eller
- yrkeskjøringen er under 6 000 km i inntektsåret, men forhold i yrket gjør bruk av bil nødvendig, og yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken.

Som kostnader regnes alle kostnader ved bilholdet, herunder saldoavskrivninger og driftskostnader til

privatkjøring og finansieringskostnader knyttet til bilkjøpet.

Når bilen også brukes privat, skal fradraget for bilholdet i yrket reduseres med kostnader som vedrører den private bruken. Dette skjer i form av et tillegg til inntekten (tilbakeføring) som beregnes etter de samme reglene som for beregning av fordelene ved privat bruk av arbeidsgivers bil, jf. skatteloven § 6–12 nr. 1 som henviser til § 5–13.

Tilbakeføringen for den private bruk skal likevel ikke overstige 75 pst. av de *beregnete* samlede kostnader ved bilholdet (75-prosentregelen). Begrunnelsen for denne regelen er å hindre at det, for moderate samlede bilutgifter, ikke blir noe eller svært lite igjen til effektivt fradrag på grunn av tilbakeføringen, eller at noen endog får inntektspåslag som følge av den private bruken. De *beregnete* samlede kostnadene settes til driftskostnader for bilen, uten gjennomførte saldoavskrivninger, men tillagt 10 pst. av bilens listepreis som ny hvis bilen er yngre enn 10 år. Hvis bilen er eldre enn 10 år gjøres det ikke tillegg for avskrivninger.

Skattyter med yrkesbil skal i næringsoppgaven føre fradrag for utgifter til drivstoff, vedlikehold og forsikring på bilen. Saldoavskrivninger på yrkesbilen fradras sammen med alle andre avskrivninger i en post på næringsoppgaven. Det skal gjøres et tillegg for privat bruk av yrkesbil etter de regler som er beskrevet ovenfor.

4.3 Arbeidsgrupperapporten

Finansdepartementet etablerte i samarbeid med Skattedirektoratet en arbeidsgruppe for å vurdere bl.a. nivået på gjeldende fordelsbeskatning av firmabil og yrkesbil, og alternative modeller for beskatning av firmabiler og yrkesbiler. Arbeidsgruppens rapport ble sendt på høring 26. februar 2004.

Arbeidsgruppen anbefalte, etter en nærmere vurdering av kostnadene som bør henføres til arbeidstakers private bruk av firmabil, at firmabilbeskatningen totalt sett bør nedjusteres med om lag 5 pst. i forhold til gjeldende nivå.

Gruppen foreslo prinsipielt å legge om dagens beskatningssystem til en aldersgradert prosentlig-ningsmodell, ved å innføre en satsstruktur på 30 pst. av bilens listepreis under 250 000 kroner og 20 pst. av overskytende verdi. Biler eldre enn tre år verdsettes til 75 pst. av bilens listepreis. En slik satsstruktur ble ansett å gi et bedre uttrykk for de private kostnadene ved bilholdet, særlig fordi beskatningen vil avhenge av bilens alder. Regelverket vil dessuten bli enklere enn dagens regler, i hovedsak

fordi man går bort fra å fastsette antall kjørte km ifm. arbeidsreise. Gruppen foreslo å oppheve regelen om redusert fordelsbeskatning for arbeidstakere som bruker bilen mer enn 40 000 km i yrket.

Videre foreslo gruppen å oppheve den særskilte 75-prosentbegrensingsregelen for yrkesbil.

Subsidiært foreslo gruppen å kun foreta visse justeringer av dagens regler, ved å innføre flere firmabilskatteklasser for dyrere biler og ved at beskatningen blir avhengig av bilens alder.

4.4 Høringen

4.4.1 Høringsinstansene

Arbeidsgrupperapporten ble sendt på høring 26. februar 2004 til 39 instanser som ble anmodet om å avgi uttalelse om arbeidsgruppens forslag til endring i reglene om beskatning av firmabil og yrkesbil. Høringsfristen var 28. mai 2004. Disse har uttalt seg:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Barne- og familiedepartementet
- Bedriftsforbundet
- Bilimportørenes Landsforening
- Den Norske Advokatforening
- Finansieringsselskapenes Forening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Fiskeridepartementet
- Gezina AS
- Helsedepartementet
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Justisdepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Kultur- og kirke departementet
- Konkurransetilsynet
- LeasePlan Norge AS
- LO
- NAVO
- NHO
- NAF
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bilbransjeforbund
- Norges Bondelag
- Nærings- og handelsdepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Selgerforbundet
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Sivilombudsmannen
- Utdannings- og forskningsdepartementet
- Utdanningsgruppens Hovedorganisasjon

- Utenriksdepartementet
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Av de som har uttalt seg har Utdanningsgruppens hovedorganisasjon, Utdannings- og forskningsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, NAVO, Helsedepartementet, Kultur- og kirke departementet, Fiskeridepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Justisdepartementet og Utenriksdepartementet ikke merknader til forslagene i arbeidsgrupperapporten. Merknadene fra de øvrige instansene er omtalt nedenfor.

4.4.2 Høringsinstansenes merknader

Skattebetalerforeningen, Bedriftsforbundet, NAF og Norges Bondelag anser det som svært betenkelig å benytte en sjablon for å fastsette beskatningen av privat bruk av yrkesbiler siden «det ikke foreligger konkret informasjon om de faktiske kostnadene ved bilholdet som beskatningen kan ta utgangspunkt i». De mener for øvrig at gjeldende 75-prosentregel er for streng. Deres hovedforslag er å gjeninnføre 50-prosentregelen.

NHO, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Skattebetalerforeningen, Selgerforbundet, Finansieringsselskapenes Forening, Bilimportørenes Landsforening og Norges Bilbransjeforbund har valgt å gi en fellesuttalelse og uttaler at sjablonbeskatningen bør ta utgangspunkt i 95 pst. av bilholdskostnadene for å sikre «en rimelig og rettferdig beskatning». De støtter forslaget om å innføre aldersgradert beskatning. De vil videreføre lempningsregelen for personer med omfattende yrkeskjøring, men grensen for å omfattes av denne regelen reduseres fra 40 000 km til 15 000 km. NHO, HSH og Skattebetalerforeningen vil videreføre dagens system med pris- og kilometerklasser, mens de øvrige organisasjonene foretrekker en prosentligningsmodell.

LeasePlan Norge AS støtter arbeidsgruppens hovedforslag om å innføre en aldersgradert prosentligningsmodell, men de ønsker en noe lempeligere satsstruktur enn arbeidsgruppens forslag.

Skattedirektoratet støtter forslaget om å innføre en aldersgradert prosentligningsmodell, men med visse modifikasjoner. Det bør innføres tre trinn for aldersgradering. Aldersgraderingen bør baseres på bilens listepriis som ny. Lempningsregelen for personer med over 40 000 km i yrkeskjøring bør videreføres.

NAF er enig i at fordelene ved bruk av firmabil/yrkesbil i utgangspunktet bør beskattes slik at fordelene i størst mulig grad settes lik det tilsvarende bil koster å holde privat. Men det pekes også på at dersom regelverket på området skal fungere i prak-

sis, vil det være nødvendig med en form for sjablonligning. De mener at en prosentligningsmodell lik arbeidsgruppens hovedforslag vil kunne representere en «gylden» middelvei.

Gezina AS påpeker at gjeldende regler for beskatning av el-biler som firmabil gir en systematisk merbeskatning i forhold til den private fordel som mottas. Dette skyldes i hovedsak at el-biler har kortere kjørelengde enn ordinære biler. De ber om at dette blir hensyntatt.

Selgerforbundet har «både sans og forståelse for» at det må velges en sjablonregel ut fra hensynet til enkelhet og forutsigbarhet. De deler også arbeidsgruppens syn på at det i beskatning av privat bruk av arbeidsgivers bil, fastsettelse av skattefri kjøregodtgjørelse og privat bruk av yrkesbil legges til grunn felles forutsetninger og prinsipper. De mener imidlertid at bilbeskatningen betyr så mye for den private økonomien at det også bør tas hensyn til den enkelte bilbrukers faktiske situasjon. De foreslår derfor en modell som ligner mye på det tidligere systemet med kjørebok.

LO støtter forslaget om å justere firmabilbeskatningen, men vil ikke gå inn for en skjerpelse av beskatningen av yrkesbiler.

Samferdselsdepartementet mener primært at kjøreboksystemet bør gjeninnføres, fordi et slikt system gir incentiver til å begrense sin kjøring eller velge andre transportmidler. Blant sjablonmodellene foretrekkes den aldersgraderte prosentligningsmodellen. Gitt at det ikke innføres et kjøreboksystem støtter de også forslaget om å oppheve 75-prosentregelen for yrkesbiler.

Arbeids- og administrasjonsdepartementet og *Konkurransetilsynet* uttaler generelt at skattesystemet i utgangspunktet ikke bør være med på å vri konkurransen mellom forskjellige aktører eller produkter. Gjeldende ordning kan virke konkurransevridende mellom aktører som selger biler rundt fordelssatsenes grenser. I tillegg verdsettes eldre biler på lik linje med nye biler, uten å hensynta at de samlede kostnadene for eldre biler er lavere enn for nye, noe som fører til en vridning av etterspørselen mot nye biler. Begge disse forhold kan føre til en ineffektiv bruk av samfunnets ressurser. På den bakgrunn støttes forslaget om å innføre en aldersgradert prosentligningsmodell. Videre støttes forslaget om å oppheve 75-prosentregelen for yrkesbil, slik at yrkesbil og firmabil likestilles skattemessig.

Sentralskattekontoret for storbedrifter peker på viktigheten av å velge en modell som er ligningsteknisk enkel å administrere og mener reglene bør tilpasses for maskinell innberetning.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening mener at for å forsvare bruk av sjablonregler bør

denne ligge noe lavere enn de reelle fordeler skulle tilsi, særlig av hensyn til personer som må ha bil til yrkesbruk. Det anbefales at man viderefører dagens modell fremfor prosentligning, for å unngå betydelig ressursbruk ved overgangen til nytt system. Ved fastsettelsen av kostnadsnivået bør en ikke bare ta hensyn til gjennomsnittet for personbiler, men for alle biler som omfattes av sjablonen. Forslaget om å fjerne 40 000 km-regelen anses ikke å være godt nok begrunnet. Kontroll anses ikke i nevneverdig grad å være noen belastning for skatteetaten i dag, og kan derfor ikke alene begrunne fjerningen av regelen.

Den Norske Advokatforening påpeker at den aldersgraderte prosentligningsmodellen anses å være en forenkling. De vil imidlertid videreføre lempningsregelen for personer som kjører minst 40 000 km i yrket. Det uttales at vi bør legge oss på kostpris som i Danmark, da det anses å være den kostnad personen ville hatt dersom han kjøpte bil selv. Ved kostnadsberegningene bør det legges til grunn et landsgjennomsnitt. Forslaget om å oppheve 75-prosentregelen støttes ikke, selv om en slik opphevelse anses å sikre skattemessig likebehandling av firmabil- og yrkesbilbrukere. Dette begrunnes med at personer med moderate bilutgifter i så tilfelle kan få et inntektspåslag og ikke bare null i fradrag.

4.5 Departementets vurderinger og forslag

4.5.1 Innledning

Etter en nærmere gjennomgang av arbeidsgruppe-rapporten og høringsuttalelsene foreslår departementet å innføre en aldersgradert prosentligningsmodell for beregning av skattyters fordel ved privat bruk av firmabil og ved beskatningen av yrkesbil, med noen justeringer i forhold til arbeidsgruppens forslag. Departementet foreslår imidlertid å videreføre den særskilte begrensingsregelen for fordelsbeskatning av yrkesbiler, men foreslår saldoavskrivning med 17 pst. i stedet for gjeldende lineære sats på 10 pst. Departementet foreslår også å videreføre en lempeligere beskatning av firmabiler som kjøres mer enn 40 000 km i yrket pr. år og for el-biler. Endringene i firmabil- og yrkesbilbeskatningen er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

4.5.2 Firmabil

Departementet foreslår at privat bruk av firmabil beskattes etter en aldersgradert prosentlignings-

modell hvor fordelene fastsettes til 30 prosent av bilens listepreis som ny under 235 000 kroner og 20 prosent av overskytende listepreis. For biler eldre enn tre år ved utgangen av året regnes det bare med 75 pst. av bilens listepreis. En slik omlegging vil bidra til å forenkle gjeldende regelverk, i hovedsak fordi man går bort fra å fastsette antall kjørte km mellom hjem og arbeid og fordi gjeldende firmabilklasser kan oppheves.

Det vil fortsatt være grupper av biler som ikke skal beskattes etter sjablonreglene og som beskattes etter en individuell vurdering. Avgrensningen mot sjablonsystemet blir som tidligere, jf. omtalen ovenfor under gjeldende rett. Skattedirektoratet vil utforme retningslinjer for hvordan beskatningen av denne gruppen skal gjennomføres.

Med listepreis menes bilens listepreis ved første gangs registrering. For bruktimporterte biler legges tidspunktet for første gangs registrering i utlandet til grunn. Dersom det er flere importører av den aktuelle bilmodellen, legges hovedimportørs listepreis i Norge til grunn. For bilmodeller som ikke har listpris i Norge, må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i listepreis for en tilsvarende bil. Hovedimportørs listepreis skal i utgangspunktet også benyttes for ekstrautstyr. Dersom hovedimportør ikke har listepreis på ekstrautstyret – typisk ekstrautstyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikkmontert – benyttes faktisk anskaffelsespris.

Fordelen av firmabil som skattyter bare har disponert deler av inntektsåret, fastsettes til summen av antall hele og påbegynte måneder han har hatt bilen til disposisjon multiplisert med 1/12 av fordelene for et helt år.

Reduksjonen i forhold til listepreis for firmabiler som er eldre enn tre år, gjennomføres med virkning fra og med det første inntektsåret etter den 36. måneden etter den måneden bilen ble registrert første gang.

Både ved bruk av el-bil som firmabil og hvor arbeidstaker har særlig omfattende yrkeskjøring (over 40 000 km i yrke) foreligger det i dag særregler som gir lavere beskatning enn hovedregelen skulle tilsi. Departementet foreslår en videreføring av den gunstige behandlingen, men innenfor den nye beskatningsmodellen. Det foreslås at bilen i disse tilfellene verdsettes til 75 pst. av bilens listepreis som ny. En slik nedjustering anses å tilsvare om lag samme begunstigelse som i dag. Tilsvarende reduksjon foretas for biler eldre enn tre år.

Endringen gjennomføres ved en endring av skatteloven § 5–13 første ledd.

De foreslåtte endringene av beskatningsmodell innebærer at det er behov for endringer i enkelte

bestemmelser i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften), som departementet vil foreta.

4.5.3 Yrkesbil

De foreslåtte endringene i reglene for beskatning av firmabil får også betydning for skattytere som blir skattlagt for privat bruk av yrkesbil. Skattleggingen for den private bruken skjer, av ligningstekniske årsaker, ved at skattyterens fradrag for faktiske kostnader til bilholdet reduseres med den beregnede verdien av den private bruken. Dette gjennomføres i praksis ved at den beregnede fordelene tillegges inntekten (tilbakeføring). Fordelen av den private bruken fastsettes etter det samme regelverket som benyttes for å beregne fordelene ved privat bruk av firmabil. Den foreslåtte prosentligningsmodellen skal derfor også anvendes ved beregningen av tillegget for privat bruk av yrkesbil.

Etter gjeldende regler kan imidlertid ikke tilbakeføringen for privat bruk av yrkesbil settes høyere enn 75 pst. av de beregnede *samlede kostnadene* til bilholdet. Departementet foreslår at dette taket for tilbakeføringen for privat bruk videreføres. Ved beregningen av de samlede kostnadene til bilholdet skal det gjøres et tillegg for verdiforringelse. Etter gjeldende regler fastsettes tillegget til ti prosent pr. år, beregnet av bilens kostpris som ny. Etter departementets vurdering vil et system med saldoavskrivning gi et riktigere uttrykk for faktisk verdiforringelse enn det dagens system med en lineær avskrivning gjør. Det foreslås derfor at verdiforringelsen fastsettes ut fra en årlig saldoavskrivning på 17 pst. med utgangspunkt i bilens listepreis på tidspunktet for førstegangs registrering, og ikke kostpris. Valg av avskrivningssats er nærmere begrunnet i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Listepreis benyttes også som utgangspunkt for å beregne fordelene ved privat bruk av firmabil. Det enkelte års saldoavskrivning reduserer grunnlaget for å beregne påfølgende års verdireduksjon. For øvrig anvendes de ordinære reglene om avskrivning så langt de passer.

Overgangen til saldoavskrivninger innebærer at størrelsen på tilbakeføringstaket vil avhenge av bilens alder. Ettersom alderen på yrkesbiler antas å variere mye, antar departementet at det er behov for en overgangsregel som gjør at avskrivningene beregnes i samsvar med bilens alder. For biler registrert første gang før 1.1.2005 må således avskrivningsgrunnlaget reduseres i forhold til bilens alder. Eksempelvis vil avskrivningsgrunnlaget for en bil registrert 1.1.2003 være 68,89 pst. av listepreis i inntektsåret 2005. Se forslag til overgangsregel til skatteloven § 6–12 annet ledd.

Det vises til foreslåtte endringer i skatteloven § 6–12 annet ledd.

4.5.4 Behovet for fremtidige endringer i prosentligningsmodellen

Prosentligningsmodellen innebærer en forenkling av regelverket, samt at den med den foreslåtte utforming vil medføre at beskatningen av fordelen ved privat bruk av firmabil og egen yrkesbil i større grad tar hensyn til individuelle forskjeller med hensyn til bilens verdi og alder. Ved at prosentligningsmodellen bygger på listepriis, vil fordelsfastsettelsen av nye firmabiler endres automatisk i takt med prisutviklingen på biler generelt.

Samlet sett mener derfor departementet at den nye modellen vil innebære et rimelig kompromiss mellom behovet for vektlegging av individuelle faktorer ved fordelsfastsettelsen og behovet for et administrativt praktikabelt regelverk. Med den foreslåtte prosentligningsmodellen og dens innebygde dynamikk, legger departementet til grunn at det ikke er behov for løpende justeringer av modellen, og at endringer således bare vil være aktuelt dersom det skjer vesentlige endringer i de forutsetninger

som er lagt til grunn. Departementet forventer at prosentligningsmodellen kan bli et mer robust system som også vil bidra til mer forutsigbarhet for skattyter.

4.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringen i beskatningen av privat bruk av firmabil innebærer en forenkling av regelverket og at regelverket blir enklere å praktisere for skattyterne og ligningsmyndighetene.

Forslagene antas å gi en samlet provenyreduksjon på kr 160 mill. påløpt i 2005. Det vises for øvrig til omtalen i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

4.7 Ikrafttredelse

Finansdepartementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

5 Aksjonærmodellen

5.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å innføre en aksjonærmodell for beskatning av aksjeinntekter fra 2006, i tråd med de retningslinjer som ble trukket opp i St.meld. nr. 29 (2003–2004). Modellen vil i hovedsak gjelde for personlige aksjonærer, ikke for selskaper som eier aksjer (selskapsaksjonærer). Bakgrunnen for forslaget er ønsket om å redusere dagens forskjell mellom marginalskatten på arbeidsinntekter og aksjeinntekter.

I dagens skattesystem er marginalskatten på arbeidsinntekter betydelig høyere enn på kapitalinntekter. Dette motiverer til å få arbeidsinntekter til å fremstå som kapitalinntekter, slik at skatten reduseres (inntektsskifting). I forbindelse med skattereformen i 1992 ble delingsmodellen innført for å skille mellom arbeids- og kapitalinntekter. Etter 1992 har satsforskjellen på arbeids- og kapitalinntekter økt, noe som har gjort det svært lønnsomt å tilpasse seg slik at en unngår deling. Delingsmodellen har også vist seg å være lite stabil over tid, med stadige endringer både i fastsettelsen av beregnet personinntekt, og i kriteriene for deling. Omfanget av tilpasninger kan illustreres av at andelen delingspliktige aksjeselskaper har gått ned fra 55 pst. i 1992 til 32 pst. i 2000. Delingsmodellen er også blitt mindre treffsikker i måten å skille ut faktisk arbeidsavkastning på. En indikasjon på dette er at over 70 pst. av delingspliktige aksjeselskaper får negativ beregnet personinntekt. Delingsmodellen oppfyller altså ikke i tilstrekkelig grad intensjonen om å beskatte arbeidsavkastningen til aktive eiere som personinntekt. Følgelig svekkes omfordelingen gjennom skattesystemet, og skattesystemet mister legitimitet fordi arbeidsinntekter skattlegges forskjellig avhengig av hvilken form de fremstår i.

Departementet mener at aksjeutbytte og -gevinster (aksjeinntekter) som overstiger avkastningen av en risikofri kapitalplassering, bør beskattes som alminnelig inntekt på fysiske aksjonærers hånd. En slik aksjonærmodell vil erstatte delingsmodellen for aksjonærer. Utbytte som ligger innenfor avkastningen av en risikofri alternativ investering, vil skjermes for skatt gjennom et skjermingsfradrag. Skjermingen fastsettes ved å multiplisere aksjens kostpris med en risikofri markedsrente. Ubenyttet

skjerming kan fremføres og fradras i utbytte på samme aksje senere år. Ubenyttet skjerming tillegges også neste års skjermingsgrunnlag. Ved realisasjon av aksjen kan ubenyttet skjerming fradras i eventuell gevinst.

Med en slik skatt på aksjeinntekter, kombinert med reduserte skattesatser på arbeidsinntekter, vil det på marginen ha liten skattemessig betydning om aksjonæren tar ut arbeidsavkastning som lønn eller som utbytte. Arbeidsavkastning som tas ut som utbytte i stedet for som lønn, vil i prinsippet overstige skjermingen, og vil dermed bli skattlagt på personens hånd. På den måten vil aksjonærmodellen bygge bro mellom person- og selskapsbeskatningen. Dermed foreslås delingsmodellen opphevet for aksjonærer fra 2006, med virkning for selskapsoverskudd fra 2005.

Departementets forslag til utbytteskatt med skjerming (aksjonærmodellen) bygger på forslaget til aksjonærmodell som ble fremlagt av Skaugutvalget i NOU 2003:9. Departementets forslag avviker imidlertid noe fra utvalgets forslag. Dette gjelder muligheten til å la ubenyttet skjerming fra en realisert aksje trekkes fra mot aksjonærens øvrige aksjeinntekter, eventuelt fremføres til fradrag i etterfølgende års aksjeinntekter. I departementets forslag ligger det ikke en slik samordnings- og fremføringsadgang, da det etter departementets vurdering ville åpnet for uønskede tilpasningsmuligheter. Denne begrensningen i aksjonærmodellen er i overensstemmelse med Regjeringens forslag i St.meld. nr. 29 (2003–2004).

Aksjonærmodellen kan gi incentiver til å yte lån til selskapet i stedet for å skyte inn egenkapital. Hensikten vil være å spare skatt ved å ta ut overskudd gjennom høye renter i stedet for som utbytte. Departementet foreslår derfor å innføre en ekstrabeskatning av renteinntekter på lån fra privatpersoner til selskaper når renten er over et visst nivå.

Aksjonærmodellen innebærer en integrert beskatning av utbytte og gevinster, dvs. at beskatningen er uavhengig av om overskuddet tas ut som utbytte eller gevinst. I kombinasjon med skattefrihet for utbytter og gevinster i selskapssektoren, jf. kapittel 6, vil det være mulig å avvikle dagens godtgjørings- og RISK-system. Dette vil sikre likebehandling av aksjeinntekter fra norske og utenlandske ak-

sjer, noe som vil sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles. Med aksjonærmodellen vil man dessuten oppnå større likhet mellom skatte-reglene i Norge og andre europeiske land.

De økte administrative kostnadene knyttet til aksjonærmodellen må sees i sammenheng med den betydelige forenkling som følger av å oppheve delingsmodellen for aksjonærer, samt å oppheve RISK- og godtgjørelsesreglene. Nettovirkningen av dette vil etter departementets syn bli en forenkling, etter at Skattedirektoratets aksjonærregister er tilpasset aksjonærmodellen. Denne tilpasningen krever noe tid, og er hovedårsaken til at aksjonærmodellen først kan praktiseres fra 2006.

I avsnitt 5.2 gis det en oversikt over gjeldende rett på området. I avsnitt 5.3 presenteres hovedtrekkene i Skaugeutvalgets forslag til aksjonærmodell, samt en kort omtale av Regjeringens forslag i St.meld. nr. 29 (2003–2004). I avsnitt 5.4 refereres finanskomiteens merknader til aksjonærmodellen slik disse fremgår i Innst.S. nr. 232 (2003–2004). I avsnitt 5.5 og 5.6 presenteres departementets vurderinger og forslag.

5.2 Gjeldende rett

Det gjeldende system for beskatning av aksjeinntekter ble innført ved skattereformen i 1992. Utbytte fra aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutninger, er skattepliktig inntekt for mottaker, og skattlegges som alminnelig inntekt. Utbytte omfatter enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs, utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, eller utbetalt refusjon av toppskatt og trygdeavgift for aktive aksjonærer, regnes likevel ikke som utbytte.

Selskapet har ikke fradragsrett for utdelt utbytte. For å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning av overskudd som deles ut som utbytte, er godtgjørelsesmetoden innført. Metoden går ut på at aksjonæren får tilordnet godtgjørelse som settes til motatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt. Det gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Når selskap og aksjonær har samme skattesats på alminnelig inntekt, som er hovedregelen i skattesystemet, forhindrer godtgjørelsesmetoden økonomisk dobbeltbeskatning.

Godtgjørelsesmetoden bygger på at midlene som deles ut som utbytte, er skattlagt som inntekt i selskapet. Deler selskapet ut inntekt som ennå ikke

er beskattet i selskapet, skal selskapet inntektsføre en korreksjonsinntekt. Beskatning av korreksjonsinntekten skal forhindre at det deles ut utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonæren, uten at inntekten som ligger til grunn for utdelingen, er beskattet på selskapets hånd.

Godtgjørelsesmetoden gjelder bare for utbytte fra norsk selskap til norske aksjonærer. Utbytte fra utenlandsk selskap til norske aksjonærer beskattes som alminnelig inntekt, uten at godtgjørelsesmetoden kommer til anvendelse. For utbytte fra norsk selskap til aksjonær hjemmehørende i utlandet, skal det svares kildeskatt. Satsen for kildeskatt er etter intern rett 25 pst., men Norge har i en rekke skatteavtaler fraskrevet seg retten til å anvende denne satsen fullt ut. Satsen er i de fleste tilfeller redusert til 15 pst. I flere skatteavtaler er satsen ytterligere redusert ved utdeling fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap.

Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, og tap kan føres til fradrag i skattyters alminnelige inntekt. Skattlagt inntekt som er tilbakeholdt i selskapet, vil reflekteres i prisen på aksjene. For å forhindre at tilbakeholdt inntekt som er skattlagt på selskapets hånd også blir skattlagt hos aksjonæren gjennom gevinstbeskatningen, er det innført en såkalt RISK-metode (Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital). Metoden innebærer at det ved beregning av aksjegevinst tas hensyn til endringer i selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital i løpet av det tidsrom aksjonæren har eid aksjen. Hvert år beregnes det derfor en endring i selskapets skattlagte kapital. Endringen settes til årets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets inntekt etter fradrag for godtgjørelse etter skatteloven § 10–12, og refusjon av toppskatt og trygdeavgift etter skatteloven § 16–50. I nærmere angitte næringer skal det i tillegg gjøres fradrag for utlignet skatt på grunnrenteinntekter etter skatteloven § 18–3, og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven § 5. Endringen i selskapets skattlagte kapital fordeles deretter på aksjene i selskapet etter aksjenes pålydende. Reguleringen skjer med virkning fra 1. januar i året etter inntektsåret. Ved realisasjon av aksjen skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med summen av de årlige reguleringsbeløpene i aksjonærens eiertid.

RISK-metoden gjelder bare for aksjer i selskap hjemmehørende i Norge. Gevinst ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper er også skattepliktig til Norge. Tap er tilsvarende fradragsberettiget. Ved gevinstberegningen foretas det imidlertid ingen opp- eller nedregulering av aksjenes inngangsverdi.

5.3 Forslag i NOU 2003:9 og St.meld. nr. 29 (2003–2004)

Skaugeutvalgets innstilling

I NOU 2003:9 foreslo Skaugeutvalget å innføre aksjonærmodellen for å integrere beskatningen av selskaper og personlige aksjonærer. Aksjonærmodellen er en uttaksmodell hvor aksjeinntekter utover en risikofri rente beskattes som alminnelig inntekt på aksjonærens hånd.

Formålet med aksjonærmodellen er å øke den marginale beskatningen av aksjeinntekter, uten at bedriftenes investerings- og finansieringsbeslutninger påvirkes. Den delen av investeringens avkastning som overstiger avkastningen av en alternativ risikofri kapitalplassering, skattlegges som alminnelig inntekt på aksjonærens hånd. Høy avkastning kan blant annet skyldes grunnrente, markedsrett, bedre utnyttelse av arbeidskraft, og bedre teknologi enn konkurrentene. Også avkastning av eiernes arbeidsinnsats som ikke tas ut som lønn, vil normalt bli beskattet på aksjonærens hånd gjennom aksjonærmodellen.

I modellen beregnes et skjermingsfradrag som settes til aksjens kostpris (skjermingsgrunnlaget) multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingen skal beregnes for hver enkelt aksje. Aksjonæren gis fradrag for skjerming ved beskatning av utbytte eller gevinst. Skaugeutvalget antydte en skjermingsrente tilsvarende renten på 5-årige statsobligasjoner.

Modellen innebærer lik skattemessig behandling av aksjegevinster og utbytte på aksjer. Ubenyttet skjermingsfradrag ett år fremføres mot senere års aksjeinntekter. Ubenyttet skjermingsfradrag legges også til neste års skjermingsgrunnlag. Ved realisasjon av aksjen utgjør skattepliktig gevinst aksjens utgangsverdi fratrukket aksjens kostpris. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år vil imidlertid redusere den skattepliktige gevinsten. Den delen av ubenyttet skjermingsfradrag som ikke kommer til fradrag ved realisasjonen, kan etter utvalgets forslag benyttes til fradrag mot aksjonærens øvrige aksjeinntekter, eventuelt fremføres med rente til fradrag i etterfølgende års aksjeinntekter.

I Skaugeutvalgets innstilling legges det til grunn at innføring av aksjonærmodellen, i kombinasjon med en reduksjon av marginalsattesatsene for lønnsinntekter, vil medføre at delingsmodellen kan avvikles for aksjeselskaper. Videre legges det til grunn at dagens RISK- og godtgjørelsessystem kan avvikles for personlige aksjonærer.

Skattemeldingen

I St.meld. nr. 29 (2003–2004) (skattemeldingen) går Regjeringen inn for aksjonærmodellen som foreslått av Skaugeutvalget.

Det vises til at et problem med dagens skattesystem er at det er blitt lønnsomt, og for flere grupper relativt enkelt, å få arbeidsinntekt til å fremstå som kapitalinntekter. Dette skyldes at forskjellen i marginalsatt på arbeids- og kapitalinntekter er blitt stor, og at delingsmodellen er blitt mer lempelig. Videre fremheves det at det er en tiltakende usikkerhet med hensyn til om dagens RISK- og godtgjørelsessystem er i tråd med EØS-avtalen.

Det fremholdes at aksjonærmodellen, i kombinasjon med en reduksjon i de høyeste marginalsattesatsene på arbeidsinntekt, vil gjøre det mindre lønnsomt å få arbeidsinntekt til å fremstå som kapitalinntekt. Dette vil således være en god løsning på problemene med inntektsomdanning. Videre vil aksjonærmodellen gjøre RISK- og godtgjørelsessystemet overflødig for personlige aksjonærer. Med forslaget om fritak for utbytte- og aksjegevinster mellom selskaper, vil RISK- og godtgjørelsessystemet kunne avvikles helt. Dette vil innebære likebehandling av investeringer foretatt i Norge og i utlandet, og vil således sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles.

Med aksjonærmodellen kan hovedtrekkene i det duale inntektsskattesystemet, med en lav og flat skattesatt på selskapsoverskudd og annen kapitalinntekt, i kombinasjon med en progressiv arbeidsbeskatning, videreføres. Dette vil være i overensstemmelse med de grunnleggende prinsipper for skattereformen i 1992, og disse prinsippene bør etter departementets syn videreføres. Det påpekes at det er viktig for verdiskapningen at kapitalbeskatningen er mest mulig nøytralt utformet, slik at kapitalen investeres der den kaster mest av seg for samfunnet.

Regjeringens forslag til aksjonærmodell i stortingsmeldingen er hovedsakelig i samsvar med Skaugeutvalgets forslag til aksjonærmodell. Departementet fant likevel grunn til å gjøre enkelte endringer i forhold til utvalgets forslag. Skaugeutvalget foreslo at ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon av aksjer skulle kunne trekkes fra mot andre aksjeinntekter, eventuelt fremføres med rente. I meldingen legges det til grunn at en slik samordnings- og fremføringsadgang mot andre aksjeinntekter etter realisasjon av aksjen vil åpne for omfattende tilpasningsmuligheter gjennom såkalte årsskiftehandler. Det foreslås derfor at ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon av aksjen ikke skal kunne samordnes med, eller fremføres mot,

andre aksjeinntekter, men bortfalle etter realisasjonen.

Departementet legger i meldingen til grunn at skjermingsrenten bør være risikofri rente etter skatt. Det fremholdes at et alternativ til Skaugeutvalgets forslag om skjermingsrente lik renten på 5-års statssertifikater, er å ta utgangspunkt i den effektive renten (etter skatt) på statssertifikater med ett års løpetid, men at departementet vil vurdere nærmere hvordan skjermingsrenten skal fastsettes.

Videre er det pekt på at innføringen av skatt på utbytte kan gi incentiver til å yte lån til selskapet i stedet for å skyte inn egenkapital. Hensikten vil være å spare skatt ved å ta ut overskudd gjennom høye renter i stedet for som utbytte. Det er derfor foreslått å innføre en ekstrabeskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, når renten på lånet er over et visst nivå.

Departementet ga videre uttrykk for at aksjonærmodellen vil kunne medføre store administrative oppgaver både for ligningsmyndighetene og for skattyter. Det vises imidlertid til at et velfungerende aksjonærregister tilpasset aksjonærmodellens behov, vil kunne avhjelpe kompleksiteten i systemet. Samtidig fremheves det at RISK- og godtgjøringsesssystemet, samt delingsmodellen for aksjeselskaper, kan oppheves ved innføringen av aksjonærmodellen. De administrative oppgavene og kontrollproblemene som knytter seg til aksjonærmodellen, må sees i sammenheng med de forenklinger dette innebærer.

Departementet påpekte at det ved overgangen til aksjonærmodellen vil være behov for særskilte overgangsregler for beregning av aksjonærens skjermingsgrunnlag. Departementet sluttet seg til Skaugeutvalgets vurderinger om at skjermingsgrunnlaget i utgangspunktet settes til aksjens kostpris, tillagt eventuelle RISK-beløp i eiertiden. Videre sluttet departementet seg til utvalgets vurdering om at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer ervervet før 1992, skal settes til aksjens forholdsvis andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi fra 1992, eller til opprinnelig kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen.

5.4 Innst. S. nr. 232 (2003–2004)

Innst. S. nr. 232 (2003–2004) inneholder Stortingets finanskomité's innstilling om Regjeringens forslag til skatterreform. Komiteens merknader til aksjonærmodellen er inntatt i innstillingens avsnitt 6.2.

I innstillingen ber komiteen om at Regjeringen særlig vurderer konsekvensene for grunnfondsbe-

visenes stilling av å innføre aksjonærmodellen, og om nødvendig foreslår tiltak som sikrer at grunnfondsbevis fortsatt fremstår som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene.

Flertallet i komiteen, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, støtter forslaget om å innføre aksjonærmodellen. Flertallet støtter Regjeringens forslag om at fremføringsadgangen for ubenyttet skjermingsfradrag begrenses til den enkelte aksje, slik at ubenyttet skjermingsfradrag bortfaller dersom skjermingsfradraget overstiger gevinsten ved salg av aksjen. Flertallet er enig i at en slik begrensning er nødvendig for å forhindre tilpasninger i form av handel rundt årsskiftet.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet er ikke enig med Regjeringen i at det er nødvendig med en reduksjon i de høyeste marginalskattesatsene på arbeidsinntekter for å kunne avvikle delingsmodellen.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til meldingens drøftelse om fastsettelsen av skjermingsrenten, og vil gå inn for at den risikofrie renten i aksjonærmodellen og i skjermingsmodellen settes lik renten på 5-årige statsobligasjoner. Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet vil ta endelig stilling til utformingen av skjermingsrenten når Regjeringens vurdering foreligger og saken skal sluttbehandles i Stortinget. Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet mener skjermingsfradraget med utgangspunkt i risikofri rente settes for lavt, og understreker at risikoen forbundet med investering i selskap bør gjenspeiles i skjermingsrenten.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti anbefaler en modell for kapitalbeskatning uten skjermingsfradrag i tråd med Skaugeutvalgets forslag. Det gir en skjerpelse av kapitalbeskatningen i forhold til dagens nivå og Regjeringens forslag. Av hensyn til nøytralitet mellom ulike kapitalinvesteringer må denne skatten pålegges all kapitalinntekt. For aksjeutbytte videreføres dermed godtgjøringsmetoden som sikrer at det tas hensyn til at overskuddet er beskattet på selskapets hånd. Disse medlemmer viser til at det er behov for en grundigere utredning før en slik modell for kapitalbeskatning kan implementeres, og støtter derfor forslaget om å innføre en aksjonærmodell med skjerming for aksjeselskaper.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet peker på at skattesystemet må kunne inneholde virkemidler for å stimulere til nye arbeidsplasser der dette trengs aller mest. De frem-

mer forslag om at Stortinget ber Regjeringen utrede og fremme forslag om tidsavgrenset redusert selskapsskatt og utbytteskatt som virkemiddel for omstillingskommuner og andre områder med særlig behov for å tiltrekke seg kapital for å etablere nye arbeidsplasser. Videre fremmer de forslag om at det utredes hvordan en ordning med differensierte risikotillegg til skjermingsrenten kan bidra til å sikre egenkapitaltilgangen til virksomhetsformer med ekstra eierrisiko, gründerbedrifter, og selskap eller prosjekter med ekstra risiko eller høy samfunnsnytte.

5.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til vurderingene av aksjonærmodellen i skattemeldingen. Delingsmodellen, som skal bygge bro mellom beskatningen av kapital og arbeidsinntekt, fungerer i dag ikke etter hensikten. Samtidig er det en tiltakende usikkerhet knyttet til om dagens system for utbytte- og gevinstbeskatning kan bli ansett for å være i strid med EØS-avtalen.

Etter departementets syn vil en bedre løsning for å bygge bro mellom beskatning av kapitalinntekter og arbeidsinntekter, være å innføre skatt på høye utbytter og gevinster, slik at det på marginen har liten skattemessig betydning om aksjonæren tar ut arbeidsavkastning som lønn eller som aksjeinntekt.

Ved utformingen av beskatningen av aksjeinntekter legger departementet vekt på å bevare prinsippet fra skattereformen i 1992, om at skattesystemet ikke skal vri investeringene og finansieringsstrukturen i selskapene. Aksjonærmodellen innebærer at kun utbytter og gevinster ut over en risikofri rente, skattlegges som alminnelig inntekt på mottakerens hånd. Modellen har derfor gode nøytralitetsegenskaper med hensyn til investeringer og finansieringsformer, siden en avkastning svarende til risikofri rente skjermes for økt skatt.

Aksjonærmodellen innebærer at delingsmodellen avvikles for aktive aksjonærer. En generell forutsetning er at marginalskatten på høye arbeidsinntekter reduseres, jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005), kapittel 2, avsnitt 2.2.1. Modellen vil også gjøre dagens RISK- og godtgjørelsessystem for personlige aksjonærer overflødig. Med departementets forslag om å frita selskaper for skatt på aksjeinntekter mv., jf. kapittel 6, vil RISK- og godtgjørelsessystemet heller ikke få betydning for selskapsaksjonærer. Departementet foreslår derfor å oppheve dagens RISK- og godtgjørelsessystem ved innføringen av aksjonær-

modellen, jf. de foreslåtte endringer i skattelovens kapittel 10. Dette vil innebære at investeringer foretatt i Norge og i utlandet likebehandles, og vil således sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles. Hovedprinsippet i aksjonærmodellen er som nevnt at aksjeutbytte og -gevinster som overstiger avkastningen av en alternativ, risikofri investering, er skattepliktig inntekt på aksjonærens hånd. Aksjeinntekter som ligger innenfor den beregnede alternativavkastningen, skal skjermes for ekstra skatt. Skjermingsfradraget skal beregnes årlig for hver enkelt aksje. Skjermingen tilordnes den som eier aksjen 31.12. det aktuelle inntektsår. Skjermingen kan fradras i aksjonærens tidfestede utbytte for det aktuelle året, slik at det bare er utbytte ut over skjermingen som inngår i aksjonærens alminnelige inntekt. Det er kun lovlig utdelt utbytte som gir rett til skjerming. Utbytte som ikke er lovlig utdelt fra selskapet, vil bli beskattet fullt ut på aksjonærens hånd. Fradraget for skjermingen kan ikke overstige årets tidfestede (og lovlige) utbytte knyttet til den enkelte aksje. Dersom årets utbytte er lavere enn skjermingen, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte eller gevinst på samme aksje.

Aksjenes årlige skjerming beregnes ved å multiplisere aksjens skjermingsgrunnlag med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget er aksjonærens kostpris på aksjen, tillagt eventuelt ubenyttet skjerming for tidligere år.

Ved realisasjon av aksjen vil aksjegevinsten eller -tapet utgjøre aksjens utgangsverdi fratrukket aksjens inngangsverdi. Eventuelt ubenyttet skjerming knyttet til aksjen, vil redusere den skattepliktige gevinsten. Den delen av ubenyttet skjerming hos selgeren som ikke kommer til fradrag ved realisasjonen, bortfaller. Det året en aksje skifter eier, tilkommer årets skjermingsfradrag eieren ved årets utgang (på grunnlag av dennes nye kostpris). En aksjeselger får dermed ikke noe skjermingsfradrag for salgsåret, utover det som måtte være ubenyttet av tidligere års skjermingsfradrag. Dette gjelder i forhold til både utbyttebeskatningen og gevinstbeskatningen for salgsåret.

5.6 Nærmere om departementets forslag

5.6.1 Anvendelsesområde

5.6.1.1 Subjekt under aksjonærmodellen

I stortingsmeldingen fremheves det at hensynet til å unngå kjedebeskatning tilsier at aksjonærmodellen som hovedregel bare bør gjelde for *personlige*

aksjonærer. Hensikten med aksjonærmodellen er å skjerme investeringens risikofrie avkastning, slik at det kun er avkastning over denne som skal ilegges økt skatt. Dersom aksjonærmodellen innføres for selskapsaksjonærer, vil avkastningen på selskapets investeringer bli ilagt økt skatt der avkastningen ligger over den risikofrie avkastningen. Videre kan avkastningen som er ilagt økt skatt i selskapet, bli ilagt ytterligere skatt når denne deles ut til en personlig aksjonær. Dette kan medføre at utbytter som deles ut via flere selskaper, vil få en høyere skattebelastning enn utdelinger som foretas direkte fra et aksjeselskap til en personlig aksjonær. Hensynet til å unngå slik kjedebeskatning tilsier at selskapsaksjonærer ikke bør ilegges ekstra skatt på aksjeinntekter, og at aksjonærmodellen bare bør gjelde for personlige aksjonærer.

Departementet foreslår derfor at aksjonærmodellen ikke skal omfatte aksjeselskap eller likestilt selskap som eier aksjer eller andeler i aksjeselskap eller likestilt selskap. Det vises til kapittel 6 der departementet foreslår å innføre en fritaksmetode for slike selskapers aksjeinntekter mv.

Selv om hovedregelen er at aksjonærmodellen kun skal gjelde for fysiske personer, kan det tenkes tilfeller der også andre skattesubjekter bør omfattes av aksjonærmodellen.

Et *konkursbo* beskattes som selvstendig subjekt atskilt fra konkursdebitor, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstav h nr. 3. Skatteplikten for konkursbo er begrenset til kun å omfatte nettoinntekt av virksomhet som drives for konkursboets regning. Aksjeinntekter i konkursbo vil derfor oftest være skattefrie for boet. Dersom aksjeinntekten kan anses innvunnet gjennom virksomhet drevet for konkursboets regning, vil inntekten imidlertid være skattepliktig i boet. Etter departementets vurdering bør skattepliktige aksjeinntekter i konkursbo skjermes etter aksjonærmodellen dersom konkursdebitor er en fysisk person. Er derimot konkursdebitor en juridisk person som omfattes av fritaksmetoden, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.2.1, bør ellers skattepliktige aksjeinntekter i konkursbo fritas for beskatning etter fritaksmetoden.

Også *administrasjonsboer* er selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2–2 første ledd. Etter departementets vurdering bør aksjeinntekter i administrasjonsbo behandles på samme måte som aksjeinntekter i konkursbo. Departementet foreslår derfor at administrasjonsbo omfattes som subjekt under aksjonærmodellen dersom boet tilhører en fysisk person.

Dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle til uskifte, eller av enearving, er også eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bok-

stav h nr. 3. Dødsboet er eget skattesubjekt fra dødsfallet til boet sluttet. Aksjeutbytte som er besluttet utdelt etter dødsfallet, men før boet er sluttet, skal beskattes i boet. Likeledes skal aksjegevinster realisert av boet, beskattes i boet. Etter departementets vurdering bør dødsbo omfattes som subjekt under aksjonærmodellen. Dersom dødsboet fortsatt har aksjer når det sluttet, vil boets loddeiere videreføre arvelaters kostpris på aksjene og eventuelt ubenyttet skjerming knyttet til aksjene.

Departementet legger til grunn at aksjonærmodellen også får anvendelse på aksjeinntekter til norske personlige aksjonærer fra utenlandske selskaper som kan likestilles med norske selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Dette vil sikre lik beskatning av aksjeinntekter uavhengig av om inntekten er knyttet til norske eller utenlandske selskaper, noe som vil sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles.

5.6.1.2 Objekt under aksjonærmodellen

Det må tas stilling til hvilke typer avkastning som skal skjermes etter aksjonærmodellen, dvs. hvilke eierandeler som skal omfattes som objekt under modellen.

Aksjonærmodellen vil gjelde for utbytte fra *aksjeselskap, herunder allmennaksjeselskap*, og for gevinster ved realisasjon av aksjer. I tillegg bør aksjonærmodellen etter departementets syn i utgangspunktet gjelde for inntekter fra andeler i *likestilte selskaper* slik dette er definert i skatteloven § 10–1, jf. § 2–2 første ledd bokstav b til e. Dette gjelder sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskap og samvirkeforetak. Videre gjelder det selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i, eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Dette utgangspunktet innebærer at aksjonærmodellen også vil omfatte grunnfondsbevis i sparebanker, kredittforeninger og gjensidige forsikringsselskap. Aksjonærmodellen vil imidlertid ikke omfatte andel i boligselskap som omfattes av § 7–12 i gjeldende skattelov, jf. forslag til tilsvarende ny bestemmelse i § 7–3 (se kapittel 17).

Under utbyttebegrepet går også utdeling i kraft av rett til andel av selskapets overskudd, selv om retten ikke er knyttet til noe formelt eierinnskudd. Det kan være andre typer kapitaltilførsel til selskapet, eller arbeidsinnsats mv., som ligger bak slik utbytterett uten formell aksjonærposisjon. Også slik utbytterett går inn under aksjonærmodellen, evt. med kostpris null (og dermed null i skjermings-

grunnlag) dersom ikke en konkret kapitaltilførsel til selskapet i sin tid kan påvises som grunnlag for retten.

Finanskomitten ba i sin innstilling om en særlig vurdering av konsekvensene for *grunnfondsbevisenes* stilling av å innføre aksjonærmodellen, og om nødvendig foreslå tiltak som sikrer at grunnfondsbevis fortsatt fremstår som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene. Departementet har foretatt en slik vurdering, og har kommet til at grunnfondsbevis ikke trenger ekstra skjerming under aksjonærmodellen.

Selskapsrettslig behandles grunnfondsbevis i stor utstrekning som et egenkapitalinstrument. I sparebanker inngår grunnfondsbeviskapitalen som en del av kjernekapitalen i banken. Grunnfondsbeviserne får visse organisatoriske rettigheter i sparebanken ved at en andel av forstanderskapets medlemmer skal velges blant eierne av grunnfondsbevis. Ved avvikling skal grunnfondsbeviskapitalen, overkursfond og utjevningfond tilfalle grunnfondsbeviserne, forutsatt at kreditorene har fått fullt oppgjør. Utbytte fastsettes på bakgrunn av overskuddet i sparebanken. Årlig utbytte og avsetning til utjevningfond kan ikke utgjøre større andel av årets overskudd enn grunnfondsbeviskapitalens andel av bankens totale ansvarlige kapital. Ut fra den selskapsrettslige behandlingen av grunnfondsbevis, er det etter departementets vurdering mest nærliggende å anse dem som egenkapitalinstrument, noe som taler for å behandle grunnfondsbeviskapital som egenkapital også skattemessig.

Etter departementets vurdering vil en likestilling mellom avkastning på grunnfondsbevis og avkastning på aksjer ikke innebære noen skattemessig ulempe for investeringer i grunnfondsbevis sammenlignet med aksjeinvesteringer. Utbytte fra grunnfondsbevis vil, på samme måte som utbytte på aksjer, bli skjermet for ekstra beskatning ut fra den kapital som er investert i grunnfondsbeviset. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag vil kunne fremføres til fradrag i senere års utbytte. Ved realisasjon av grunnfondsbeviset vil akkumulert ubenyttet skjerming komme til fradrag i ellers skattepliktig gevinst på grunnfondsbeviset. Under aksjonærmodellen vil således inntekter fra grunnfondsbevis og aksjer bli behandlet likt, uavhengig av om inntekten kommer i form av utbytte eller gevinst.

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble hensynet til skattemessig likebehandling av grunnfondsbevis og aksjer tillagt stor vekt. I Ot.prp. nr. 35 (1990–91) s. 224 uttales det blant annet følgende:

«Hensynet til nøytralitet i beskatning av forskjellige selskapsformer taler [...] for at en føl-

ger opp den gjeldende skattemessige likestilling mellom aksjeselskaper og sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger mv. Virkemiddelbruken i forholdet til finansmarkedet har etter hvert blitt mere ensartet på tvers av ulike typer finansinstitusjoner. Ulike rammevilkår, herunder ulike skatteregler, fører til ulike konkurranseforhold. Hensynet til mest mulig like konkurranseforhold har vært sentralt ved de lovrevisjoner for finansmarkedet som har vært foretatt i de senere årene.»

Ved å la aksjonærmodellen omfatte grunnfondsbevis sikres en ønskelig skattemessig likebehandling av aksjer og grunnfondsbevis. Departementet foreslår på denne bakgrunn at aksjonærmodellen også får anvendelse på inntekter fra grunnfondsbevis. Etter departementets vurdering vil grunnfondsbeviset fortsatt fremstå som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene.

Videre vil aksjonærmodellen få anvendelse på andeler i *samvirkeforetak*. Andelseier i samvirkeforetak kan for det første ha krav på *renter på andelskapitalen*. Etter dagens regler anses slike renter som utbytte, med rett til godtgjørelse. Av praktiske hensyn er det satt en nedre grense for skatteplikten på kr. 100, jf. skatteloven § 10–11 syvende ledd, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10–11-1.

Renter på andelskapital i samvirkeforetak vil omfattes av aksjonærmodellen. Skjermingsgrunnlaget vil her settes til den enkelte andelshavers andelskapital. Ubenyttet skjerming vil kunne fremføres til fradrag mot senere års utbytte eller gevinst på andelen. I enkelte typer samvirkeforetak utgjør den enkelte andelseiers andelskapital et svært lavt beløp. Renter på slik andelskapital vil ofte utgjøre mindre enn kr. 100 pr. år. Av praktiske hensyn foreslår departementet å videreføre dagens grense for skatteplikt på slike renteinntekter. Renteinntekter som ikke overstiger kr. 100 pr. år, vil således fremdeles unntas fra beskatning.

Etter departementets vurdering vil det videre medføre uforholdsmessig store administrative kostnader, både for foretaket, skattyter og for ligningsmyndigheter, dersom det skal beregnes et årlig skjermingsfradrag for samtlige andelshavere, uavhengig av andelskapitalens størrelse. Av praktiske hensyn bør det derfor også innføres en nedre beløpsgrense for andelskapital som kan danne grunnlag for skjerming. Denne nedre grense bør fastsettes i forskrift. Intensjonen med en slik regel vil også være å ivareta at renter som er fritatt, ikke bør kunne lede til ubenyttet skjerming som fremføres til fradrag i senere års skattepliktige renter på andelen. Det vises til forslag til endring av skattelo-

ven § 10–12 første ledd femte punktum, og § 10–12 annet ledd tredje punktum.

I tillegg til renter på andelskapitalen, kan andelshaverne motta *kjøpsutbytte (bonus)* i forhold til andelshaverens omsetning med foretaket. Bonus behandles ikke som utbytte etter dagens regler. For mottaker er det særskilt regulert i skatteloven § 10–11 femte ledd at bonus ikke skal anses som utbytte. Samtidig har samvirkeforetaket rett til fradrag for utdelt kjøpsutbytte, jf. skatteloven § 10–50.

I Ot.prp. 35 (1990–91) ble denne behandlingen av kjøpsutbytte begrunnet med at kjøpsutbytte ikke utdeles i forhold til innskutt kapital, men har mer karakter av å være en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og foretakets medlemmer. Det uttales blant annet:

«En del av overskuddet i samvirkeforetak vil normalt bli tilbakeført til medlemmene i form av bonus eller kjøpsutbytte fastsatt på grunnlag av den omsetningen andelshaveren har hatt med samvirkeforetaket. Kjøpsutbytte og bonus vil i utgangspunktet falle inn under definisjonen av aksjeutbytte [...]

Kjøpsutbytte utdeles imidlertid ikke i forhold til den innskutte kapital i foretaket slik det som hovedregel gjøres ved fastsettelse av aksjeutbytte i aksjeselskap. Kjøpsutbytte fra samvirkeforetak har etter departementets vurdering mer karakter av en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og medlemmet enn av utbytte på innskutt kapital.»

Departementet legger til grunn at dagens skattemessige behandling av kjøpsutbytte videreføres også etter innføringen av aksjonærmodellen. Kjøpsutbytte vil således ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Andelshavere i samvirkeforetak kan vanligvis ikke disponere over andelen ved salg. I enkelte tilfeller vil det likevel kunne oppstå spørsmål om realisasjonsbeskatning av andelene. Dette gjelder når samvirkets regler og vedtekter åpner for likvidasjon eller omdannelse av samvirkeforetaket, med utbetaling av foretaksformuen til andelshaverne. Gevinst på andel i samvirkeforetak vil etter gjeldende regler være skattepliktig for andelshaveren. Det foreslås at slik gevinst skal omfattes av aksjonærmodellen, uavhengig av om foretaksformuen fordeles mellom andelshaverne basert på deres kapitalandel i, eller samhandel med, samvirkeforetaket.

Også *verdipapirfond* omfattes av definisjonen av likestilt selskap i skatteloven § 10–1. Etter gjeldende regler skiller det skattemessig mellom aksjefond og obligasjonsfond. Det følger av skatteloven § 10–1 tredje ledd at et verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, skal anses som et aksjefond, mens

verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene bare i andre verdipapirer enn aksjer, skal anses som obligasjonsfond.

I *aksjefond* vil hele eller deler av inntekten som opptjenes i fondet, være aksjeinntekt. Etter skatteloven § 10–31 tredje ledd er verdipapirfond i dag fritatt for skatteplikt på gevinst, og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, forutsatt at fondets vedtekter forbyr utdeling av slike gevinster som utbytte. Som omtalt i kapittel 6, avsnitt 6.5.2.1 (ii), foreslår departementet at fritaksmetoden skal få anvendelse på aksjeinntekter opptjent i aksjefond. Departementet foreslår derfor å oppheve § 10–31 tredje ledd.

Fritaksmetoden vil imidlertid ikke omfatte gevinst på investeringer utenfor EØS-området, dersom det underliggende selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, eller skattyteren har lav eierinteresse, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.4.3 og avsnitt 6.5.4.5. Opphevelse av skatteloven § 10–31 tredje ledd vil derfor innebære at aksjefond med aksjeinvesteringer i land utenfor EØS-området, vil bli skattepliktig for aksjegevinster knyttet til slike investeringer. Departementet vil ved oppfølgingen av reformen vurdere behovet for å innføre en særlig skattefritaksregel for aksjefond som investerer i land utenfor EØS-området.

Etter departementets syn bør aksjefondsandeler omfattes som objekt under aksjonærmodellen. Dette innebærer at inntekter fra aksjefondsandeler skal skjermes for ekstra skatt når mottaker er subjekt under aksjonærmodellen.

Inntekter opptjent i *obligasjonsfond* vil ikke bestå av aksjeinntekter, men av inntekter fra obligasjoner og eventuelt andre finansielle instrumenter. Dette tilsier etter departementets syn at inntekter fra obligasjonsfond ikke bør omfattes av aksjonærmodellen, men heller bør beskattes på tilsvarende måte som inntekt på individuelt eide obligasjoner. Dette innebærer at det ikke skal beregnes skjerming for andeler i obligasjonsfond. Utdelinger til andelshaverne vil på samme måte som i dag være fradragsberettiget for fondet. Dette motsvares med at utdelingen vil være skattepliktig for mottaker som alminnelig inntekt, uten skjerming.

Enkelte innretninger har verken eiere, andelshavere eller medlemmer. I slike innretninger vil det derfor ikke være noen som har krav på overskudd eller utbytte fra innretningen. Slike innretninger vil ikke omfattes av definisjonen av aksjeselskaper og likestilte selskaper. Utbetalinger fra slike innretninger vil likevel ofte være skattepliktig for mottaker. Det kan derfor stilles spørsmål om slike utbetalinger bør skjermes etter aksjonærmodellen. Slike utbetalinger vil imidlertid ikke være avkastning på

kapital som er investert i innretningen. Aksjonærmodellen er ment å skjerme en risikofri avkastning på den investerte kapitalen. Hensynene bak aksjonærmodellens skjermingsregler gjør seg derfor ikke gjeldende for utbetalinger fra slike innretninger. Dette viser seg også ved at det ikke foreligger noe skjermingsgrunnlag knyttet til slike utbetalinger.

En praktisk form for slik innretning er *stiftelser*. Stiftelser er karakterisert ved at de er selveiende formuesmasser, uten eiere og medlemmer. Det er dermed ingen som har krav på en bestemt overskudds- eller utbytteandel på kapitalinnskudd i stiftelser. Nærmere angitte personer kan likevel ha rett til utdelinger fra en stiftelse. Stiftelser kan være konstruert slik at enkeltpersoner har et eierlignende forhold til dem, og kan i større eller mindre grad fungere som redskaper for personlige eierinteresser.

Stiftelser er i utgangspunktet skattepliktige innretninger, men er i stor utstrekning fritatt for alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2–32. Etter § 2–32 første ledd er blant annet innretninger som ikke har erverv til formål, fritatt for formues- og inntektskatt. Skattefriheten omfatter også aksjeinntekter.

Utdelingen fra stiftelser er skattepliktig for mottaker, jf. skatteloven § 5–42 bokstav c. I enkelte tilfeller vil stiftelsen ha rett til fradrag for slike utdelinger, jf. skatteloven § 6–41.

Aksjonærmodellen skal som nevnt skjerme investeringers risikofrie avkastning. For mottaker av ytelse fra stiftelser foreligger det ikke noe kapitalinnskudd som kan gi rett til skjerming etter aksjonærmodellen. Departementet ser derfor ingen grunn til å la slike utdelinger omfattes av aksjonærmodellen. Dette innebærer at utdelinger fra stiftelser vil være skattepliktige for mottaker i samme utstrekning som i dag.

Som nevnt under avsnitt 5.6.1.1, legger departementet til grunn at aksjonærmodellen får anvendelse også på aksjeinntekter mv. til norske personlige aksjonærer fra utenlandske selskaper som kan likestilles med norske selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Dette vil sikre lik beskatning av aksjeinntekter, uavhengig av om inntekten er knyttet til norske eller utenlandske selskaper.

Det kan reises spørsmål om hensynet til likebehandling også innebærer at aksjonærmodellen bør anvendes på kildeskatt på utbytte til utenlandske fysiske aksjonærer. En skjerming på utbytte til utenlandske aksjonærer vil reise flere praktiske spørsmål. Det vises til omtale i St.meld. nr. 29, avsnitt 3.4.3, når det gjelder forholdet mellom dagens beskatning av utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer og EØS-avtalen. Som nevnt der kan det i forbindelse med en pågående prosess, for-

ventes en avklaring på forholdet mellom EØS-avtalen og dagens skattemessige behandling av utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer. Departementet vil, blant annet på bakgrunn av utfallet av denne prosessen, vurdere spørsmålet om forholdet mellom kildeskatt på utbytte til utenlandske personlige aksjonærer og aksjonærmodellen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–30. Endringene foreslås innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.

5.6.2 Skjerming

5.6.2.1 Skjermingsgrunnlaget

Nedenfor vil ordet «*aksjonær*» bli brukt som betegnelse på samtlige *subjekter* som omfattes av aksjonærmodellen, mens ordet «*aksje*» vil bli brukt som betegnelse på samtlige *objekter* som omfattes av aksjonærmodellen.

I aksjonærmodellen skal en aksjes årlige skjerming settes til aksjens skjermingsgrunnlag multiplisert med skjermingsrenten. Utgangspunktet for skjermingsgrunnlaget vil være aksjens kostpris. For kjøpte aksjer vil kostprisen være det vederlaget aksjonæren i sin tid har gitt for aksjen.

Etter skatteloven § 10–33 kan kostnader skattyter har hatt til megler eller lignende ved anskaffelse av aksjen, føres til fradrag når aksjen realiseres. I forarbeidene til bestemmelsen legges det til grunn at bestemmelsen omfatter «*utgifter som har direkte sammenheng med ervervet*», og det er pekt på at dette først og fremst gjelder for «*utgifter til megler, oftest kurtasjeutgifter*».

Etter dagens regler har det liten betydning om disse kostnadene anses som en del av kostprisen, eller som aktiverte kostnader som kan fradras separat ved realisasjon av aksjen. I aksjonærmodellen vil imidlertid dette få betydning for beregningen av det årlige skjermingsfradraget.

Etter departementets syn har slike utgifter en så direkte sammenheng med ervervet av aksjene at de bør inngå som en del av aksjonærens kostpris, og dermed som en del av aksjens skjermingsgrunnlag. Også andre aktiveringspliktige kostnader aksjonæren har i forbindelse med aksjeervervet, bør etter departementets vurdering inngå som en del av aksjens kostpris, og dermed som en del av aksjens skjermingsgrunnlag.

Ved stiftelse av aksjeselskap eller kapitalutvidelser vil aksjonærene skyte inn midler som aksjekapital. Kostpris på aksjene ved slike kapitalinnskudd vil være kapitalinnskuddet knyttet til den enkelte aksje.

Ved arv av aksjer, aksjefondsandeler og grunnfondsbevis, vil arvingens inngangsverdi etter da-

gens regler utgjøre omsetningsverdien på arvetidspunktet, begrenset oppad til verdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. skatteloven § 9–7. Tilsvarende gjelder for overføring av aksjer mv. ved gave.

Grunnlaget for arveavgiftsberegningen skal etter hovedregelen være omsetningsverdien, men for ikke-børsnoterte aksjer kan arvingen velge om avgiftsgrunnlaget skal settes til 100 prosent eller 30 prosent av aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Selskapets skattemessige formuesverdi vil normalt være lavere enn omsetningsverdien.

En slik diskontinuitet innebærer at eventuelle latente gevinster knyttet til aksjer før disse overføres ved arv, vil bli endelig skattefrie ved overførselen, og arvingen vil kunne få et høyere skjermingsgrunnlag enn arvelateren hadde. Dette medfører at arvingen kan ta ut et høyere skattefritt utbytte etter generasjonsskiftet, enn arvelateren kunne tatt ut før generasjonsskiftet. Hvis arvelateren har et latent tap knyttet til aksjene, vil denne fradragsretten gå tapt ved overførselen, og arvingen vil få et lavere skjermingsgrunnlag enn arvelateren hadde, noe som vil gi mindre skattefritt utbytte for arvingen enn for arvelater.

Dagens regler om diskontinuitet ved fastsetting av inngangsverdi på arvede aksjer, kan medføre uheldige effekter i forhold til aksjonærmodellen. Departementet foreslår derfor å innføre et kontinuitetsprinsipp ved fastsettelse av inngangsverdi, og dermed også skjermingsgrunnlag, for aksjer ervervet ved arv og gave. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 5.6.3, og forslag til ny § 10–33 i skatteloven.

For aksjer ervervet ved skattefrie omdanning gjelder det særregler for fastsettelse av aksjenes kostpris, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11–20. I disse tilfellene skal kostprisen baseres på kontinuitet. Denne kostprisen vil også utgjøre skjermingsgrunnlaget.

Nedsetting av aksjekapitalen kan påvirke aksjonærens kostpris på aksjene i selskapet. Kapitalnedsetting kan enten skje ved innløsning av aksjer, eller ved nedsetting av aksjenes pålydende, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 12–1. Innløsning av aksjer behandles som hovedregel som realisasjon av aksjer, jf. skatteloven § 10–37. Nedsetting av aksjekapital med innløsning av aksjer vil derfor som hovedregel ikke påvirke kostprisen på aksjonærens øvrige aksjer i selskapet. Ved kapitalnedsettelse med nedskrivning av aksjens pålydende og utbetaling til aksjonærene, skal aksjens kostpris, og dermed skjermingsgrunnlaget, reduseres tilsvarende tilbakebetalingen av tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Utbetaling av tidligere fondsemit-

tert aksjekapital, og utbetalinger ut over tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs, behandles skattemessig som utbytte.

Hendelser i løpet av aksjonærens eiertid kan også påvirke kostprisen på aksjene. Ved fusjoner og fisjoner skal skattyters samlede kostpris på aksjene i det overdragende selskap videreføres på aksjene i det overtakende selskap. De omfordelte kostprisene vil være aksjonærens skjermingsgrunnlag på de nye aksjene. På samme måte vil skjermingsgrunnlaget etter fondsemisjoner, kapitalnedsettelse, og splitt eller spleis av aksjer, være omfordelt kostpris. Omfordeling av kostpris skal etter departementets forslag gjennomføres på samme måte som dagens omfordeling av RISK-beløp. Det legges til grunn at omfordelingen må foretas, og ny kostpris fastsettes, i forbindelse med ligningen for det året transaksjonen skjer. I forbindelse med omfordelingen av aksjens kostpris må også ubenyttet skjermingsfradrag omfordeles tilsvarende.

I forbindelse med overgangen til aksjonærmodellen vil det være behov for særskilte regler som fastsetter skjermingsgrunnlaget. Departementet foreslår at skjermingsgrunnlaget i utgangspunktet bør settes til kostpris inkludert eventuelle omkostninger knyttet til ervervet av aksjene, tillagt eventuelle RISK-beløp.

Fram til innføringen av aksjonærmodellen vil aksjonærene ha incentiver til å ta ut utbytte, for så eventuelt å føre midlene tilbake til selskapet i form av innbetalt aksjekapital og overkurs. Slik innbetalt aksjekapital og overkurs vil senere kunne utdeles uten utbyttebeskatning. Ved å videreføre RISK-verdiene som en del av skjermingsgrunnlaget, vil incentivene til å foreta slike tilpasninger begrenses noe. Årsaken er at utbytteutdelinger medfører redusert RISK-beløp, og dermed lavere skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres. Dersom utbyttet føres tilbake til selskapet i form av innbetalt kapital, vil skjermingsgrunnlaget totalt sett ikke påvirkes av utbytteutdelingen og den påfølgende kapitalforhøyelsen. I utgangspunktet må det dessuten kunne anses akseptabelt at skattlagt selskapsoverskudd i det gamle skatteregime utdeles som utbytte med godtgjørelse før overgangen til aksjonærmodellen, gitt at de formelle, selskapsrettslige regler mv. for utdeling følges.

Aksjer med negative RISK-verdier kan ha negativ inngangsverdi. Skaugautvalget foreslo at skjermingsgrunnlaget for selskap med negativ inngangsverdi skulle settes til null. Etter departementets vurdering bør imidlertid negativ inngangsverdi medføre at også aksjens skjermingsgrunnlag blir negativt. Det bør imidlertid ikke beregnes noe (negativt) skjermingsfradrag av det negative skjer-

mingsgrunnlaget. Hvis skattyteren kommer i en situasjon hvor inngangsverdien skal økes, for eksempel ved oppskrivning av aksjens pålydende som følge av forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling, vil oppskrivningsbeløpet bli tillagt det negative grunnlaget. På denne måten unngår man at enkelte aksjonærer oppnår utilsiktede skattemessige fordeler ved innføringen av aksjonærmodellen. Ved realisasjon av aksjer med negativ inngangsverdi, vil den negative inngangsverdien legges til grunn ved gevinstberegningen på samme måte som i dag.

I forbindelse med skattereformen i 1992, ble det gitt adgang til å oppregulere inngangsverdien på aksjer som tidligere kunne ha vært solgt skattefritt. For børsnoterte selskaper var oppreguleringen knyttet til kursen rundt årsskiftet. Inngangsverdien på ikke-børsnoterte aksjer kunne oppreguleres til aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, aksjens forholdsmessige andel av selskapets regnskapsmessig egenkapital, eller til godkjent takst over aksjens verdi.

Samtidig ble det innført en fradragsbegrensning for tap ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert til en forholdsmessig andel av selskapets regnskapsmessig egenkapital eller ved takst. Bakgrunnen for fradragsbegrensningen var at aksjonærene ikke skulle kunne oppnå fradrag for fiktive tap som følge av oppreguleringen. Med fiktive tap siktes det til fradrag for differansen mellom den høyere oppskrevne verdi og en lavere salgssum, til tross for at denne salgssummen er høyere enn aksjens opprinnelige kostpris med tillegg av eventuelle RISK-beløp. Fradragsbegrensningen gjaldt opprinnelig frem til 1. januar 2002. Bakgrunnen for tidsbegrensningen var departementets antagelse den gang om at eventuelle tilpasninger ville avta over tid, og at en 10-års frist derfor ville være tilstrekkelig. I ettertid viste det seg imidlertid at mange skattytere fikk verdsatt sine aksjer til meget høye verdier i 1992, slik at disse også etter 2002 ville oppnå betydelige tapsfradrag ved realisasjon av aksjene. På denne bakgrunn vedtok Stortinget i 2001 å gjøre fradragsbegrensningen for tap tidsbegrenset.

Ved innføringen av aksjonærmodellen foreslår departementet at takstverdiene fra 1992 ikke skal legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Bakgrunnen for dette er at mange aksjonærer som nevnt oppnådde svært høye inngangsverdier på sine aksjer ved denne takseringsrunden, og at flere aksjonærer derfor kan få et urimelig høyt skjermingsfradrag dersom disse takstverdiene legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Det foreslås at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt før 1992, settes til

aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi fra 1992, eller til aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp. Departementet legger til grunn at takstverdien likevel skal kunne benyttes som inngangsverdi ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer, selv om den ikke legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Benyttes takstverdien som inngangsverdi ved realisasjon, vil fradragsbegrensningen for tap fortsatt gjelde.

For børsnoterte aksjer som kunne vært avhendet skattefritt før 1992, foreslås det at skjermingsgrunnlaget settes til oppregulert verdi fra 1992, eventuelt aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp.

5.6.2.2 Fastsettelse av skjermingsrenten

I skattemeldingen konkluderte departementet med at skjermingsrenten burde være felles for alle selskaper, fastsettes årlig, og reflektere avkastningen på en risikofri plassering i det aktuelle året. Videre signaliserte departementet at den konkrete fastsettelsen av skjermingsrenten skulle vurderes nærmere.

Dersom en ekstrabeskatning av avkastning utover risikofri avkastning er utformet slik at den er helt symmetrisk i forhold til avkastning over og under risikofri avkastning, skal skjermingsrenten fastsettes til risikofri rente etter skatt. Dette gjelder også for investeringer som er usikre, og derfor har høyere forventet avkastning enn skjermingsrenten, og uansett hvor høy risiko investeringen har. Ved en symmetrisk utforming av modellen, vil avkastning under skjermingsrenten være fradragsberettiget på samme måte som avkastning over skjermingsrenten er skattepliktig. Dermed påvirkes ikke investorens avkastningskrav til investeringen. Dette innebærer i realiteten at staten bærer en symmetrisk andel av investeringens risiko, som passiv deltaker i investeringen. Et eventuelt risikotillegg i skjermingsrenten vil da medføre at investoren overkompenseres for risiko.

Dette resonnementet forutsetter at utbytteskatten er symmetrisk. For å oppnå full symmetri, må skattyter med sikkerhet vite at skjermingsfradraget kan utnyttes i sin helhet. Skjermingsfradrag som ikke benyttes det året det opparbeides, skal derfor fremføres med rente til senere år.

Forslaget til aksjonærmodellen innebærer imidlertid noen begrensninger i muligheten til å benytte fremførte skjermingsfradrag. Disse begrensningene er nødvendige for å motvirke uheldige omgjørelses- og tilpasningsmuligheter. For det første kan

ubenyttet skjermingsfradrag bare føres mot aksjeinntekt, og ikke mot alminnelig inntekt generelt. For det andre kan ikke ubenyttet skjermingsfradrag samordnes mot annen aksjeinntekt etter realisasjon. Dersom skjermingsfradraget overstiger gevinsten ved salg av aksjen, vil det ubenyttede skjermingsfradraget bortfalle.

Dette innebærer isolert sett at aksjonærmodellen ikke behandler avkastning under og over skjermingsrenten helt symmetrisk, og forutsetningen for at aksjonærmodellen virker nøytralt i forhold til risiko er dermed ikke oppfylt. Dette kan tale for å gi et tillegg i skjermingsrenten. Størrelsen på dette tillegget må ses i sammenheng med risikoen for at aksjonæren ikke får benyttet skjermingsfradraget fullt ut. Tillegget har således ikke direkte sammenheng med den risikopremien som investorer innarbeider i sitt avkastningskrav på investeringer.

Skaugeutvalget foreslo at asymmetrien knyttet til å begrense samordningsadgangen til aksjeinntekter, kompenseres ved at skjermingsrenten baseres på statsobligasjonsrenten med 5 års løpetid. Renten på obligasjoner med lang løpetid vil normalt inneholde et moderat risikotillegg, slik at den gjennomsnittlige avkastningen over tid må antas å være noe høyere enn på lån med kort løpetid.

I skattemeldingen ble det foreslått en ytterligere begrensning ved at ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon heller ikke kan samordnes med annen aksjeinntekt. I den forbindelse vurderte departementet om dette burde kompenseres ved et høyere risikotillegg enn det Skaugeutvalget foreslo. Departementet konkluderte imidlertid med at det ikke var grunnlag for et ytterligere risikotillegg, jf. St.meld. nr. 29, s. 87–88

Som nevnt foran skal renten være etter skatt på alminnelig inntekt. Dette har sammenheng med at aksjonæren må betale skatt også ved alternative plasseringer, samtidig som utbytte allerede er skattlagt på bedriftens hånd. En risikofri investering gir derfor samme avkastning etter skatt uavhengig av om den finner sted via et selskap som gir utbytte, eller ved en alternativ investering direkte i finansmarkedet.

Departementets forslag

Departementet vil i tråd med Skaugeutvalgets forslag, foreslå at skjermingsrenten i aksjonærmodellen fastsettes årlig til etter-skatt-verdien av årsgjennomsnittet av statsobligasjoner med 5 års løpetid i inntektsåret.

Årsgjennomsnittet for statsobligasjonsrenter med 5 års løpetid for 2003 var 4,58 pst. Dette tilsvarer en skjermingsrente (etter skatt) på 3,3 pst. Skjermingsrenten for 2006 vil bli fastsatt tidlig i

2007, basert på årsgjennomsnittet av obligasjonsrenten for 2006. Beregningsmetoden for fastsettelse av skjermingsrenten bør fastsettes i forskrift.

5.6.2.3 Fradrag for skjerming

Skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere aksjens skjermingsgrunnlag med den fastsatte skjermingsrenten. Skjermingen skal beregnes årlig. Av praktiske årsaker skal skjerming for hele året tilordnes den som eier aksjen 31.12. Skjermingen skal skje separat for hver enkelt aksje.

Den beregnede skjermingen kan kun fradras i utbytte og gevinster på samme aksje. Skjerming beregnet på én aksje vil ikke kunne fradras i utbytte eller gevinster fra aksjonærens øvrige aksjer. Som alternativ kunne det tenkes at skjermingen skjer samlet for aksjonærens aksjer i det enkelte selskap, eller for samtlige av aksjonærens aksjer. En slik samlet skjerming vil imidlertid skape vesentlig større muligheter for oppbygging av skattekreditter, og kan dermed øke faren for uønskede tilpasningsmuligheter, særlig i forhold til utflytting. Departementet vil ved oppfølgingen av reformen vurdere om slike tilpasningsmuligheter kan reduseres gjennom en form for beskatning av norske aksjonærer når disse flytter ut av norsk beskatningsområde, jf. avsnitt 5.6.9. En eventuell utflyttingsskatt vil imidlertid ikke fange opp alle omgælestsituasjoner. En samlet skjerming vil blant annet kunne åpne for tilpasninger gjennom handel av aksjer rundt årsskiftet, jf. nedenfor.

Departementet legger derfor til grunn at det vil være nødvendig med en isolert skjerming for hver enkelt aksje for å unngå slike omgælests- og tilpasningsmuligheter.

Dersom skjermingen knyttet til den enkelte aksje overstiger aksjonærens tidfestede utbytte på aksjen for det aktuelle år, kan ubenyttet skjerming fremføres mot utbytte eller gevinst fra samme aksje i senere år. Det foreslås også at ubenyttet skjerming skal legges til aksjens skjermingsgrunnlag ved beregning av neste års skjermingsfradrag. Dette innebærer at ubenyttet skjerming fremføres med renter.

Ved realisasjon av aksjen fastsettes skattepliktig gevinst til aksjens utgangsverdi fratrukket aksjens inngangsverdi. Eventuelt ubenyttet skjerming fra tidligere år, vil redusere skattepliktig gevinst på aksjen.

Skaugeutvalget foreslo at ubenyttet skjerming etter realisasjon av aksjen skulle kunne fradras i, eller fremføres mot, aksjeinntekter fra andre aksjer. Sammen med forslaget om at skjerming for hele året skal tilordnes den som eier aksjen 31.12 i inntektsåret, vil imidlertid en slik samordnings- og

fremføringsadgang kunne åpne for tilpasninger gjennom handel av aksjer rundt årsskiftet.

Departementet pekte i skattemeldingen på at problemet med årsskiftehandler kan være omfattende, særlig når selskapssektoren fritas for utbytte- og gevinstbeskatning. På s. 88 uttales det:

«Norske personlige aksjonærer vil da ikke bare kunne kjøpe skjermingsfradrag fra utenlandske aksjonærer, men også fra norske selskapsaksjonærer. Det kan dermed være motiver til omsetning ved årsskiftet med sikte på å skaffe skjermingsfradrag. Det vil da være mulig å skaffe seg skjermingsfradrag for hele året, ved å binde kapital for en kort periode rundt årsskiftet. Med utvalgets forslag kan ubenyttet skjermingsfradrag fra én aksje, dersom aksjen realiseres, brukes til å skjerme inntekter fra andre aksjer. Transaksjonen kan ha karakter av skatteomgåelse ved bruk av gjenkjøpsavtaler mv., eller det kan være en fullt lovlig tilpasning med reelt kjøp og salg i markedet. Førstnevnte tilfelle kan gi grunnlag for gjennomskjæring i den grad det er en åpenbar skatteomgåelse, og vil først og fremst representere et kontrollproblem. En mer alvorlig innvending er at helt legale markeds-transaksjoner kan benyttes for å omgå aksjonærmodellen.

En nødvendig forutsetning for denne typen årsskiftehandel er at ubenyttet skjermingsfradrag ved realisasjon kan brukes til å skjerme andre aksjeinntekter. Departementet mener at en kan forhindre slike tilpasninger ved ikke å åpne for fremføring eller samordning av ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon av aksjen.»

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjen ikke skal kunne fradras i, eller fremføres mot, aksjeinntekter fra aksjonærens øvrige aksjer. Dette innebærer at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjer vil bortfalle, slik at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjer ikke vil gi rett til noen form for tapsfradrag.

5.6.3 Innføring av kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler omfattet av aksjonærmodellen

5.6.3.1 Innledning

I St. meld. nr. 29 avsnitt 12.6.4 uttalte departementet:

«Som omtalt i avsnitt 8.5.5, vil en effekt av aksjonærmodellen være at den skattemessige behandlingen av generasjonsskifte vil få betydning for skjermingsfradraget, ved at arvingen og mottakeren får sin kostpris fastsatt ut fra om-

setningsverdien begrenset oppad til arveavgiftsverdien. Dette kan tilsi at det bør vurderes om kontinuitetsprinsippet bør innføres der aksjer overføres ved arv og gave, dvs. at arvingen eller mottakeren overtar arvelater eller givers inngangsverdi på aksjene. Departementet vil vurdere dette nærmere.»

I punkt 8.5.5 uttaler departementet bla.:

«Kostpris, og dermed grunnlaget for beregning av skjermingsfradrag, vil kunne øke betydelig i forbindelse med generasjonsskifte. Visse innlåsnings effekter vil kunne oppstå ved at det blir mer lønnsomt å holde overskuddet tilbake i selskapet i påvente av et fremtidig generasjonsskifte. Departementet mener derfor at det bør vurderes å følge opp Arveavgiftsutvalgets forslag om å gå over til et kontinuitetsprinsipp ved arveovergang, jf. NOU 2000:8 Arveavgift.»

Finanskomiteen kommenterte ikke spørsmålet om kontinuitet i Innst. S. nr. 232 (2003–2004).

Departementet legger med dette fram forslag om å innføre skattemessig kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen.

5.6.3.2 Gjeldende rett

Ved arv og gave av aksjer, aksjefondsandeler og grunnfondsbevis, vil gavemottakerens eller arvingens kostpris utgjøre aksjens omsetningsverdi på gavetidspunktet eller arvetidspunktet, begrenset oppad til det beløpet som legges til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. skatteloven § 9–7. Også ved gavesalg legges omsetningsverdien til grunn, forutsatt at det foreligger gavehensikt.

Grunnlaget for arveavgiftsberegningen skal etter hovedregelen være omsetningsverdien på det tidspunktet mottakeren eller arvingen får rådgigheten over aksjen, jf. arveavgiftsloven § 11. Ved arv og gave av ikke-børsnoterte aksjer, kan arving eller mottaker velge om avgiftsgrunnlaget skal settes til 100 pst. eller 30 pst. av aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Selskapets skattemessige formuesverdi vil normalt være lavere enn omsetningsverdien. For eksempel har fast eiendom normalt langt lavere formuesverdi (ligningsverdi) enn omsetningsverdi, og goodwill er ikke formuesskattepliktig og blir derfor satt til null ved beregningen etter § 11 A, selv om goodwill er arveavgiftspliktig og påvirker omsetningsverdien av aksjene.

Arv og gave regnes ikke som realisasjon for arvelater eller giver, slik at det ikke oppstår skatteplikt på dennes hånd. Unntak gjelder gaver som faller inn under reglene for uttak i skatteloven § 5–2.

Gavesalg (salg til underpris) regnes som realisasjon. Ved slikt salg blir det imidlertid ofte lav eller ingen gevinst fordi vederlaget er lavt. Det gis ikke fradrag for tap på grunn av underprisen ved gavesalg.

Eventuelle latente gevinster knyttet til aksjer før et generasjonsskifte, vil således bli endelig skattefrie når aksjene overføres til gavemottakeren eller arvingen. Videre vil gavemottakeren eller arvingen få et høyere skjermingsgrunnlag enn arvelater hadde før generasjonsskiftet. Dette medfører at gavemottaker eller arvingen kan motta et høyere skattefritt utbytte etter generasjonsskiftet, enn arvelater kunne mottatt skattefritt før generasjonsskiftet. Motsatt vil fradragsretten for eventuelle latente tap knyttet til aksjene gå endelig tapt når aksjene overføres til arvingen. I slike tilfeller vil gavemottakeren eller arvingen få et lavere skjermingsgrunnlag enn arvelater hadde før generasjonsskiftet, noe som vil medføre at arvingen kan motta et lavere skattefritt utbytte enn arvelater kunne mottatt før generasjonsskiftet.

5.6.3.3 Departementets vurdering og forslag

Innføring av kontinuitet generelt i inntektsbeskatningen ble drøftet av arveavgiftsutvalget i NOU 2000:8 kapittel 9. Utvalgets flertall gikk inn for kontinuitet i inntektsbeskatningen generelt.

Skatteloven bygger på et vidt inntektsbegrep hvor alle gevinster er inntektsskattepliktig, og alt tap fradragsberettiget, selv om det i praksis er betydelige unntak. For aksjer og andeler er hovedregelen at alle gevinster er skattepliktige og alle tap fradragsberettigede. Av hensyn til skattyters likviditet og av praktiske hensyn, er skatteplikten knyttet til realisasjonstidspunktet, men i prinsippet utgjør verdistiging inntekt og verdinedgang tap. At en gevinst skal bli endelig skattefri, eller at en verdireduksjon ikke kommer til fradrag på grunn av reglene om diskontinuitet, bryter med det vide inntektsbegrepet som bør legges til grunn i skatteretten. Dagens regler om diskontinuitet må ses på som et unntak fra det vide inntektsbegrepet, og krever derfor særskilt begrunnelse.

Viktige økonomiske hensyn taler mot at skjermingsgrunnlaget skal endres ved arve- og gaveovergang. Hensikten med skjermingsgrunnlaget er å oppnå investeringsnøytralitet, og det er følgelig risikofri avkastning av den opprinnelige investeringen (med tillegg av eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag) som skal skjermes. Etter at investeringen er foretatt, tilsier ikke hensynet til nøytralitet endring i skjermingsfradraget. Dersom skjermingsgrunnlaget i utgangspunktet er riktig, vil heller ik-

ke rimelighetshensyn eller andre hensyn tilsi at skjermingsgrunnlaget skal endres ved arve- og gaveovergang. Innføring av aksjonærmodellen styrker derfor begrunnelsen for å gå over til et kontinuitetsprinsipp på aksjonærmodellens område.

Med aksjonærmodellen vil diskontinuitet i prinsippet kunne føre til at en utsetter utbytteutbetalinger (utover skjermingsfradraget), eller et eventuelt salg, til arve- og gaveovergangen har funnet sted. Hensikten vil være å få inkludert det tilbakeholdte overskuddet i skjermingsgrunnlaget. Økningen i skjermingsgrunnlaget ved diskontinuitet må imidlertid, for å være interessant, være tilstrekkelig til å oppveie bortfallet av eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag. Diskontinuitet vil svekke et viktig formål med aksjonærmodellen, nemlig at utsettelse av utbytteuttak til etter realisasjon ikke skal lede til vesentlige skattebesparelser over tid.

Innlåsnings effekter i form av unnlatte utbytteuttak og salg før arv eller gave, vil likevel være noe begrenset. Slike tilpasninger vil normalt bare være aktuelle i bedrifter med få, dominerende eiere, i praksis ikke-børsnoterte aksjeselskaper, og med store tilbakeholdte overskudd. Videre antas det at generasjonsskiftet må være relativt nært forestående. Ettersom fastsettelsen av ny inngangsverdi for ikke-børsnoterte aksjer tar utgangspunkt i den skattemessige verdien av eiendelene i selskapet, vil en dessuten ikke kunne inkludere opparbeidet forretningsverdi m.m. i det nye skjermingsgrunnlaget.

Dagens arveavgiftsregler oppfattes av mange skattytere som kompliserte. Ved innføring av aksjonærmodellen vil dette regelverket fremstå som vesentlig mer komplisert, fordi arvingen må fatte beslutninger med skattemessige implikasjoner, ofte på svært usikkert grunnlag. Dette øker vilkårligheten i regelverket, noe som anses uheldig. Innføring av kontinuitet ved fastsettelse av aksjers inngangsverdi, vil redusere antallet variabler skattyterne må ta hensyn til, og vil dermed gjøre regelverket enklere.

En praktisk innvendig mot kontinuitet er at det kan være vanskelig å finne giverens eller arvelaters kostpris. Aksjonærmodellen innebærer at en allerede ut fra hensynet til utbyttebeskatningen må finne fram og registrere givernes og arvelaternes kostpris (skjermingsgrunnlag) på aksjer og andeler. Følgelig fjerner innføringen av aksjonærmodellen et praktisk motargument mot kontinuitet for aksjer og andeler som omfattes av modellen.

En annen innvendig mot kontinuitet er at hver skattyter bør få avgjort sine skattemessige forhold uavhengig av andres skatteposisjoner, slik at mottaker og arving ikke bør være avhengig av giver eller arvelaters skatteposisjoner. Konsekvensen av dette

syn bør imidlertid være å skatlegge giver eller arvelater (dødsboet) som om aksjen eller andelen var realisert ved arvefallet eller gaveoverføringen (oppgjørsbeskatning). Dette kan imidlertid medføre betydelige likviditetsproblemer. Sett i dette perspektiv fremstår kontinuitet som en mer lempelig behandling av giver/arvelater og mottaker/arving.

En innføring av et kontinuitetsprinsipp ved overføring av aksjer ved arv og gave, vil i mange tilfeller innebære en skattemessig ulempe for de aktuelle skattytere sammenlignet med dagens diskontinuitetsprinsipp. Dette vil særlig gjelde for eiendeler hvor verdiene stiger over tid (aksjer/fast eiendom). Dette må imidlertid ses i sammenheng med aksjonærmodellens formål, og at dagens regler gir skattelette som er dårlig begrunnet ut fra de prinsipper skattesystemet bygger på. For generasjonsskifte i familieeide bedrifter hvor aksjene eller andelen ikke skal realiseres på lang tid, vil nåverdien av eventuelle latente gevinster knyttet til aksjene være lav. Dersom aksjene går i arv også til neste generasjon, vil nåverdien av den latente gevinsten være null på den forrige eiers hånd. Departementet foreslår dessuten at det skal gis et sjablonmessig fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for den latente skatteforpliktelsen som arvingen overtar, se nedenfor. Dette vil i mange tilfeller medføre at arveavgiften blir lavere enn etter dagens regler.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at givers eller arvelaters kostpris og skjermingsgrunnlag videreføres til mottakeren eller arvingen. Dette må også gjelde ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år. Muligheten for utdeling av utbytte uten skatt blir da upåvirket av generasjonsskiftet. Forslaget innebærer også at latent gevinst/tap overføres til mottaker. Det vises til forslag til ny § 10–33 i skatteloven.

Forslaget om å innføre et kontinuitetsprinsipp innebærer at arvingen eller gavemottakeren vil overta aksjer eller andeler med latente gevinster eller tap. Arveavgiftsgrunnlaget bør derfor reduseres med latent skatt på gevinsten, og økes med latent skattereduksjon som følge av tapet. Fradrag for den latente skatten er i overensstemmelse med det alminnelige arveavgiftsrettslige prinsipp om fradrag for gjeld.

Fradrag for den latente skatten og ikke det latente skattegrunnlaget gir en nøytral løsning mht. realisasjon før og etter generasjonsskiftet. Sett at A i sin tid ervervet en aksje for 100. Ved generasjonsskiftet er den verd 250. Den latente skatten på arvingen Bs hånd vil være 28 prosent av gevinsten på 150 dvs. 42. B mottar følgelig en nettoverdi på 208. Hvis A hadde solgt aksjen før generasjonsskiftet og betalt skatt av en gevinst på 150, ville B arvet 208.

Et motargument er at bare fullt fradrag i arveavgiften for gevinsten (skattegrunnlaget) hindrer dobbeltbeskatning av mottaker mht. gevinsten. Gevinsten blir ved kontinuitet skattlagt med både 28 prosent inntektsskatt og marginalt 20 prosent arveavgift (etter fradrag for latent skatt) på mottakers hånd. Imidlertid følger det av innføringen av kontinuitet at en større inntektskattebyrde skal legges på mottaker. Formålet med å hindre endelig skattefrihet for gevinsten blir bare delvis nådd hvis det tas hensyn til dobbeltbeskatningseffekten på arvingens eller mottakerens hånd fullt ut. Hvis en i eksemplet over hadde gitt fradrag i arveavgiften for skattegrunnlaget ville arveavgiften bli redusert med 20 prosent av 150 dvs. med 30. Med fradrag for den latente skatten vil redusert arveavgift være 20 prosent av 42 dvs. 8,4. Følgelig ville effekten av kontinuitet bli redusert med 21,6 hvis en gav fradrag for skattegrunnlaget.

Det kan argumenteres for at mottakeren eller arvingen selv bestemmer når realisasjon skal finne sted, slik at det bør gis fullt fradrag for latent skatt. I mange generasjonsskiftetilfeller vil arvingen eller mottakeren imidlertid sitte med aksjene eller andelene over tid. Hvis en gir fradrag uten å beregne nåverdien av fradraget, vil en derfor systematisk overkompensere mottaker. På den annen side vil mottaker ha fordel av en nåverdiregning i de tilfelle det skal gjøres et tillegg for latent tap, fordi tillegget blir redusert.

På tidspunktet for arveavgiftsberegningen vil det være usikkert når en eventuell realisasjon av aksjene vil skje, og når og hvor mye utbytte som vil bli utbetalt. Nåverdien av fradraget eller tillegget må derfor fastsettes ved en sjablon. I likhet med arveavgiftsutvalget (NOU 2000:8) foreslår departementet at det gis fradrag for 20 prosent av latent gevinst, og tillegg for 20 prosent av latent tap, i arveavgiftsgrunnlaget. Det vises til forslag til nytt femte ledd i § 14 og nytt sjettede ledd i § 15 i arveavgiftsloven.

Hvis reglene om kontinuitet medfører at inngangsverdien på aksjene blir høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, vil skatteloven § 9–7 innebære at inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget. Det foreslås ingen endring i skatteloven § 9–7. Skattyter vil som i dag kunne velge en redusert arveavgiftsverdi for aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. 30 pst. av aksjens andel av selskapets skattemessige verdi. Redusert arveavgift vil ha som konsekvens at skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien reduseres.

Ikke all arv og gave er unntatt fra uttaksbeskatning etter skatteloven § 5–2. Ved innføring av konti-

nuitet må det gjøres unntak fra uttaksbeskatning, som er en oppgjørsbeskatning av giver, så langt kontinuitet innføres. Det vises til forslag til nytt annet ledd i skatteloven § 5–2.

Kontinuitet ved arv og gave avgrenses til overdragelse av aksjer og andeler som er objekt i aksjonærmodellen, dvs. aksjer i aksjeselskap og allmenaksjeselskap, og andeler i likestilte selskaper, jf. skatteloven § 10–1, herunder grunnfondsbevis, andel i samvirkeforetak, aksjefond og andeler i tilsvarende utenlandske selskaper. I forslaget til ny skatteloven § 10–33 er dette uttrykt ved en henvisning til skatteloven § 10–10, jf. § 10–1.

Kontinuitet skal bare skje ved overføring til subjekt som omfattes av aksjonærmodellen fra subjekt som omfattes av aksjonærmodellen. Dette gir seg uttrykk i forslaget til ny § 10–33 i skatteloven, ved en henvisning til § 10–12.

Ved gavesalg vil det kunne oppstå en skattepliktig gevinst på givers hånd. I slike tilfeller må det gjøres et tillegg i inngangsverdien som gavemottaker overtar, lik gevinsten. Ellers vil den samme gevinsten bli skattlagt to ganger. Sett at givers inngangsverdi er 100, omsetningsverdien ved gavesalg er 250 og salgssummen er 150. Giver vil her bli skattlagt for en gevinst på 50. De alminnelige regler om kontinuitet innebærer at mottaker skal overta 100 som inngangsverdi, og en latent gevinst på 150. Selgers gevinst på 50 bør imidlertid legges til inngangsverdien slik at mottaker får en inngangsverdi på 150 og overtar en latent gevinst på 100. Verdistingen skattlegges således bare en gang. Et slikt tillegg i inngangsverdien får også virkning for skjermingsgrunnlaget, se likevel nedenfor om visse typer aksjer som fikk ny inngangsverdi i 1992. Giver får ikke fradrag for tap ved gavesalg. Det er derfor ikke nødvendig å gjøre et fradrag i inngangsverdien ved kontinuitet for å forhindre dobbelt fradrag.

Ved innføringen av aksjonærmodellen foreslår departementet at takstverdiene fra 1992 ikke skal kunne legges til grunn som skjermingsgrunnlag, men fortsatt skal kunne brukes som inngangsverdi ved gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon. Det foreslås at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt før 1992, settes til aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi fra 1992, eller til aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp. Ved kontinuitet skal mottakeren eller arvingen i slike tilfeller overta to typer verdier (inngangsverdi og skjermingsgrunnlag) samt ubenyttet skjermingsfradrag. Dette er det gitt uttrykk for i forslaget til ny § 10–33 i skatteloven, ved at det skilles mellom inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjermingsfra-

drag. Når en i loven skiller mellom inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for disse typer aksjer, bør eventuell gevinst ved gavesalg som skal legges til inngangsverdien ikke legges til skjermingsgrunnlaget.

5.6.4 Forholdet mellom egenkapital og fremmedkapital – beskatning av renteinntekter ut over et visst nivå

5.6.4.1 Innledning

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter mv. utover en beregnet alternativavkastning (skjermingsfradraget) vil bli beskattet som alminnelig inntekt på mottakerens hånd. Den effektive skattesatsen for inntekter fra aksjer mv. ut over skjermingsfradraget blir dermed 48,16 prosent.

Renter på lån til et selskap er fradragsberettiget for selskapet og skattepliktig som alminnelig inntekt på långiverens hånd. Den totale skattebelastningen på renteinntektene vil i slike tilfeller bli 28 pst. Etter innføringen av aksjonærmodellen vil det derfor kunne være skattemessig lønnsomt for en investor å ta ut overskudd fra selskapet som renter i stedet for som utbytte.

For å avhjelpe dette problemet foreslo Skaugeutvalget i sin innstilling at det innføres ekstra skatt på renteinntekter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskap, når renten på lånet er over et visst nivå, jf. NOU 2003:9, side 220–221. Utvalgets forslag innebærer at renter, som etter gjeldende regler, skal beskattes som alminnelig inntekt på mottakers hånd. Renteinntekter ut over et fastsatt skjermingsfradrag skal i tillegg beskattes en gang til som alminnelig inntekt på mottakers hånd. I skattemeldingen sier departementet seg enig med utvalget i at det er nødvendig å ekstrabeskatte renteinntekter når de overstiger et visst nivå, jf. punkt 5.3 ovenfor.

Departementet foreslår i denne proposisjonen å innføre en regel om at renter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper ut over et fastsatt skjermingsfradrag skal ekstrabeskattes. Det vises til forslag til § 5–22 i skatteloven.

5.6.4.2 Hvilke långivere og låntakere som omfattes av reglene

Departementet legger til grunn at regelen om ekstra skatt på høye renteinntekter skal omfatte lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper og likestilte selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Etter departementets syn bør reglene ikke begrenses

til å gjelde lån fra aksjonærer, men gjelde lån fra personlige skattytere generelt. Som påpekt av Skaugeutvalget, kan låneavtaler inneholde vilkår som gjør at forholdet mellom partene i låneavtalen kan få karakter av å være et forhold mellom en aksjonær og et selskap. Dette gjelder typisk lån kombinert med rett til å få utstedt aksjer, og lån hvor renten er helt eller delvis avhengig av selskapets overskudd eller utbytteutdelinger. I slike tilfeller bør renter likebehandles med renter på lån fra aksjonærer. Det vil imidlertid være problemer knyttet til å finne relevante avgrensningskriterier for når lånevilkårene tilsier skattelegging på vanlig måte, og når de tilsier skattelegging som utbytte. En slik avgrensning vil også kunne by på kontrollproblemer. Reglene om ekstra skatt på renteinntekter bør derfor gjelde uavhengig av om långiver har eierandeler i selskapet eller ikke.

5.6.4.3 Unntak for lån knyttet til mengdegjeldsbrev

Departementet foreslår at lån knyttet til mengdegjeldsbrev unntas fra regelen om ekstra skatt på renteinntekter. Med mengdegjeldsbrev menes norske og utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, hvorav det utstedes mange i sammenheng og med lik tekst. For slike obligasjoner vil en regel om ekstra skatt på renteinntekter kunne by på særlige administrative problemer. Det skyldes blant annet at mengdegjeldsbrev gjerne er gjenstand for hyppig omsetning, at kreditor kan være ukjent for långiverselskapet, og at over- og underkurselementer, som ofte forekommer ved slike verdipapirer, vil komplisere beregningen av skjermingsfradrag og påløpte renter.

Videre antas det at slike låneinstrumenter er mindre egnet til tilpasninger med sikte på å ta ut overskudd i selskaper i form av renter i stedet for som aksjeinntekter. I lys av formålet med regelen om ekstra skatt på renteinntekter, synes det derfor hensiktsmessig å holde lån knyttet til mengdegjeldsbrev utenfor regelens anvendelsesområde.

Begrepet «mengdegjeldsbrev» er brukt som avgrensningskriterium også i andre sammenhenger i skatteloven, jf. § 14–23 om underkursobligasjoner, og § 9–3 første ledd bokstav c om skatteplikt ved realisasjon. Departementet legger til grunn at en slik avgrensning ikke vil medføre vesentlige vridninger i markedet for obligasjoner.

5.6.4.4 Grunnlaget for ekstra skatt på renteinntekter

Departementet foreslår at grunnlaget for ekstra skatt på renteinntekter fastsettes med utgangspunkt i faktisk påløpte renteutgifter. Faktisk påløpte renteutgifter som overstiger en beregnet skjerming, skal tilleggsbeskattes. Skjermingen beregnes ved at lånesaldoen multipliseres med en skjermingsrente.

Det foreslås at skjermingen beregnes for den enkelte kalendermåned på grunnlag av lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse, uten hensyn til om lånet er forhøyet eller nedbetalt i løpet av måneden. Ved låneopptak i løpet av en kalendermåned beregnes skjermingsfradraget på grunnlag av lånebeløpet ved opptaket. Denne fremgangsmåten tilsvarende fremgangsmåten som brukes ved beregning av fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5–12. Etter forslaget skal det kun beregnes ett skjermingsfradrag for lånet, selv om det skjer et kreditorskifte i løpet av en kalendermåned. Skjermingsfradraget tilordnes den som er kreditor ved kalendermånedens begynnelse.

Departementet foreslår at det ikke skal beregnes ekstra skatt på renter dersom den effektive rentesatsen for hele kalendermånedens ligger under skjermingsrenten. Videre vil det etter forslaget ikke være adgang til å fremføre ubenyttet skjerming fra måneder der skjermingen er høyere enn faktisk påløpte renter. Dette innebærer at det bare vil være nødvendig å beregne skjerming i måneder der den effektive lånerenten på lånet er høyere enn skjermingsrenten. En slik begrensning vil innebære en administrativ forenkling. Samtidig vil det kunne åpne for at skattyter og selskap tilpasser seg den gjeldende skjermingsrenten.

Det foreslås at det skal beregnes ett skjermingsfradrag per selskap skattyteren har låneforhold med. Dette innebærer at der skattyteren har flere låneavtaler med samme selskap, skal det skje en samordning av både skjermingsfradrag og faktiske påløpte renter på lånene. På denne måten kommer en frem til en samlet normalavkastning, og en samlet faktisk avkastning for lånefinansieringen av det aktuelle selskapet. Dette må ses i sammenheng med at det ikke gis adgang til å fremføre ubenyttet skjermingsfradrag. En slik samordningsadgang vil forhindre at det oppstår problemer med å avgrense de enkelte låneavtaler. Der en skattyter har skjermingsfradrag og faktisk påløpte renter som knytter seg til låneavtaler med forskjellige selskaper, skal disse ikke kunne samordnes.

Departementet vil i forskrift gi utfyllende regler om beregning av grunnlaget for ekstrabeskatning av høye renteinntekter.

5.6.4.5 Fastsettelse av skjermingsrenten

Hensikten med å ekstrabeskatte renteinntekter på lån fra personer til selskaper er å hindre at aksjonærmodellen omgås ved at avkastning på selskapsinvesteringer tas ut i form av renter på lån i stedet for som aksjeinntekt. I skattemeldingen antydes det at skjermingsrenten for slike lån bør være risikofri rente, eventuelt med et risikotillegg.

Et tillegg til den risikofrie renten vil kunne forhindre at lån inngått på markedsmessige vilkår blir gjenstand for dobbeltbeskatning. På den annen side vil et høyt tillegg innebære at aksjonærmodellen kan omgås. Departementet vil vise til at det bare er lån fra personlige skattytere som skal ekstrabeskattes. Et selskap vil dermed normalt kunne ta opp lån til markedsmessige vilkår fra andre enn personlige skattytere uten å bli gjenstand for ekstrabeskatning, selv om markedrenten for det aktuelle lånet er høyere enn skjermingsrenten. Videre foreslås det å unnta mengdegjeldsbrev fra ekstrabeskatning, jf. punkt 5.6.4.3, slik at faren for å ramme lån inngått på markedsmessige vilkår er ytterligere redusert. Siden hensikten med å ekstrabeskatte enkelte høye renteinntekter fra selskaper til personer er å hindre omgåelser ved at aksjeutbytte tas ut i form av renter, kan det argumenteres for at skjermingsrenten for lån bør være lik skjermingsrenten på aksjeinntekt. Også praktiske hensyn taler for en slik løsning. På denne bakgrunn mener departementet at skjermingsrenten for lån bør fastsettes som årsgjennomsnittet av 5 årige statsobligasjoner. Departementet vil i forskrift gi utfyllende regler om fastsetting av skjermingsrenten.

5.6.4.6 Særlig om underkurs

Etter gjeldende rett er renteelement som ligger i underkurs ved utstedelse av en fordring, skattepliktig som fordel vunnet ved kapital for kreditor, og fradragsberettiget som renteutgift for debitor. Periodiseringen av renteelementet på kreditor- og debitorsiden skal etter gjeldende rett skje løpende.

Renteelementet som ligger i underkurs ved utstedelse av en fordring, skal regnes som renter også i forhold til reglene om ekstra skatt på renteinntekter. Dette innebærer at beregnede påløpte månedlige renter undergis ekstrabeskatning for den del som (eventuelt sammen med kupongrenter) overstiger skjermingsfradraget. Ved beregning av skjermingsgrunnlaget må det tas utgangspunkt i utstedelseskursen, ikke obligasjonens pålydende.

5.6.4.7 Nærmere om skatleggingen av renteinntektene

Renteinntekter fra lån til aksjeselskaper mv. vil som i dag være skattepliktige i sin helhet som alminnelig inntekt. I tillegg skal den delen av renteinntektene som eventuelt overstiger skjermingsfradraget, inngå i alminnelig inntekt en gang til. De høye renteinntektene vil dermed inngå to ganger i alminnelig inntekt. For skattyter vil det være en fordel at renteinntektene som overstiger skjermingsfradraget inngår i alminnelig inntekt, fremfor at de skal anses som et eget skattegrunnlag. Dette fordi skattyter da kan samordne renteinntektene med inntekt fra andre kilder, og med eventuelle fremførbare underskudd fra tidligere år.

For høye aksjeinntekter mv. innebærer aksjonærmodellen en effektiv skattesats på 48,16 pst. Regelen om ekstra skatt på høye renteinntekter skal medføre at høye renteinntekter får den samme totale skattebelastningen som høye aksjeinntekter. Det er derfor nødvendig å redusere grunnlaget for beregning av skatt på høye renteinntekter med 28 pst. Dette innebærer at 72 pst. av de renteinntektene som overstiger skjermingsfradraget, skal inngå i mottakerens alminnelige inntekt.

5.6.4.8 Endringer i ligningsloven

Det følger av ligningsloven § 4–1 at alle skattepliktige skal bidra til at deres skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Dette innebærer at långiver skal opplyse om renteinntekter og fordringer i sin selvangivelse. Låntaker vil tilsvarende opplyse om rentebetaling og gjeld i selvangivelsen.

Videre følger det av ligningsloven § 6–4 at enhver skyldner eller fordringshaver etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

Innføringen av aksjonærmodellen medfører at ligningsmyndighetene trenger opplysninger om lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse for lån fra personlige skattytere til aksjeselskap mv., for måneder hvor den effektive lånerenten på lånesaldoen for hele kalendermåneden har vært høyere enn skjermingsrenten.

Etter ligningsloven § 4–1 vil den personlige skattyteren/långiveren ha plikt til å gi slike opplysninger slik at hans skatteplikt kan fastsettes. Etter departementets oppfatning er det også behov for detaljerte kontrollopplysninger om nevnte låneforhold fra selskaper mv., det vil si låntakerne. Det vil være behov for opplysninger om renter og gjeld

spesifisert slik at lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse, og påløpte renter per måned, fremgår. Departementet foreslår at det innføres en plikt for ovennevnte låntakere om å gi slike kontrollopplysninger til ligningsmyndighetene.

Det vises til forslag til nytt nr. 5 i ligningsloven § 6–4, hvor det også foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.

5.6.5 Lovlighetskrav for skjerming av utbytte

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble dagens godtgjøringsmetode for beskatning av aksjeutbytte innført for å hindre økonomisk dobbeltbeskatning av utbytte. Metoden går ut på at aksjonæren får et fradrag i utlignet skatt for en «godtgjørelse» som skal tilsvare den skatt selskapet har betalt av den inntekt som ligger til grunn for utbytteutdelingen. Retten til godtgjørelse forutsetter blant annet at «utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet», jf. skatteloven § 10–12 annet ledd annet punktum. Denne formuleringen refererer seg først og fremst til de selskapsrettslige skranker for utbytteutdelinger.

Dagens lovlighetskrav for rett til godtgjørelse er en videreføring av det lovlighetskrav som gjaldt for selskapets fradragrett for utbytteutdeling etter daværende aksjeskattelov § 8, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) s. 197. Ved videreføringen ble det fremhevet at ulovlig utbytte kan være illojalt overfor kreditorer, minoritetsaksjonærer og skattemyndighetene. Etter departementets syn var det ingen grunn til å endre dette kravet ved overgangen til et nytt utbyttebeskatningssystem, og det ble derfor foreslått å videreføre lovlighetskravet som et vilkår for rett til godtgjørelse.

Etter departementets vurdering bør også de nye skjermingsreglene inneholde et lovlighetskrav for rett til skjerming. Dermed blir skatteregimet for ulovlig utdelt utbytte det samme som før innføringen av aksjonærmodellen, nemlig skatteplikt full ut som alminnelig inntekt for aksjonæren, uten noen form for skjerming.

5.6.6 Korreksjonsinntekt

Dagens godtgjøringsmetode for beskatning av aksjeutbytte bygger på en forutsetning om at utbyttet ikke skal bestå av inntekt som det knytter seg latente skatteforpliktelser til. Korreksjonsskattereglene har til formål å sikre at denne forutsetningen er oppfylt. Det følger av disse reglene at det utbytteutdelende selskapet plikter å svare skatt av en beregnet korreksjonsinntekt i den grad utbyttet består av

inntekt som er regnskapsført, men ennå ikke tatt til beskatning etter de alminnelige periodiseringsreglene. Korreksjonsinntekten reverseres og korreksjonsskatten tilbakebetales på det eventuelt senere tidspunkt skattekreddene oppløses.

Departementet vil foreta en nærmere gjennomgang av aksjonærmodellens betydning for korreksjonsskattereglene, og vil komme tilbake til behovet for endringer når aksjonærmodellen innføres.

5.6.7 Beskatning av deltakere i NOKUS-selskaper

Skatteloven §§ 10–60 flg. har særlige regler om beskatning av eier av norskkontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning. NOKUS-reglene medfører at norske eiere beskattes direkte for sin andel av nettoresultatet i norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland. Resultat fastsettes etter de norske skattereglene, som om selskapet var norsk skattyter. Det vises til kapittel 6, avsnitt 6.5.4.2 for en nærmere beskrivelse av NOKUS-reglene.

Etter dagens regler er utbytte fra NOKUS-selskap unntatt fra skatteplikt i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt direkte på den norske eiers hånd, jf. skatteloven § 10–67.

Aksjonærmodellen vil omfatte også personlige aksjonærer i NOKUS-selskap. Disse vil således få skjernet den delen av sine aksjeinntekter som tilsvarende en risikofri avkastning på investeringen. Dette vil også gjelde når aksjeinntekten reflekterer underliggende inntekt som har vært gjenstand for NOKUS-beskatning som følge av at det ikke er foretatt tilstrekkelig beskatning i utlandet. Personlig aksjonær i NOKUS-selskap vil således først bli beskattet løpende for selskapets overskudd ved oppjøringen, og deretter for samme inntekt når denne utdeles som utbytte. Økonomisk sett vil dette innebære en likestilling mellom personlige aksjonærer i NOKUS-selskaper, og personlige aksjonærer i norske selskaper.

Det er imidlertid en formell forskjell i beskatningen ved at all beskatning av NOKUS-selskaper finner sted på aksjonærens hånd. Løpende beskatning av aksjonær i NOKUS-selskap utgjør 28 pst., som tilsvarende den løpende beskatning av overskudd i norske aksjeselskaper. Når det utdeles utbytte fra norske aksjeselskaper vil inntekten som ligger til

grunn for utbyttet være redusert med underliggende selskapsskatt på 28 pst. I slike tilfeller vil kun 72 pst. av den underliggende inntekt tas til beskatning ved utdeling til aksjonæren i form av utbytte. Samlet skatt på utbyttet blir således 48,16 pst. i slike tilfeller. I NOKUS-selskap er det imidlertid deltakeren og ikke selskapet som beskattes løpende for selskapets overskudd. Utdelt utbytte fra NOKUS-selskap vil derfor ikke være redusert med den skatt aksjonæren har betalt på den samme inntekten.

I slike tilfeller vil således 100 pst. av den underliggende inntekten tas til beskatning ved utdeling til aksjonæren i form av utbytte. Samlet skatt på utbyttet vil dermed bli hele 56 pst. i slike tilfeller, hvilket ikke er ønskelig. Departementet foreslår derfor at skattepliktig utbytte som deles ut fra NOKUS-selskap, reduseres tilsvarende den skatt aksjonæren har betalt på den samme inntekten, dvs. 28 pst. av det utdelte utbyttet. Grunnlaget for beskatning vil således reduseres til 72 pst. av det mottatte utbyttet.

Ved NOKUS-beskatningen gis det, i medhold av skatteloven § 16–20 annet ledd, kredit for eventuell skatt på underliggende inntekt som godtgjøres å være betalt i den staten hvor selskapet er hjemmehørende. Samlet løpende beskatning av selskapets overskudd vil således bli 28 pst. også i slike tilfeller. Selskapsskatten betalt i utlandet har imidlertid redusert mottatt utbytte på samme måte som norsk selskapsskatt reduserer utbyttet til aksjonærer i norsk aksjeselskap. For at skattepliktig del av utbytte fra NOKUS-selskap ikke skal reduseres med mer enn 28 pst., må det utdelte utbyttet økes med den andelen av den krediterte selskapsskatten som vedrører utbyttet, før grunnlaget reduseres til 72 pst. I mange tilfeller vil det ikke være mulig å finne den nøyaktige andelen av den krediterte skatten som vedrører det utdelte utbyttet. Det kan her tenkes en skjematisk løsning hvor kreditfradraget for underliggende selskapsskatt i avsetningsåret fordeles mellom utdelt og ikke utdelt overskudd, eventuelt også kreditfradraget for tidligere år dersom utdelingen overstiger årets inntekt. Bare den delen av kreditfradraget som faller på det utdelte utbyttet, kan øke utbyttet før dette igjen reduseres til 72 pst. Departementet vil gi utfyllende regler om fastsettelsen av grunnlaget for beskatning av utbytte utdelt fra NOKUS-selskap, jf. skatteloven § 10–67, jf. § 10–70.

Det vises for øvrig til at departementet tar sikte på en gjennomgang av kreditreglene, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.4.7 (ii). Denne gjennomgangen vil også omfatte kreditreglene i skatteloven §§ 16–20 flg.

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for personlig eid aksje i NOKUS-selskap fastsettes på sam-

me måte som for personlig eid aksje i norsk aksjeselskap. For aksjer ervervet før innføringen av aksjonærmodellen skal inngangsverdi og skjermingsgrunnlag således omfatte RISK-beløp i eiertiden.

Etter dagens regler er som nevnt utbytte fra NOKUS-selskap unntatt fra beskatning i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt direkte på den norske eierens hånd, jf. skatteloven § 10–67. For personlige aksjonærer i NOKUS-selskap vil denne bestemmelsen erstattes av aksjonærmodellens skjermingsregler når aksjonærmodellen innføres. For aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen, vil bestemmelsen fremdeles kunne ha betydning, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.4.8. Skatteloven § 10–67 bør derfor videreføres, men kun for aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Skatteloven § 10–68 gir RISK-reglene anvendelse for aksjer i NOKUS-selskap så langt reglene passer. Departementet foreslår som nevnt at dagens RISK-system skal oppheves ved innføringen av aksjonærmodellen, jf. avsnitt 5.5. For aksjonærer i NOKUS-selskap som ikke omfattes av aksjonærmodellen, vil det imidlertid fremdeles være behov for gevinstbeskatningsregler som tar hensyn til tilbakeholdt skattlagt kapital i NOKUS-selskapet, jf. forslag til endringer av skatteloven § 10–68 i kapittel 6, avsnitt 6.5.4.8. For aksjer i NOKUS-selskap som eies av personlige aksjonærer, vil det derimot ikke lenger være behov for å ta hensyn til tilbakeholdt skattlagt kapital i NOKUS-selskap. Gevinstberegningen og eventuelt fradrag i gevinst for ubenyttet skjerming vil her følge av aksjonærmodellen. På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 10–68 innskrenkes til bare å gjelde for aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–67 første ledd, § 10–67 nytt annet ledd, og § 10–68 nytt annet ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

5.6.8 Praktisk gjennomføring av modellen

Aksjonærmodellen stiller relativt store krav til innrapportering av opplysninger fra aksjonærer og selskaper. Den stiller også store krav til informasjonsbehandling og kontroll fra ligningsmyndighetenes side, blant annet fordi skjermingen skal skje hos den enkelte aksjonær. Flere av høringsinstansene har også pekt på at aksjonærmodellen er komplisert.

Departementet vil peke på at RISK- og godtgjørelsessystemet vil oppheves ved innføringen av aksjonærmodellen. Det samme gjelder delingsmodel-

len for aksjeselskap. De administrative oppgavene og kontrollproblemene knyttet til aksjonærmodellen, må også ses i forhold til de betydelige forenklingene opphevelse av disse regelsettene vil innebære.

Grunnlaget for beregning av skjermingsfradraget vil være aksjonærens kostpris. Kostprisen har i dag ikke direkte skattemessig betydning for aksjonæren før ved realisasjon av aksjen, og det er derfor først ved realisasjon at aksjonæren har plikt til å gi opplysninger om kostpris.

I aksjonærmodellen vil kostprisen få betydning for beskatningen av aksjonæren hvert år, allerede fra ervervsåret. Kostprisen vil derfor måtte oppgis allerede i ervervsåret og den vil være avgjørende for beregningen av skjermingsfradraget for den enkelte aksjonær det enkelte år.

Det må derfor føres en jevnlig kontroll med de opplysninger aksjonæren innrapporterer om aksjenes kostpris. Etter departementets syn bør kostprisen kontrolleres og fastsettes ved ligningsvedtak allerede ved ligningen for det året aksjen erverves. Etter at kostprisen er fastsatt, vil den bare kunne endres etter de alminnelige reglene for klage eller endring uten klage.

Departementet antar at en fastsetting av kostprisen allerede ved ligningen for ervervsåret vil øke kontrollvolumet betydelig i forhold til i dag, hvor kontrollbehovet bare gjelder de aksjer som faktisk realiseres. På den annen side vil kontrollen i aksjonærmodellen skje i forbindelse med ligningen for ervervsåret mens materialet er ferskt, i motsetning til i dag hvor kostprisen først kontrolleres ved realisasjon av aksjen. Nærheten i tid vil trolig gjøre det enklere for aksjonæren å dokumentere kostprisen, og lette kontrollarbeidet for ligningsmyndighetene. Departementet antar at dette likevel ikke vil oppveie det økte kontrollvolumet.

I mange tilfeller vil kapitalendringer i selskaper innebære en endring av den andel av selskapet aksjen representerer. Dette kan gjelde ved fusjoner og fisjoner, emisjoner, kapitalnedsetninger og splitt eller spleis av aksjer. I slike tilfeller må kostprisen på aksjene omfordeles i forhold til det nye antallet aksjer. Siden aksjonærmodellen forutsetter at skjermingsfradraget skal være knyttet til den enkelte aksje, må også ubenyttet skjermingsfradrag normalt omfordeles i slike tilfeller. Etter slike transaksjoner vil det være de omfordelte kostpriser og akkumulerte skjermingsfradrag som skal legges til grunn for beregningen av de årlige skjermingsfradragene. Dette tilsier at omfordelingen, på samme måte som fastsetting av kostpris ved erverv, må skje i forbindelse med ligningen for det året kapitalendringen skjer.

Erfaringer fra RISK-modellen tilsier at justeringstilfellene er en betydelig feilkilde. Feilene beror både på manglende rapportering og feilberegninger. Når omfordelingen ikke bare får betydning ved realisasjon av aksjer, men også for den årlige beskatningen av aksjonærene, vil feil i forbindelse med omfordeling få større betydning enn i dagens system. Det kan være grunn til å tro at kostprisens økte skattemessige betydning for aksjonærene vil bidra til en viss forbedring i rapporteringen av omfordelingstilfeller. Erfaringene med RISK-systemet tilsier likevel at det vil være et stort veilednings- og kontrollbehov knyttet til omfordeling av inngangsverdier.

På grunnlag av opplysningene fra aksjonærer og selskaper, må det årlig beregnes et skjermingsgrunnlag for den enkelte aksje. Videre må det føres konto for akkumulert ubenyttet skjermingsfradrag knyttet til den enkelte aksje. Både den årlige beregningen av skjermingsfradrag og håndteringen av den informasjonen som modellen krever, kan fremstå som vanskelig for skattyterne.

Departementet viser til at det fra og med inntektsåret 2004 ble opprettet et sentralt aksjonærregister. Registeret omfatter aksjer i norske aksjeselskaper. Dette registeret vil kunne tilpasses slik at den nødvendige informasjon kan lagres, og de nødvendige beregninger kan foretas maskinelt.

Et velfungerende aksjonærregister som tilpasses aksjonærmodellens behov, vil avhjelpe kompleksiteten i systemet. Registeret vil imidlertid ikke kunne avhjelpe de feilkildene som ligger i innrapportering av kostpris og kapitalendringer, og kontrollbehovet knyttet til dette.

Aksjonærregisteret innhenter i dag opplysninger fra alle norske aksjeselskap og aksjonærer, i tillegg til at det innhentes opplysninger fra Verdipapirsentralen. Det følger av ligningsloven § 6–11 at aksjeselskaper ukrevet skal levere oppgave over forhold som har betydning ved skattelegging av aksjonærene. Verdipapirsentralens opplysningsplikt følger av ligningsloven § 6–5.

Aksjonærene er i dag ikke pålagt noen plikt til å gi opplysninger til aksjonærregisteret før ved realisasjon. Dette har sammenheng med at aksjonærenes opplysninger om kostpris ikke får skattemessig betydning før ved realisasjon. Det er likevel i aksjonærenes egeninteresse å gi opplysninger så tidlig som mulig. Aksjonærregisteret vil da kunne beregne fullstendig skattemessig inngangsverdi for aksjene på realisasjonstidspunktet. Mange aksjonærer har derfor frivillig også gitt opplysninger om kostpris til aksjonærregisteret.

Innføringen av aksjonærmodellen vil ikke medføre noen endring av betydning for innrapporterin-

gen fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Som følge av at aksjonærmodellen ikke bare skal gjelde for aksjer, men også andeler i likestilte selskaper slik dette er definert i skatteloven § 10–1, må det vurderes nærmere om og eventuelt hvordan dette kan innarbeides i aksjonærregisteret. Det er derfor nødvendig med enkelte endringer i ligningsloven § 6–11 slik at det blir mulig å innhente de nødvendige opplysningene også fra sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskap, samvirkeforetak og selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Departementet antar at omfanget av opplysningsplikten som utgangspunkt vil tilsvare den som gjelder for aksjeselskaper i dag. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–11.

Av ligningsloven § 6–5 tredje ledd første punktum følger det at et verdipapirregister ukrevet skal gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved realisasjon av aksjer. Som følge av at aksjonærmodellen ikke bare skal gjelde for aksjer, må denne bestemmelsen gjøres generell slik at den også omfatter andeler i de øvrige selskap mv. som aksjonærmodellen skal gjelde for. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–5.

Det er også nødvendig å gjøre andre endringer i aksjonærregisteret, før aksjonærmodellen kan tre i kraft. Det må blant annet utvikles slik at en har en konto pr. aksjeeier, der aksjeeiers totale aksjeportefølje fremgår. Den enkelte transaksjon må også gis en egen identitet, slik at skjermingsfradrag kan regnes for hver aksje. Videre er det nødvendig med utvikling av aksjonærregisteret for å ta hensyn til fremføring av ubenyttet skjermingsfradrag.

Det må også utarbeides rutiner for innberetning og fastsetting av kostpris. Når aksjonærmodellen trer i kraft fra og med inntektsåret 2006, vil skattyters plikt til å gi opplysninger om kostpris følge direkte av ligningsloven kapittel 4.

Som nevnt må det gjøres en betydelig utvikling av aksjonærregisteret før aksjonærmodellen innføres. Ligningsmyndighetene er derfor avhengig av at flest mulig opplysninger er på plass før de nye skattereglene trer i kraft. I og med at kostprisen får betydning med en gang aksjonærmodellen er innført, er det nødvendig at innhenting og fastsetting av kostpris for de aksjer mv. som allerede er ervervet begynner i god tid før aksjonærmodellen innføres. Dette vil kreve en betydelig ekstrainsats fra ligningsmyndighetene, og departementet legger derfor til grunn at det vil være nødvendig å sette i

gang dette arbeidet allerede fra innlevering av selvangivelsen for 2004, det vil si i løpet av våren 2005. Det er særlig aksjer i selskaper som ikke er børsnoterte som det er nødvendig med særskilt kontroll av.

Det er derfor nødvendig med en særskilt hjemmel som gir ligningsmyndighetene rett til å kreve opplysninger fra aksjonærer om kostpris mv. før aksjonærmodellen er innført. Det vises til forslaget til overgangsregel. I bestemmelsen forslås også en forskriftshjemmel som gir departementet adgang til å fastsette nærmere retningslinjer om innhenting av kostpris frem til innføring av aksjonærmodellen.

5.6.9 Skattemessig behandling av aksjer mv. ved utflytting

Aksjonærmodellen innebærer at tilbakeholdt overskudd i selskapet ikke blir beskattet på aksjonærens hånd før det deles ut som utbytte, eller gjennom gevinstbeskatningen når aksjen realiseres. Dersom overskudd holdes tilbake i et selskap, kan det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet. Innføring av fritaksmodellen vil kunne forsterke dette. Over tid kan dette medføre at det knytter seg store latente gevinster til aksjene i slike selskaper.

Så lenge en personlig aksjonær er skattemessig bosatt i Norge, vil han være skattepliktig hit for aksjegevinster innenfor rammen av aksjonærmodellen. Etter gjeldende rett finnes det ingen generell regel om skatteplikt til Norge for gevinst på aksjer i norske selskaper, når skattyter er skattemessig bosatt i utlandet. Dersom skattyter har vært bosatt i Norge i løpet av de siste fem årene før salg av aksjer og andeler mv. i norske selskaper (regnet fra utløpet av utflyttingsåret), kan det imidlertid oppstå skatteplikt til Norge for gevinster ved realisasjonen, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd. Bestemmelsen gjelder bare for fysiske personer. I flere skatteavtaler har Norge fraskrevet seg retten til å anvende 5-årsregelen for aksjegevinster. Skatteplikt til Norge kan også oppstå etter regelen i skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b om skatteplikt for virksomhet som drives eller bestyres i Norge.

Etter gjeldende skatteregime kan personlige skattytere som eier aksjer, ha skattemessige incentiver til å flytte ut fra Norge før aksjene realiseres. Dette kan være tilfelle dersom det er betydelige gevinster knyttet til aksjene, og skattlegging av gevinsten i utlandet vil være lavere enn en eventuell skattlegging i Norge. I tilfeller hvor overskudd har vært holdt tilbake i selskapet, og det derfor er knyttet store latente gevinster til aksjene, vil innførin-

gen av aksjonærmodellen og fritaksmetoden kunne forsterke disse incentivene.

Departementet vil i oppfølgingen av reformen vurdere om det er vesentlige grunner til å foreslå endringer i det gjeldende skatteregimet, og eventuelt foreslå gevinstbeskatning på latente aksjegevinster mv. i tilknytning til utflytting. Det primære formålet med regler om skatteplikt for aksjegevinster mv. ved utflytting, vil være å ramme tilfeller der utflyttingen bærer preg av tilpasninger. Siktemålet må være at den fortjeneste som er opptjent mens skattyteren er bosatt i Norge, skal være gjenstand for skatteplikt til Norge.

Ved en vurdering av en slik utflyttingsskatt må det også tas hensyn til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Disse forpliktelsene kan legge visse begrensninger på hvordan slike regler om beskatning ved utflytting kan utformes. Det vil her særlig være EØS-rettens regler om likebehandling og fri bevegelse av kapital mv., som vil sette skranker for en eventuell utflyttingsskatt.

5.6.10 Overgang fra gjeldende system

5.6.10.1 Opphevelse av delingsmodellen for aksjonærer

Innføring av aksjonærmodellen, i kombinasjon med en reduksjon av marginalsattesatsene for lønnsinntekter, vil medføre at delingsmodellen kan avvikles for aksjonærer. Avviklingen vil skje med virkning fra og med 1. januar 2006. Avviklingen vil få betydning for inntekter opptjent i selskapet i inntektsåret 2005, som etter dagens delingsmodell for aksjonærer skulle vært beskattet som personinntekt for aksjonæren i 2006.

Det vises til at departementet har nedsatt et utvalg som skal vurdere mulighetene for uttaksbeskatning av personlig næringsdrivende. I mandatet fremgår det at utvalget skal legge til grunn Regjeringens forslag til skjermingsmodell i St.meld. nr. 29 (2003–2004), men vurdere om, og i tilfelle hvordan, modellen lar seg bygge ut med en uttaksløsning for tidfesting av beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt for personlig næringsdrivende. Utvalget skal levere sin innstilling innen 15. desember i år, og departementet vil deretter sende forslaget på høring. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 kapittel 2, avsnitt 2.4.8. Departementet vil komme tilbake til oppheving av delingsmodellen for deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak i forbindelse med at det fremmes forslag til beskatningsmodell for personlig næringsdrivende. Departementet foreslår derfor at bestemmelsene i skatteloven §§ 12–10 til 12–17 om beregnet personinntekt beholdes uendret, men at bestemmelsenes

anvendelsesområde innskrenkes til ikke å omfatte aksjonærer. Det vises til forslag til overgangsregel om delingsreglens anvendelsesområde.

Som følge av at delingsmodellen for aksjonærer avvikles, vil også dagens forbud mot å omklassifisere utbytte til lønn for aksjonærer i delingsforetak, bortfalle.

5.6.10.2 Fremføring av ubenyttet godtgjørelse

Etter dagens regler har skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge rett til fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10–12. Dette gjelder likevel bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Godtgjørelsesfradraget beregnes som motatt utbytte multiplisert med aksjeeierens skattesats for alminnelig inntekt. Dersom godtgjørelsen overstiger utlignet skatt av alminnelig inntekt i ligningsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år. Reglene for fremføring av underskudd gjelder så langt de passer, jf. skatteloven § 10–12 tredje og fjerde ledd.

Som nevnt i avsnitt 5.5, foreslår departementet å oppheve godtgjørelsesmetoden når aksjonærmodellen innføres, dvs. med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet legger imidlertid til grunn at retten til å fremføre ubenyttet godtgjørelse skal bestå, selv om godtgjørelsesmetoden oppheves når aksjonærmodellen begynner å virke. På denne bakgrunn vil departementet foreslå å innføre en overgangsregel som innebærer at ubenyttet godtgjørelse på tidspunktet for opphevelse av skatteloven § 10–12, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i inntil 10 år etter det året godtgjørelsen refererer seg til.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til § 10–12.

5.6.11 Administrative og økonomiske konsekvenser

Aksjonærmodellen vil isolert sett stille relativt store krav til innrapportering av opplysninger fra de utdelende selskaper og deres aksjonærer. Dette er nødvendig for å sikre riktig skjerming av aksjeutbytte og korrekt skattemessig behandling av aksjegevinster og -tap. På den annen side gjør aksjonærmodellen det mulig å avvikle gjeldende delingsmodell for aktive aksjonærer. Godtgjørelsessystemet for aksjeutbytte og RISK-systemet for beregning av aksjegevinster og -tap, vil også kunne avskaffes.

Gjeldende RISK-regler skal hindre økonomisk dobbeltbeskatning av tilbakeholdt overskudd ved å

oppregulere skattemessig inngangsverdi med tilbakeholdt skattlagt overskudd ved beregning av aksjevinster og -tap. Reglene er svært kompliserte, og medfører omfattende rapporteringsplikter både for selskapene og aksjonærene. Samlet sett legger departementet til grunn at innføringen av aksjonærmodellen til erstatning for delingsmodellen, godtgjørelsessystemet og RISK-systemet, ikke vil medføre økt administrativ belastning verken for selskapene eller aksjonærene.

For ligningsmyndighetene stiller aksjonærmodellen store krav til informasjonsbehandling og kontroll, jf. avsnitt 5.6.8. Departementet viser imidlertid til at det fra og med inntektsåret 2004 ble opprettet et sentralt aksjonærregister som omfatter aksjer i norske aksjeselskap. Dette registeret kan etter departementets syn tilpasses slik at den nødvendige informasjon kan lagres, og de nødvendige beregninger kan foretas, maskinelt. Et velfungerende aksjonærregister som tilpasses aksjonærmodellens behov, vil avhjelpe kompleksiteten i systemet, både

for ligningsmyndighetene og skattyterne. Avviklingen av delingsmodellen og avskaffelse av godtgjørelses- og RISK-systemet medfører i tillegg betydelige forenklinger for ligningsmyndighetene.

Det vil imidlertid være nødvendig med omfattende endringer i aksjonærregisteret. Videre vil det bli en krevende oppgave å kvalitetssikre de opplysninger som skal legges inn i registeret. Total kostnadsramme for tekniske endringer i aksjonærregisteret, og kontrollarbeid knyttet til aksjonærmodellen i perioden frem til og med 2008, er anslått til 171,5 mill. kroner. Kostnadsanslaget er usikkert. I budsjettet for 2005 er det foreslått avsatt 38,5 mill. kroner til dette formålet.

Provenyet av aksjonærmodellen i det enkelte år vil være usikkert som følge av store årlige svingninger i aksjeinntektene. Det er også usikkert hvordan aksjonæren vil tilpasse seg aksjonærmodellen i valget mellom om å ta ut lønn eller utbytte. Provenyet fra utbytteskatten anslås på svært usikkert grunnlag til om lag 3 mrd. kroner.

6 Fritaksmetoden

6.1 Innledning og oppsummering

Departementet foreslår at det innføres en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller aksjonærer som er selskaper (selskapsaksjonærer). Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap. For øvrig vil selskaper være løpende skattepliktig for sine inntekter som i dag.

Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.

Fritaksmetoden harmonerer med det uttaksprinsipp som ligger til grunn for aksjonærmodellen, jf. kapittel 5, og som medfører at aksjeinntekter som overstiger risikofri avkastning, beskattes når de tas ut av selskapssektoren.

Sammenlignet med dagens system vil fritaksmetoden medføre at likningsmyndighetene oppnår administrative besparelser, mens selskapene vil få reduserte etterlevelseskostnader. I kombinasjon med aksjonærmodellen for personlige aksjonærer, gjør fritaksmetoden det mulig å oppheve RISK- og godtgjørelsesreglene i sin helhet. Også delingsreglene kan avskaffes.

Med fritaksmetoden vil det bli større grad av skattemessig likebehandling av investeringer i Norge og utlandet. Skattefritaket for norske selskaper vil gjelde tilsvarende for aksjeinntekter til eller fra selskaper hjemmehørende i andre EØS-land. Fritaksmetoden vil derved være i samsvar med EØS-avtalens krav om de fire friheter mv., og fjerne usikkerheten som det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse representerer i forhold til EØS-avtalen.

Innføring av fritaksmetoden vil føye seg inn i en internasjonal trend, der godtgjørelsessystemer utvikles og ofte erstattes med skattefritak for aksjeinntekter som tilfaller selskaper.

Ved vurderingen av hvilke former for selskaper

mv. som skal kunne oppebære skattefrie inntekter under fritaksmetoden, er det lagt vekt på hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform. Det foreslås at fritaksmetoden skal gis anvendelse for aksjeselskaper og flere former for selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskaper. Dessuten foreslås at foreninger, stiftelser, visse konkurs- og administrasjonsbo, kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskaper og selskaper mv. som er heleid av staten skal omfattes. Også tilsvarende utenlandske selskaper mv. vil falle inn under fritaksmetoden.

Departementets forslag innebærer at inntekt på aksjer og eierandeler i visse andre selskaper som er likestilt med aksjeselskaper, vil kunne innvinnings skattefritt under fritaksmetoden. Motsatsen er at det ikke gis fradragsrett for tilsvarende tap. Det foreslås at fritaksmetoden også skal omfatte gevinst og tap på derivater med aksjer mv. som underliggende objekt.

Departementet foreslår ingen endringer i reglene om fradragsrett for gjeldsrenter. Dette innebærer at selskaper vil ha rett til fradrag for renter på gjeld til finansiering av aksjeinvesteringer mv. som genererer skattefrie inntekter. Fritaksmetoden medfører at selskapene ikke kan kreve fradrag for andre kostnader som har tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden.

En generell anvendelse av fritaksmetoden på grenseoverskridende aksjeinntekter vil åpne for tilpasningsmuligheter ved at virksomhet flyttes til selskaper hjemmehørende i lavskatteland, samt at det foretas arbitrasjeforretninger med slike selskaper. Dessuten kan det bidra til skadelig skattekonkurranse ved at Norge blir attraktivt som gjennomstrømningsland, der aksjeinntekter fra lavskatteland fases gjennom norske holdingselskaper til utenlandske, bakenforliggende eiere. For å motvirke dette, foreslås at fritaksmetoden avgrenses mot inntekt på investeringer i lavskatteland utenfor EØS, samt mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS. Dessuten vil ikke fritaket gjelde for kildeskatt på utbytte som tilfaller selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

Departementet foreslår en regel om at retten til å utnytte generell skatteposisjon skal falle bort, der-

som det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon har vært det overveiende motiv for en transaksjon.

Fritaksmetoden vil også gjelde for selskaper som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, de særlige reglene for kraftforetak eller den særskilte skatteordningen for rederiselskaper. Fritaksmetoden medfører at det blir noe lettere å nyttiggjøre seg ubeskattet skipsfartsinntekt utenfor rederskatteordningen.

Det foreslås at fritaksmetoden gis virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004 (dagen for fremleggelsen av skattemeldingen). Med et slikt virkningstidspunkt for gevinster og tap hindres at det oppstår mulighet for tilpasninger, ved at aksjetap fremskyndes til realisasjon før fritaksmetoden begynner å virke, mens realisasjoner med gevinst utsettes til etter dette tidspunkt. Det foreslås imidlertid en overgangsregel for inntektsåret 2004 som innebærer at skattyters netto aksjetap realisert i perioden 26. mars til 31. desember 2004 kan føres til fradrag mot netto aksjegevinster realisert før dette tidspunktet.

Inntektsåret 2004 og 2005 vil utgjøre en overgangsperiode der fritaksmetoden kommer til anvendelse for selskapsaksjonærer, mens systemet med RISK og godtgjørelse vil gjelde for personlige aksjonærer inntil aksjonærmodellen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006. For å hindre tilpasningsmuligheter med formål at personlige aksjonærer skal tilordnes forhøyede RISK-beløp for inntektsårene 2004 og 2005, og derved oppnå tilsvarende forhøyet skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres, foreslås en viss nedbygging av RISK-metoden for disse inntektsårene.

Det foreslås en overgangsregel om inntektsføring i selskapet, i den utstrekning dette i 2005, utover beskattet kapital, også deler ut netto aksjegevinster som selskapet har oppebåret skattefritt i tidsrommet fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2004, til aksjonærer som har rett til godtgjørelse for det mottatte beløp. Dette for å motvirke at den senere innfasingen av aksjonærmodellen, skal gjøre det mulig at selskapet oppebærer skattefrie aksjegevinster etter fritaksmetoden, som deretter deles ut til aksjonær med rett til full godtgjørelse. For inntektsårene 2004 og 2005 foreslås også visse tilpasninger i beregningsgrunnlaget for korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10–5.

I avsnitt 6.2 gis en kort oversikt over gjeldende rett for beskatning av aksjeinntekter mv. Avsnitt 6.3 omhandler Skaugutvalgets vurderinger av den skattemessige behandling av aksjeinntekter innenfor selskapssektoren, samt Regjeringens forslag i skattemeldingen. Finanskomiteens merknader til

fritaksmetoden i Innst. S. nr. 232 (2003–2004) presenteres i avsnitt 6.4. Departementets vurderinger og forslag fremkommer i avsnitt 6.5.

6.2 Gjeldende rett

Det gjeldende systemet for beskatning av aksjeinntekter ble innført ved skattereformen i 1992. Utgangspunktet er at aksjeinntekter beskattes på samme måte, uavhengig av om de tilfaller selskaper eller personlige aksjonærer. Beskrivelsen i avsnitt 5.2 av systemet med RISK-regulering av aksjer og godtgjørelsesfradrag ved utbyttebeskatningen, gjelder derfor tilsvarende for aksjeinntekter som innvinnes av selskapsaksjonærer. Også reglene om korreksjonsbeskatning ved utdeling av utbytte bestående av inntekt som det knytter seg latente skatteforpliktelse til, kommer til anvendelse ved utbytteutdeling til selskapsaksjonær.

Ved eierkjeder av selskaper kan det oppstå kjebebeskatning når aksjer realiseres dersom RISK som tilordnes aksjene i et selskap, ikke reflekterer økning av beskattet inntekt i underliggende selskap. Det er derfor innført regler om såkalt realisasjons-RISK og konsern-RISK, som har til formål å sikre RISK-regulering over flere eierledd. Reglene om realisasjons-RISK kommer til anvendelse når et selskap realiserer aksjer som har vært gjenstand for RISK-regulering, og medfører at aksjene i det realiserende selskapet tilordnes RISK-beløp tilsvarende akkumulert RISK-beløp på de realiserede aksjene. Tilordning av realisasjons-RISK skjer samtidig med den ordinære RISK-reguleringen, dvs. pr. 1. januar i året etter realisasjonen. Reglene om konsern-RISK medfører at morselskap og datterselskaper i inntil tre nivåer kan registrere seg som RISK-konsern. I hvert av eierleddene må det være en direkte eierandel til minst 90 pst. av kapitalen i det underliggende selskapet. Morselskap i RISK-konsern vil løpende bli tilordnet RISK-beløp som reflekterer endring av tilbakeholdt beskattet inntekt i datterselskapene.

På samme måte som personlige aksjonærer, er selskapsaksjonærer skattepliktig for utbytte og gevinst på utenlandske aksjer, uten rett til RISK-regulering eller godtgjørelsesfradrag. Dersom utbytte blir kildebeskattet i utlandet, gis det rett til kredit i norsk skatt for kildeskatten. Selskapsaksjonærer kan også på nærmere vilkår kreve kredit for skatt som er betalt i utlandet av inntekten som ligger til grunn for utbyttet (underliggende skatt). Dette forutsetter at selskapsaksjonæren eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske selskapet.

Utbytte fra norske selskaper til aksjonærer hjemmehørende i utlandet er gjenstand for kildebeskatning i Norge. Kildeskattesatsen er 25 pst., men Norge har i en rekke skatteavtaler fraskrevet seg retten til å anvende denne satsen fullt ut. Satsen er som regel redusert til 15 pst. For utbytte fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap er satsen vanligvis redusert til 5 pst. Tabell 3.5 i skattemeldingen gir oversikt over en del skatteavtalers maksimumssatser for kildebeskatning av utbytte ut fra Norge.

6.3 Forslag i NOU 2003: 9 og St.meld. nr. 29 (2003–2004)

6.3.1 Skaugutvalgets innstilling – NOU 2003: 9

I Skaugutvalgets innstilling er det pekt på at hensynet til likebehandling mellom ulike typer aksjonærer kan tale for å innføre aksjonærmodellen både for personlige aksjonærer og for selskaper. Det påpekes imidlertid at dette kan føre til kjedebeskatning for aksjeinntekter som overstiger alternativavkastningen, noe som vil hemme kapitalmobiliteten innenfor næringslivet, jf. innstillingen side 218.

Videre er det i innstillingen vist til at det med de gjeldende reglene om RISK og godtgjørelse kan foretas skattefri flytting av all avkastning innenfor konserner, dvs. at kapitalmobiliteten ivaretas på en bedre måte enn om aksjonærmodellen innføres for selskaper. Utvalget hadde ikke tid til å foreta en tilstrekkelig grundig vurdering av alternative løsninger, og anbefaler derfor i innstillingen at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse videreføres inntil videre.

I innstillingen er det imidlertid fremhevet at beskatningen av aksjeinntekter innenfor selskapssektoren bør vurderes nærmere i forbindelse med oppfølgingen av innstillingen. Det pekes på muligheten for å innføre en modell med skattefritak for selskapers aksjeinntekter, jf. innstillingen side 218.

Beskatning av aksjeinntekter innenfor selskapssektoren ble i svært liten grad omtalt av instansene som avga høringsuttalelse om innstillingen.

6.3.2 Skattemeldingen – St.meld. nr. 29 (2003–2004)

I skattemeldingen foreslår Regjeringen innføring av en fritaksmetode innenfor selskapssektoren. Det innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av utbytte og gevinst på aksjer, samtidig som fradragsretten for tilsvarende aksjetap bortfaller.

Det er pekt på at fritaksmetoden er fordelaktig ved at den forhindrer kjedebeskatning, øker kapitalmobiliteten i næringslivet og medfører en forenkling av skattesystemet. Dessuten er det fremhevet at fritaksmetoden ikke har noen usikker side mot EØS-avtalen, og at det internasjonalt er en trend at det innføres skattefritak for aksjeinntekter som tilfaller selskaper.

I skattemeldingen legges det til grunn at fritaksmetoden som utgangspunkt bør gjelde for aksjeselskaper og likestilte selskaper, og at det er avkastning på investeringer i slike selskaper (gevinst og utbytte) som vil kvalifisere for skattefritak. Også selskapers gevinst ved uttak av aksjer forutsettes omfattet av fritaksmetoden.

Det påpekes at fritaksmetoden kan åpne for uønskede tilpasningsmuligheter, med tilhørende risiko for provenytnap. Dette gjelder blant annet muligheten for å overføre eiendeler uten gevinstbeskatning ved at overdragelsen gis form av skattefri aksjetransaksjon, samt at fritaksmetoden kan gjøre det mer attraktivt med skattemotivert kjøp og salg av aksjer i selskaper med generelle skatteposisjoner. Departementet varsler at det vil vurdere nærmere særskilte regler som kan forebygge tilpasninger som nevnt.

Videre redegjøres det for at fritaksmetoden i utgangspunktet kan åpne for uønskede tilpasninger over landegrensene. Det kan oppstå økte incentiver til utflytting av virksomhet til land med lav selskapsbeskatning, og til å foreta arbitrasjeforretninger med selskaper hjemmehørende i lavskatteland. En generell innføring av fritaksmetoden kan medføre at Norge blir benyttet som «mellomliggende» land for skattegunstig overføring av inntekter fra tredjeland til lavskatteland.

I skattemeldingen varsles at det vil bli foretatt en gjennomgang av NOKUS-reglene, med sikte på mulig utvidelse av anvendelsesområdet. Innenfor sitt virkeområde vil NOKUS-reglene sikre beskatning av inntekter som ellers ikke ville blitt beskattet i Norge. Det pekes også på mulige begrensninger av fritaksmetoden, som vil ta bort eller redusere skatteincentivene til å foreta utenlandsinvesteringer og -transaksjoner når NOKUS-reglene ikke kan anvendes. En mulighet er at fritaksmetoden ikke gjøres gjeldende for inntekt på aksjer i utenlandske selskaper som beskattes under et visst minstenivå. Det åpnes videre for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS. Dessuten varsles at det vil bli foretatt en nærmere vurdering av fradragsretten for kostnader som knytter seg til skattefrie aksjeinntekter.

Departementet foreslår at fritaksmetoden skal gjelde for aksjegevinster/ -tap som realiseres 26.

mars 2004 eller senere. Også den delen av en aksjegevinst som skriver seg fra perioden før virkningstidspunktet foreslås fritatt fra beskatning, med tilsvarende behandling av latente aksjetap på virkningstidspunktet. Skattefritaket for utbytte foreslås gitt virkning for utbytter som innvinnes 1. januar 2004 eller senere.

Det påpekes at fritaksmetoden medfører at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse blir uten direkte betydning for selskapsaksjonærer fra og med inntektsåret 2004. Systemet vil imidlertid videreføres for personlige aksjonærer fram til aksjonærmodellen innføres med virkning fra og med inntektsåret 2006. Ved innføring av aksjonærmodellen er det foreslått at skjermingsgrunnlaget for personlige aksjonærer skal settes lik inngangsverdien av aksjen, medregnet akkumulert RISK. For å unngå tilpasninger ved at personlige aksjonærer oppregulerer sine skjermingsgrunnlag i forkant av at aksjonærmodellen innføres, foreslås at reglene om realisasjons-RISK oppheves med virkning fra 26. mars 2004. Videre foreslås at reglene om konsern-RISK oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2004.

I skattemeldingen er det lagt til grunn at fritaksmetoden også skal gjelde for selskaper som beskattes etter den særskilte ordningen for rederiselskaper. Videre foreslås at fritaksmetoden skal komme til anvendelse for selskaper som beskattes etter særreglene for kraftforetak, samt for selskaper som driver virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Departementet varsler at det vil vurdere nærmere om det er behov for tilpasning av reglene i de nevnte særskatteregimene som følge av at fritaksmetoden innføres.

Det legges til grunn at gjeldende regler om skattefritak ved omorganiseringer i næringslivet må videreføres under fritaksmetoden, men at det kan være behov for visse innstramminger.

Det varsles at Regjeringen vil komme tilbake med konkrete lovforslag om fritaksmetoden mv. i forbindelse med fremleggelsen av budsjettet for inntektsåret 2005.

6.4 Innst. S. nr. 232 (2003–2004)

Innst. S. nr. 232 (2003–2004) inneholder Stortingets finanskomite sin innstilling om Regjeringens forslag til skattereform. Komiteens merknader til fritaksmetoden er inntatt i innstillingens avsnitt 8.2.

Finanskomiteen er enig i at kjedebeskatning bør unngås, og ser at fritaksmetoden vil innebære en administrativ forenkling i forhold til dagens RISK- og godtgjørelsesregler, som dermed kan avvikles. Komiteen ser også behovet for å innføre reg-

ler som sikrer skattemessig likebehandling mellom selskapsaksjonærer i Norge og andre EØS-land.

Komiteen viser til at det i meldingen heter at fritaksmetoden kan åpne for uønskede tilpasninger med tilhørende risiko for tap av skattefundamenter, og at regler som vil fjerne eller redusere incentivene til uønskede tilpasninger vil bli vurdert.

Flertallet i komiteen, alle unntatt medlemmene fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre, finner det vanskelig å ta stilling til forslaget om en fritaksmetode inntil det foreligger en nærmere vurdering av hvordan uønskede tilpasninger kan forhindres.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet foreslår at Regjeringen i løpet av høsten 2004 skal komme tilbake med en nærmere redegjørelse for hvordan det kan gjøres begrensninger i fritaksmetoden som fjerner eller reduserer mulighetene for uønskede tilpasninger.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre støtter forslaget om fritaksmetoden, og forutsetter at det blir vurdert tiltak for å hindre uønskede tilpasninger som følge av fritaksmetoden.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet påpeker at fritaksmetoden kan medføre at alt innmatsalg og alle større investeringskontrakter med aksjeselskap som selger kan skje som aksjesalg, eventuelt etter en fisjon, for å unngå beskatning på selskapets hånd. De mener videre at fritaksmetoden favoriserer investorer som har investert gjennom et selskap, fremfor personer som eier aksjer direkte, dersom disse ønsker å reinvestere, og ber om at overgangsordninger vurderes. Disse medlemmene mener at Regjeringens forslag til innfasing av fritaksmetoden for aksjegevinster og -tap virker lite hensiktsmessig når det gjelder symmetri, og at det rammer helt vilkårlig. Hensynet til de mange selskaper som kan bli rammet betinger at et eventuelt bortfall av fradragsretten for aksjetap ledes av en overgangsmodell.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader om aksjonærmodellen, hvor disse medlemmer skisserer et system for kapitalbeskatning som krever videreføring av godtgjørelsesmetoden.

6.5 Departementets vurderinger og forslag

6.5.1 Innledning

Departementet foreslår å innføre fritaksmetoden i samsvar med vurderingene som ble gjort i skattemeldingen.

Avsnitt 6.5.2 omhandler hvilke selskapsformer mv. som foreslås omfattes av fritaksmetoden, samt hvilke inntekter og tap som skal være unntatt fra henholdsvis beskatning og fradragsføring. I fremstillingen for øvrig vil fokus først og fremst være rettet mot aksjeselskapers inntekt på aksjeinntekter. Selv om det ikke uttales direkte, vil vurderingene normalt gjøre seg tilsvarende gjeldende for andre skattytere og inntekter som omfattes av fritaksmetoden.

I avsnitt 6.5.3 redegjøres for den skattemessige behandling av kostnader som har tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden.

Departementet har lagt vekt på å utforme regler som skal motvirke uønskede tilpasninger som følge av fritaksmetoden. I avsnitt 6.5.4. og 6.5.5. foreslås visse begrensninger av fritaksmetodens anvendelsesområde for å hindre grenseoverskridende tilpasninger. I avsnitt 6.5.6 vurderes behovet for tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform som følge av fritaksmetoden, mens det i avsnitt 6.5.7 fremmes forslag til regel som skal hindre skattemotiverte salg av selskaper med generelle skatteposisjoner.

Implementeringen av fritaksmetoden for særskatteregimene er omhandlet i avsnitt 6.5.8, og i avsnitt 6.5.9 redegjøres for hvordan fritaksmetoden skal praktiseres for selskaper som eier investeringer indirekte gjennom deltakerlignede selskaper. I avsnitt 6.5.10 varsler departementet en gjennomgang av betydningen av fritaksmetoden for reglene om skattefritak ved omorganiseringer mv.

Avsnitt 6.5.11 omhandler overgangen fra det gjeldende systemet til fritaksmetoden, herunder med forslag til virkningstidspunkt og overgangsregel for inntektsåret 2004. Som det fremgår er det også i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden lagt vekt på å unngå at det oppstår uønskede tilpasningsmuligheter. Det samme gjelder for overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft for personlige aksjonærer, jf. avsnitt 6.5.12.

I avsnitt 6.5.13 er det redegjort for økonomiske og administrative konsekvenser av fritaksmetoden.

6.5.2 Fritaksmetodens anvendelsesområde

6.5.2.1 Former for selskaper mv. som omfattes

(i) Utgangspunkter

Fritaksmetodens anvendelsesområde må avgrenses med hensyn til subjektene som skal omfattes. Subjektspørsmålet gjelder hvilke skattytere som kan oppbære skattefrie inntekter etter fritaksmetoden, og som ikke vil ha fradragsrett for tilsvarende tap. Slike subjekter omtales i det følgende som kvalifiserende.

Objektspørsmålet gjelder hvilke inntekter og tap som skal omfattes av fritaksmetoden. I utgangspunktet er det bare utbytte og gevinst på eierandeler i visse selskaper mv. som kan kvalifisere for skattefritak, mens tilsvarende tap ikke vil gi rett til fradrag. Inntekt på andeler i selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden benevnes kvalifiserende inntekt, mens eierandelene tilsvarende benevnes kvalifiserende eierandeler.

I det følgende vil fremstillingen først og fremst fokusere på inntektssituasjonen. Der inntekt er skattefri etter fritaksmetoden, vil imidlertid tilsvarende tap ikke gi rett til fradrag.

Skattefritak etter fritaksmetoden forutsetter at kvalifiserende inntekt mottas av et kvalifiserende subjekt. Både i forhold til subjekt- og objektspørsmålet må det foretas en avgrensning av hvilke former for selskaper mv. som skal omfattes av fritaksmetoden.

Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som bør omfattes av fritaksmetoden som subjekt, har departementet blant annet lagt vekt på forholdet til aksjonærmodellen. Et bærende prinsipp bak fritaksmetoden er at inntekter som omfattes av skattefritaket ikke kan overføres fra selskapssektoren til fysiske personer, uten at det oppstår beskatning av avkastning ut over den risikofrie avkastningen. I utgangspunktet vil det derfor være en generell forutsetning for å inkludere et subjekt under fritaksmetoden at (videre)utdeling til fysisk person beskattes på personens hånd, eventuelt med skjerming etter aksjonærmodellen. Det vil imidlertid forekomme situasjoner der denne forutsetningen ikke er avgjørende, typisk i tilfeller der hensynet til å motvirke aktive tilpasninger til fritaksmetoden ikke gjør seg gjeldende. Departementet vil i tiden fremover være oppmerksom på tilpasninger som har til formål å kunne fase inntekter fra selskaps- til personsektoren, uten at avkastning ut over risikofri avkastning blir beskattet.

På den annen side har ikke departementet oppstilt noen forutsetning om at juridiske personer som omfattes som subjekter under fritaksmetoden, skal ha eiere med rett til overskuddet. I motsatt fall ville det oppstått en skattemessig forskjellsbehandling av virksomhet, avhengig av om den organiseres i selskap eller i en juridisk person uten eiere. Det vises også til at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse kommer til anvendelse for utbytte og gevinster som tilfaller skattesubjekter uten eiere.

Departementet har videre lagt til grunn at fritaksmetoden bare skal omfatte inntekt som er vunnet direkte ved en kapitalinvestering. Dette vil typisk være utbytte og realisasjonsgevinst på eieran-

del. Som utbytte skal i denne sammenheng anses slik verdioverføring som omfattes av skatteloven § 10–11 annet ledd, jf. tredje ledd, såfremt den skjer på en eierandel som er kvalifiserende under fritaksmetoden. Et selskap kan ha inntekt fra et underliggende selskap som ikke er utbytte eller gevinst på selve eierandelen, men som er vunnet ved samhandel eller på annet grunnlag. Slik inntekt vil ikke omfattes av fritaksmetoden, selv om eierforholdet er en forutsetning for eller har vært avgjørende for samhandelen mv.

Etter gjeldende regler er rett til godtgjørelse betinget av at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet, jf. skatteloven § 10–12 annet ledd annet punktum. Departementet går inn for å videreføre lovlighetskravet som et vilkår for at utbytte skal kvalifisere for skattefritaket under fritaksmetoden. Hvorvidt utbytte fra selskaper hjemmehørende i utlandet er lovlig utdelt, må vurderes på bakgrunn av reglene i det aktuelle landet. Det vises også til avsnitt 5.6.4, der det legges til grunn at tilsvarende lovlighetskrav skal gjelde for å få rett til skjerming av utbytte etter aksjonærmodellen.

I skattemeldingen avsnitt 10.4.1 ble følgende lagt til grunn for anvendelsesområdet til fritaksmetoden:

«Utgangspunktet er at fritaksmetoden bør gjelde for aksjeselskaper og likestilte selskaper, og at det er avkastning på investeringer i slike selskaper (gevinst og utbytte) som vil kvalifisere for skattefritak.»

Departementets forslag til anvendelsesområde for fritaksmetoden er i samsvar med utgangspunktet gitt i skattemeldingen. I avsnitt 6.5.2.1 (ii) redegjøres nærmere for fritaksmetodens anvendelse innenfor det nevnte utgangspunktet, mens det i avsnitt 6.5.2.1 (iii) foreslås at fritaksmetoden gis anvendelse for visse selskaper mv. som ikke er likestilt med aksjeselskaper. Avsnitt 6.5.2.1 (iv) omhandler selskaper mv. som er hjemmehørende i utlandet.

(ii) Aksjeselskaper og likestilte selskaper mv.

Aksjeselskaper er fritaksmetodens kjernesubjekt. Aksjer i slike selskaper vil være det sentrale eksempelet på kvalifiserende eierandel, mens gevinst og utbytte på aksjer vil være kvalifiserende inntekt. Typetilfellet av skattefri inntekt under fritaksmetoden blir således aksjeselskapers utbytte på eller gevinst ved realisasjon av aksjer.

Ved siden av aksjeselskaper vil *allmennaksjeselskaper* og avkastning på aksjer i allmennaksjeselskaper omfattes, uavhengig av om selskapet er børsnotert eller ikke.

Etter skatteloven § 10–1 første ledd regnes selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2–2 bokstav b til e som likestilt med aksjeselskap. Bestemmelsen regulerer anvendelsesområdet for skatteloven §§ 10–2 til 10–6 om konsernbidrag og korreksjonsinntekt mv., samt skatteloven §§ 10–11 til 10–13 om utbyttebeskatning.

Hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform, tilsier at selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskap bør omfattes av fritaksmetoden både som subjekt og investeringsobjekt, med mindre særlige forhold begrunner en annen løsning. Den skattemessige behandlingen av avkastning på eierandeler er av betydning for det utstedende selskaps tilgang på egenkapital. Strengere beskatning av avkastning på visse eierandeler kan vanskeliggjøre egenkapitaltilgangen for disse selskapene.

Departementet foreslår derfor at likestilte selskaper som nevnt i skatteloven § 2–2 første ledd bokstav b og c, dvs. *sparebanker, andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringselskaper*, skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, og at avkastning på grunnfondsbevis i slike selskaper skal være kvalifiserende inntekt under fritaksmetoden.

Videre foreslås at *samvirkeforetak*, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstav d, skal omfattes som subjekt under fritaksmetoden. Dette innbefatter boligbyggelag som er regulert i lov om boligbyggelag. Rente (utdeling) på andel i samvirkeforetak skal være kvalifiserende inntekt. Slik rente er i dag skattepliktig som aksjeutbytte, men med tilhørende rett til godtgjørelsesfradrag. Fritaksmetoden vil derimot ikke gjelde kjøpsutbytte (bonus) som er fradragsberettiget på samvirkeforetakets hånd, uavhengig av om det er forhåndsgarantert eller ikke. Bakgrunnen er at kjøpsutbytte ikke har karakter av å være avkastning på kapitalandel, men derimot rabatt som beregnes på bakgrunn av mottakers samhandel med samvirkeforetaket. Fradragsberettiget kjøpsutbytte fra samvirkeforetak regnes etter gjeldende regler ikke som aksjeutbytte, jf. skatteloven § 10–11 femte ledd, men kan være skattepliktig som virksomhetsinntekt. Dette vil normalt være tilfelle for selskaper mv. som mottar kjøpsutbytte. Kjøpsutbytte vil fortsatt være skattepliktig hos mottaker når dette følger av gjeldende regler.

Andelshavere i samvirkeforetak kan vanligvis ikke disponere over andelene ved salg. I enkelte tilfeller vil det likevel kunne oppstå spørsmål om realisasjonsbeskatning av andelene. Dette gjelder dersom samvirkeretten og vedtektene åpner for likvidasjon/omdannelse av samvirkeforetaket, med utbetaling av foretaksformuen til andelshaverne. Det

foreslås at fritaksmetoden skal omfatte gevinst eller tap på andel i samvirkeforetak som likvideres/omdannes, uavhengig av om foretaksformuen fordeles mellom andelshaverne basert på kapitalandel eller samhandel.

Skatteloven § 2–2 første ledd bokstav e gir en generell angivelse av selskaper mv. som i henhold til skatteloven § 10–1 første ledd skal regnes som likestilt med aksjeselskap:

«[S]elskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital»

Verdipapirfond omfattes av denne bestemmelsen. I skatteloven § 10–1 tredje ledd første punktum er et verdipapirfond som eier én eller flere aksjer betegnet *aksjefond*. Det legges til grunn at aksjer i denne sammenheng må forstås slik at også andre egenkapitalinstrumenter og andeler i aksjefond omfattes.

Det foreslås at aksjefond skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, og at andeler i aksjefond skal være kvalifiserende eierandeler.

Departementets forslag medfører at visse selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskaper ikke vil omfattes av fritaksmetoden, verken som subjekt eller som investeringsobjekt. Dette gjelder blant annet obligasjonsfond.

I skatteloven § 10–1 tredje ledd annet punktum er obligasjonsfond definert som et verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer. Det legges til grunn at et obligasjonsfond heller ikke kan eie andre egenkapitalinstrumenter enn aksjer, eller andeler i aksjefond. Dette tilsier at det ikke er behov for å la fritaksmetoden omfatte obligasjonsfond som subjekt. Av skatteloven § 10–6 følger at obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp utdelt til andelshaverne. Det utdelte beløp blir etter gjeldende regler til gjengjeld beskattet på andelshavernes hånd uten rett til godtgjørelsesfradrag, jf. skatteloven § 10–12 annet ledd, tilsvarende renter på obligasjoner. Utdeling fra obligasjonsfond bør derfor ikke være kvalifiserende inntekt under fritaksmetoden, da det ellers ikke vil bli foretatt effektiv beskatning av slik inntekt innenfor selskapssektoren.

Enkelte boligselskaper (borettslag og boligaksjeselskap) lignes ikke som selskaper, i stedet foretas deltakerligning etter skatteloven § 7–12. For selskaper mv. som deltakerlignes er det ingen direkte problemstilling hvorvidt fritaksmetoden kommer til anvendelse. Når det gjelder den skattemessige behandling av deltakerne i slike selskaper mv., vises til avsnitt 6.5.9.

(iii) Juridiske personer som ikke er likestilt med aksjeselskap

Hensynet til likebehandling uavhengig av organisasjonsform tilsier at også enkelte juridiske personer som ikke regnes som likestilt med aksjeselskap etter skatteloven § 10–1 første ledd, jf. § 2–2 første ledd bokstav b til e, bør omfattes av fritaksmetoden.

Interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper, selskapslignes selv om deltakerne har et proratisk, men ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Departementet foreslår at slikt selskap skal være kvalifiserende subjekt. Tilsvarende foreslås at avkastning på eierandel i interkommunalt selskap skal være kvalifiserende inntekt.

Videre foreslås at *statsforetak samt andre skattesubjekter som er heleid av staten*, skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden. Dette får ikke praktisk betydning for selskaper mv. som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2–30. Det er ikke aktuelt å la fritaksmetoden komme til anvendelse for avkastning på eierandeler i statseide selskaper mv., da staten er fritatt fra beskatning etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav b.

Departementet foreslår videre at noen juridiske personer som ikke er selskaper skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden. Dette gjelder juridiske personer som ikke har eiere som kan motta utbytte eller realisere eierandel. Det er derfor ikke aktuelt at de omfattes av fritaksmetoden som investeringsobjekter.

Det foreslås at *foreninger og stiftelser* skal være subjekter under fritaksmetoden. Foreninger har ikke eiere, men medlemmer. Stiftelser har verken eiere eller medlemmer. Dersom en forening eller stiftelse (eller annet subjekt som omfattes av fritaksmetoden) ikke har erverv til formål, kan skattefritak følge allerede av skatteloven § 2–32.

Konkursbo beskattes som et selvstendig subjekt, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstav h, men skatteplikten er begrenset slik at det ikke foretas beskatning av inntekt som oppstår i forbindelse med avviklingen av boet, jf. skatteloven § 2–33 første ledd. Departementet legger til grunn at et konkursbo ikke bør beskattes for aksjeinntekter mv., dersom skyldneren kunne motta slike inntekter skattefritt i medhold av fritaksmetoden. Departementet foreslår derfor at konkursbo skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, såfremt konkursdebitor også er et kvalifiserende subjekt.

Det er ikke grunnlag for å gi fritaksmetoden anvendelse for utdelinger fra konkursbo. Hel eller delvis dekning av kreditorenes krav har ikke bakgrunn i eierinteresse, og bør av denne grunn ikke omfattes. Det følger av konkursloven § 136 at bobehandlingen skal innstilles og boet tilbakeleveres

dersom kreditorene samtykker eller har fått fullt oppgjør eller sikkerhet for sine krav. Dersom det er et selskap som er under konkursbehandling, skjer tilbakelevering til selskapet (ikke eierne). Selve tilbakeføringen er skattefri allerede etter de gjeldende regler, både på boets og konkursdebitors hånd.

Administrasjonsbo er også selvstendig skattesubjekt, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstav h, og bør etter departementets vurdering behandles på samme måte som konkursbo i forhold til fritaksmetoden. Det foreslås derfor at administrasjonsbo på tilsvarende måte som konkursbo skal omfattes som subjekt under fritaksmetoden, dersom skyldneren er et kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden.

Det foreslås at *kommuner* og *fylkeskommuner* skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden.

Kommuner og fylkeskommuner er som hovedregel fritatt for skatteplikt, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstav c. Dette utgangspunktet gjelder også for avkastning på aksjer og andre eierandeler. Unntak følger av skatteloven § 2–5, som blant annet hjemler skatteplikt for kommuner og fylkeskommuner for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Kommuner og fylkeskommuner plikter videre å betale skatt av gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget skattesubjekt og som på tidspunktet for ervervet eller senere driver slik virksomhet, eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet. Gevinst på eierandel i selvstendig skattesubjekt som ikke har slik tilknytning til kraftvirksomhet og utbytteinntekt er dermed skattefri på kommuners og fylkeskommuners hånd allerede etter dagens regler.

Når fritaksmetoden innebærer at kommuner og fylkeskommuner kan realisere skattefritt enkelte gevinster som etter gjeldende rett ville utløst beskatning, vil det bidra til nøytralitet mellom kommunalt eide virksomheter uavhengig av organisasjonsform.

(iv) Selskaper mv. som er hjemmehørende i utlandet

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden som hovedregel også skal gjelde grenseoverskridende inntekter. Det foreslås derfor at utenlandsk subjekt i utgangspunktet skal omfattes av fritaksmetoden, dersom tilsvarende norsk subjekt er omfattet. Dette medfører at utenlandsk selskap kan unngå å bli kildebeskattet for utbytte etter skatteloven § 10–13. Dersom et utenlandsk selskap har

gjort en investering gjennom norsk filial, kan fritaksmetoden fritta det utenlandske selskapet både for utbytte- og realisasjonsbeskatning.

Videre foreslås det at avkastning på eierandel i utenlandsk selskap mv. skal kunne kvalifisere under fritaksmetoden, dersom inntekt på eierandel i tilsvarende norsk selskap mv. omfattes.

Hvorvidt en utenlandsk juridisk person skal anses å tilsvare et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt eller investeringsobjekt, må vurderes konkret. Utenlandske selskaper vil normalt ikke være underlagt identiske regler som norske. Dette er ikke til hinder for at utenlandsk selskap skal kunne anses som tilsvarende under fritaksmetoden, såfremt lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan den utenlandske enheten rent faktisk opererer og er organisert.

Dersom det utenlandske selskapet ville blitt deltakerlignet etter norske regler, jf. skatteloven §§ 10–40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skattesubjekt. Det vises til avsnitt 6.5.5 og 6.5.9.

Departementets forslag sikrer at skattesystemet ikke kommer i strid med EØS-avtalen. I avsnitt 6.5.4 og 6.5.5 er det foreslått visse begrensninger i fritaksmetodens anvendelse på grenseoverskridende inntekter, med formål å forhindre uønskede tilpasninger over landegrensene.

6.5.2.2 Inntekt på porteføljeinvesteringer vs. direkteinvesteringer

Departementet har vurdert om fritaksmetoden bør avgrenses mot utbytte og gevinst på porteføljeinvesteringer, dvs. investeringer der investor ikke har til hensikt å utøve aktivt eierskap. I tilfelle tilsier symmetriprinsippet at selskapers tap på porteføljeinvesteringer bør være fradragsberettiget. Investeringer som ikke er porteføljeinvesteringer benevnes direkteinvesteringer.

Flere av landene som har innført ordninger med skattefritak innen selskapssektoren, har avgrenset skattefritaket til bare å omfatte inntekt på direkteinvesteringer. Ofte er dette gjort ved å oppstille krav om at investeringen må gi en viss eierinteresse målt etter stemme- og/eller kapitalandel, eventuelt at investeringen må ha en form for næringstilknytning.

Hensynet til å unngå kjedebeskatning tilsier at inntekt på porteføljeinvesteringer bør omfattes av fritaksmetoden. Aksjeinntekt som tilfaller selskap

vil normalt reflektere inntekt som er, eller forventes å bli, beskattet i det underliggende selskapet eller i selskap lenger ned i eierkjeden. Det bør da ikke foretas ytterligere beskatning av porteføljeinntekten på det mottakende selskapets hånd. Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganiseringer, og svekker kapitalmobiliteten i næringslivet. Det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse er ikke avgrenset mot inntekt på porteføljeinvesteringer.

Departementet foreslår derfor at fritaksmetoden som hovedregel også skal omfatte inntekt på porteføljeinvesteringer, og at tilsvarende tap ikke skal være fradragsberettiget. Dette gjelder likevel ikke for inntekt og tap på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, jf. avsnitt 6.5.4.5.

Departementets forslag medfører at aksjeinvestorer kan foreta porteføljeinvesteringer gjennom investeringsselskap, og la investeringsselskapet realisere gevinst på slike investeringer uten at det oppstår skatteplikt. Investoren må imidlertid tåle en indirekte skattebelastning når gevinsten reflekterer inntekt som er eller vil bli beskattet i det underliggende selskapet eller lenger ned i eierkjeden. Skattebelastningen har form av redusert salgsvederlag for aksjene som følge av den underliggende beskatningen. Dessuten vil investoren bli beskattet dersom han tar ut utbytte fra investeringsselskapet ut over det som representerer risikofri avkastning på aksjeinvesteringen. Til sammenligning medfører den gjeldende godtgjørelsesmetoden at slikt utbytte i realiteten er fritatt fra beskatning. Investoren ville heller ikke blitt tilordnet beregnet personinntekt etter de gjeldene delingsreglene, når selskapet bare har aksjeinvesteringer. Årsaken er at aksjeinntekter skal trekkes ut av grunnlaget for beregning av personinntekt.

6.5.2.3 Uttak

Skatteloven § 5–2 fastsetter at det skal foretas uttaksbeskatning når et objekt overføres eller får endret funksjon eller bruk, men uten at det blir realisert. I samsvar med vurderingene i skattemeldingen, forslår departementet at fritaket for gevinstbeskatning ved realisasjoner, skal gjelde tilsvarende ved uttak. Departementets forslag innebærer at et aksjeselskap kan dele ut aksjer som utbytte til selskapsaksjonær, uten at det utdelende selskapet blir pliktig til å svare skatt av latent gevinst på aksjen. Det sikrer lik skattemessig behandling med at aksjene selges fra selskapet.

Når det ellers redegjøres for fritaksmetodens anvendelse på gevinster, blir det som regel fokusert på gevinst ved realisasjon. Tilsvarende vil imidlertid normalt gjelde for gevinst ved uttak.

6.5.2.4 Derivater

Enkelte finansielle instrumenter utleder (deriverer) sine økonomiske virkninger fra et annet objekt, ofte benevnt det underliggende objekt. Disse instrumentene omtales derfor som derivater. Aksjer, grunnfondsbevis og andre selskapsandeler som kan gi eieren skattefri avkastning i henhold til fritaksmetoden (kvalifiserende eierandeler), kan være underliggende objekt til et derivat. Eksempler på slike derivater er opsjoner som gir rett til kjøp eller salg av eierandeler, utstedelsesretter som gir rett til nye eierandeler og terminkontrakter for fremtidig overdragelse av eierandeler.

I skattemessig sammenheng er det av betydning om derivatet skal beskattes som et selvstendig objekt. I tilfelle vil de økonomiske virkninger av derivatet som sådan gi grunnlag for skatteplikt eller fradragsrett. Dette benevnes gjerne separat beskatning. Alternativet er at spørsmålet om skatteplikt og fradragsrett knyttes til derivatets underliggende objekt, noe som benevnes integrert beskatning. Av skatteloven § 9–10 følger at opsjoner med aksjer som underliggende objekt skal beskattes som selvstendige objekter. Når det gjelder derivater som ikke omfattes av denne bestemmelsen, vil det som regel tale for separat beskatning dersom partene har ment noe mer enn bare å avtale overføring av det underliggende objektet. I sikringssituasjoner kan det være aktuelt å beskatte derivatet og det sikrede objekt integrert.

I det følgende fokuseres på derivater som skal beskattes som selvstendige objekter, og som har kvalifiserende eierandel som underliggende objekt. Problemstillingen er om gevinst og tap på slike instrumenter skal omfattes av fritaksmetoden. Det forutsettes at skattyter (innehaver eller utsteder av derivatet) er et selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Det varierer hvorvidt andre land med fritaksmetode for aksjeinntekter har gitt fritaket anvendelse for gevinst og tap på derivater med aksjer som underliggende objekt. I noen land som har begrenset fritaksmetoden til bare å gjelde avkastning på investeringer som gir mulighet for en viss deltakelse i det underliggende selskapet (såkalt «participation exemption»), jf. skattemeldingen avsnitt 3.4.1.3, anses ikke investeringer i derivater å kunne utgjøre kvalifiserende deltakelse. Dette gjelder blant annet Sverige, og tilsvarende synes lagt til grunn for det finske forslaget om fritaksmetode. I Sverige innrømmes det for øvrig ikke fradragsrett for tap på finansielle instrumenter med næringsbetingede aksjer som underliggende objekt, selv om tilsvarende gevinster beskattes. Dette er begrunnet med hensynet til å unngå at ikke-fradragsberettigede tap på

næringsbetingede aksjer omdannes til fradragsberettigede tap på derivatkonstruksjoner.

På den annen side gjelder den britiske fritaksmetoden for gevinst og tap på instrumenter som er relatert til aksjer, herunder opsjoner som gir rett til kjøp eller salg av aksjer. Også i Nederland kan fritaksmetoden i visse tilfeller komme til anvendelse for gevinst og tap på derivater. I Danmark foretas det ikke separat beskatning av finansielle kontrakter med aksjer som underliggende objekt. Slik kontrakt beskattes integrert med aksjen, selv om den innehas av et selskap som kan realisere aksjen skattefritt etter tre års eiertid.

Derivater kan anvendes til sikring av investeringer i derivatets underliggende objekt. Eksempelvis kan opsjon som gir rett til salg av en aksje, anvendes til sikring mot kursfall på investering i aksje av samme type. Enkelte aktører gjør aktivt bruk av derivater for å oppnå ønsket risikoprofil på sine investeringer.

Dersom et derivat er gjenstand for beskatning mens dets underliggende objekt er omfattet av fritaksmetoden, vil dette virke forstyrrende når derivatet anvendes til sikringsformål. I eksemplet med bruk av salgsoptjon til sikring mot kursfall på aksje, vil ikke sikringen bli fullkommen når de skattemessige konsekvenser tas i betraktning. Årsaken er at eventuelt tap på aksjen ikke vil gi rett til fradrag, mens den motsvarende gevinsten på opsjonen vil være skattepliktig.

Dette problemet gjør seg ikke gjeldende dersom det foretas integrert beskatning av derivatet og den sikrede aksjen. Da skal de økonomiske virkninger av derivatet beskattes etter samme regler som gjelder for aksjen. I mange sikringstilfeller er det imidlertid ikke grunnlag for slik integrert beskatning. Dette gjelder blant annet dersom sikringen foretas ved aksjeopsjon, fordi slike derivater alltid skal beskattes som selvstendige objekter, jf. skatteloven § 9–10. Dessuten forutsetter integrert beskatning i sikringsforhold at sikringen oppfyller visse fullstendighetskrav.

Departementet legger etter dette til grunn at hensynet til å tilrettelegge for bruk av derivater til sikring og risikostyring, tilsier at fritaksmetoden også bør gjelde for derivater som har kvalifiserende eierandel som underliggende objekt. Dette vil sikre lik beskatning av derivatet og det sikrede objektet. Det antas at det først og fremst er investorer med porteføljeinvesteringer som anvender derivater til sikring og risikostyring. Flere av landene som har avgrenset fritaksmetoden mot gevinst og tap på derivater, har heller ikke gjort fritaket gjeldende for avkastning på porteføljeinvesteringer, jf. ovenfor.

Det bør unngås løsninger som åpner for skatte-

arbitrasje og uønskede tilpasningsmuligheter, for eksempel ved at ikke fradragsberettiget tap på aksje gjøres om til fradragsberettiget tap på derivat. Muligheten for slike tilpasninger mv. antas å bli mindre dersom fritaksmetoden gis anvendelse for gevinster og tap på finansielle instrumenter med kvalifiserende eierandel som underliggende objekt, enn om den gjeldende beskatningen av slike poster videreføres.

Departementet har vurdert en løsning som i Sverige, der det som nevnt foretas beskatning av gevinst på derivat med kvalifiserende eierandel som underliggende objekt, mens tilsvarende tap ikke gir rett til fradrag. Departementet går ikke inn for en slik løsning nå, men utelukker ikke dette på et fremtidig tidspunkt dersom det blir nødvendig for å unngå misbruk.

Departementet foreslår at fritaksmetoden også gjøres gjeldende for gevinst og tap på derivater som har kvalifiserende eierandel som underliggende objekt. Avgjørende for om fritaksmetoden kommer til anvendelse vil være om gevinst eller tap på den underliggende eierandelen ville vært omfattet av fritaksmetoden, dersom eierandelen hadde blitt realisert på det tidspunktet gevinsten eller tapet på derivatet realiseres.

Det kan tenkes at et derivat har et annet derivat som underliggende objekt. Da vil det underliggende derivatets underliggende objekt være avgjørende for om gevinst og tap på det overliggende derivatet omfattes av fritaksmetoden. Eksempelvis vil gevinst eller tap på opsjon på aksjeopsjon som utgangspunkt omfattes av fritaksmetoden.

Også derivater som utleder sine økonomiske virkninger av en indeks kan omfattes, såfremt indeksen dekker aksjer og andre eierandeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Eierandelene som dekkes av indeksen kan i denne sammenheng anses som derivatets underliggende objekter. Det vises til avsnitt 6.5.4.3 og 6.5.4.5.

6.5.2.5 Lovforslag

Departementet foreslår at fritaksmetoden lovfestes i ny § 2–38 i skatteloven. Her er skattesubjektene og inntektstypene som vil være omfattet av fritaksmetoder positivt og uttømmende angitt.

Bestemmelser om fritaksmetodens anvendelsesområde i samsvar med redegjørelsen i avsnitt 6.5.2, foreslås inntatt i ny § 2–38 første og annet ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsene trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinn fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

I avsnitt 6.5.4 og 6.5.5 foreslås at visse begrensninger i fritaksmetodens anvendelse på grenseoverskridende inntekter inntas i ny § 2–38 tredje til sjette ledd i skatteloven.

6.5.3 Kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden

6.5.3.1 Problemstilling

I avsnitt 6.5.3 vurderes spørsmålet om fradragsrett for kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Fokus er først og fremst rettet mot kostnader som relaterer seg til skattefrie aksjeinntekter, men fremstillingen vil gjelde tilsvarende for kostnader som er tilknyttet andre inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Ved den nærmere vurdering er det hensiktsmessig å skille mellom kostnader som relaterer seg til selve aksjen (investeringen), jf. avsnitt 6.5.3.2, og kostnader med tilknytning til aksjeinntekten, jf. avsnitt 6.5.3.3. Særlige forhold gjør seg gjeldende for gjeldsrenter, jf. avsnitt 6.5.3.4.

6.5.3.2 Kostnader med tilknytning til aksjen

Visse kostnader skal etter gjeldende rett aktiveres som skattemessig inngangsverdi på aksjen, og kommer først til fradrag ved gevinst- eller tapsoppgjøret som foretas når aksjen realiseres. Dette gjelder for det første det beløp skattyter har betalt for aksjen, jf. skatteloven § 10–32 annet ledd siste punktum. Betalingen for aksjen medfører ingen verdireduksjon på skattyters hånd, idet den forutsetter at skattyter mottar tilsvarende aksjeverdier (ombytting av verdier).

Aktiveringsplikten omfatter imidlertid mer enn kostnader som direkte tilfører verdier. Til dels følger dette av skatteloven § 10–33, som oppstiller aktiveringsplikt for skattyters kostnader til mekler eller lignende ved anskaffelse og realisasjon av aksjen. Bestemmelsen omfatter bare kostnader som har direkte sammenheng med anskaffelsen eller realisasjonen av aksjen.

Skatteloven § 10–33 kan ikke tolkes antitetisk. Også utenfor virkeområdet til bestemmelsen kan det være aktiveringsplikt for kostnader som er pådratt i forbindelse med aksjeervervet. Det vil typisk gjelde for kostnader til forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Avgjørende er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og aksjeervervet. Også mens skattyter eier aksjen kan det pådras aktiveringspliktige kostnader. Eksempelvis kan dette gjelde prosesskostnader ved tvist om eiendomsretten til aksjen.

Når det som følge av fritaksmetoden ikke skal

foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon av investeringen får dette som konsekvens at aktiveringspliktige kostnader, som redegjort for ovenfor, ikke kommer til fradrag. Dette må også gjelde aktiveringspliktige kostnader som nevnt i skatteloven § 10–33, selv om disse ikke aktiveres som en del av aksjens skattemessige inngangsverdi. Bortfallet av fradragsretten er en tilsiktet virkning av fritaksmetoden.

6.5.3.3 Kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt

For kostnader som ikke har en slik tilknytning til aksjen som omtalt i avsnitt 6.5.3.2, reiser det seg spørsmål om selskapsaksjonæren har løpende fradragsrett.

Hovedregelen om fradragsrett er inntatt i skatteloven § 6–1. Det følger av denne bestemmelsen at det foreligger fradragsrett dersom kostnaden «er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» Bestemmelsen hjemler således ikke rett til fradrag for kostnader som er pådratt i tilknytning til inntekt som er skattefri etter norsk intern rett.

Med det gjeldende systemet er selskapsaksjonærer skattepliktige for aksjeinntekter, og har derfor løpende fradragsrett etter skatteloven § 6–1 for kostnader med tilknytning til slike skattepliktige inntekter. Dette grunnlaget for fradragsføring faller bort når inntektene fritas fra beskatning som følge av fritaksmetoden. Dette gjelder uavhengig av om inntekten innvinnes i virksomhet eller ikke.

Et datterselskap kan som alternativ til (skattefritt) utbytte yte konsernbidrag til morselskapet. Dette forutsetter at morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Innenfor rammen av årets skattepliktige overskudd i datterselskapet er konsernbidraget fradragsberettiget for datterselskapet og skattepliktig for morselskapet, jf. skatteloven §§ 10–2 til 10–4. Reglene om konsernbidrag bidrar til nøytralitet i beskatningen av virksomhet som er organisert i konsern og virksomhet som er organisert i selskap med divisjoner. Skattepliktig konsernbidrag står i en særstilling i forhold til andre skattepliktige inntekter ved at det mottas som ledd i inntektsutjevning mellom konsernselskaper. Etter departementets vurdering kan det ikke kreves fradrag for kostnader i medhold av skatteloven § 6–1, med den begrunnelse at det foreligger tilknytning til skattepliktig konsernbidrag.

Det er ikke grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende sel-

skap ved tolkningen av skatteloven § 6–1. Fradragsrett kan således ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskapet.

Departementet har vurdert om skatteloven § 6–1 bør endres i forbindelse med at fritaksmetoden innføres, slik at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter kan gi rett til fradrag dersom den underliggende inntekten er skattepliktig. Hensynet til harmoni i regelverket taler mot en slik løsning. Når kostnader med tilknytning til aksjen/aksjeerhvervet ikke kommer til fradrag ved realisasjon, jf. avsnitt 1.5.3.2, bør ikke kostnader med tilknytning til aksjeinntektene gi rett til løpende fradrag. Departementet har derfor kommet til at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter ikke bør gi rett til fradrag, uten hensyn til beskatningen i det underliggende selskapet. Dette sikrer at det innenfor virkeområdet til fritaksmetoden ikke blir nødvendig å trekke noen grense mellom disse kostnadskategoriene.

Dersom skatteloven § 6–1 videreføres uten endring, vil det bli nødvendig å skille ut selskapets kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, og unnta dem fra fradragsføring. Isolert sett kan dette medføre noe merarbeid for selskapene og likningsmyndighetene. Enkelte andre land med fritaksmetode innenfor selskapssektoren har valgt en fremgangsmåte der det i utgangspunktet er adgang til å fradragsføre tilknyttede kostnader, men der selskapet til gjengjeld pålegges å inntektsføre en andel (som regel 5 pst.) av de skattefrie aksjeinntektene. Dette er tilfelle i blant annet Tyskland. Inntektsføringen anses da som en form for reversering av de fradragsførte kostnadene. Departementet har vurdert om det ut fra administrative hensyn bør legges opp til en slik sjablongmessig avskjæring av fradragsretten for kostnader med tilknytning til skattefrie inntekter.

Selv om en sjablongregel medfører at det ikke blir nødvendig å skille ut de faktiske kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, vil den gi merarbeid på andre måter. Den forutsetter at det foretas ligningsmessig fastsettelse av selskapers skattefrie inntekter, hvilket ellers ikke vil være nødvendig. Videre vil en sjablongløsning medføre at kostnader som aktiveres på aksjen bare kommer til fradrag ved realisasjon med en andel lik den delen av gevinsten som skal inntektsføres. Derimot vil det uten aktivering normalt bli adgang til å fradragsføre kostnaden fullt ut med en gang. Det antas derfor å bli økt kontrollbehov fra likningsmyndighetenes side for at aktiveringspliktige kostnader ikke fradragsføres løpende. En sjablongløsning vil dessuten være lite treffsik-

ker i enkelttilfeller. Departementet vil derfor ikke foreslå en sjablongløsning, men legger til grunn at skatteloven § 6–1 skal videreføres uten endringer. Dette medfører at det blir nødvendig å identifisere kostnadene som er tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden, og unnta dem fra fradragsføring. For selskaper som har som hovedformål å investere i andre selskaper kan resultatet bli at en betydelig andel av kostnadene ikke kommer til fradrag.

Både direkte og indirekte kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden må unntas fra fradragsføring. Førstnevnte kan blant annet omfatte kostnader til deltakelse på generalforsamling, internrevisjon, utforming av konsernregnskap og andre typiske aksjeeieraktiviteter. Det kan også tenkes prosessutgifter, andre finansieringsutgifter enn renter mv. med direkte tilknytning til aksjeinntekten. Indirekte kostnader kan ikke knyttes til noen bestemt inntekt, men bidrar til flere inntekter eller selskapets samlede inntektserverv. Eksempler er utgifter til administrasjon og strategiprosesser. Etter omstendighetene kan også en andel av slike indirekte kostnader henføres til skattefrie inntekter.

En selskapsaksjonær skal kreve markedsmessig vederlag for aktivitet (tjeneste) som har økonomisk eller kommersiell verdi for det underliggende selskapet på en måte som styrker dets forretningsmessige posisjon. Kostnader med tilknytning til slik inntektsskapende aktivitet vil da normalt være fradragsberettiget for selskapsaksjonæren, selv om avkastning på aksjene i det underliggende selskapet er fritatt fra beskatning.

6.5.3.4 Gjeldsrenter

Det følger av skatteloven § 6–40 at gjeldsrenter kan føres til fradrag løpende, uavhengig av om det foreligger tilknytning til skattepliktig inntekt eller ikke. Rentebegrepet i denne bestemmelsen omfatter ikke bare rene renter, men også gebyrer, provisjoner mv. som betales til kreditor i forbindelse med lånet. Finansieringskostnader til andre enn kreditor anses normalt ikke som rente. Dette kan eksempelvis være utgifter til utforming av låneavtale for finansiering av aksjekjøp. Fradragsretten for slike finansieringskostnader må vurderes i forhold til skatteloven § 6–1, jf. avsnitt 6.5.3.3.

Skatteloven § 6–40 innebærer at selskaper vil ha fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til skattefrie aksjeinntekter, typisk fordi lånebeløpet er anvendt til oppkjøp av eller innskudd i det underliggende selskapet. Som regel vil lånebeløp som skytes inn som egenkapital i norsk underliggende

selskap bli anvendt til finansiering av skattepliktig virksomhet i dette selskapet, eventuelt i norsk selskap lenger ned i eierkjeden. Dersom selskapet i en slik situasjon nektes fradragsrett for gjeldsrentene kan skattereglene favorisere finansiering av det underliggende selskapet med lånekapital fremfor (lånefinansiert) egenkapital. Bakgrunnen er at renter på låneopptak i det underliggende selskapet vil gi rett til fradrag, i motsetning til hva som vil være tilfelle for renter på lån til finansiering av egenkapitalinnskudd i det underliggende selskapet. Departementet legger derfor til grunn at skatteloven § 6–40 må videreføres for rentekostnader som knytter seg til aksjeinntekter fra norske selskaper.

Fritaksmetoden vil i hovedregelen også gjelde for utbytte og gevinst som norsk selskap oppbærer på aksjer i utenlandske selskaper (inngående aksjeinntekter). Aksjeinntekten vil da ikke reflektere inntekt som er beskattet i Norge. Etter departementets vurdering bør ikke fradragsretten for gjeldsrenter avskjæres fordi det foreligger tilknytning til skattefrie aksjeinntekt fra utlandet. Dette sikrer reell likebehandling av innenlandske og inngående aksjeinntekter. Avskjæring av fradragsretten for rentekostnader tilknyttet inntekt på aksjer i selskaper hjemmehørende i andre EØS-land enn Norge ville skapt en usikker side mot EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter.

Særlige hensyn gjør seg gjeldende ved investeringer i utland med lav eller ingen selskapsbeskatning (lavskatteland). Dersom fritaksmetoden gis anvendelse for utbytte og gevinst på investeringer i lavskatteland kan det oppstå incentiver til blant annet rentearbitrasjeforretninger. I skattemeldingen avsnitt 10.4.3.3 er det redegjort nærmere for rentearbitrasjeforretninger. Slike skattemotiverte transaksjoner kan forebygges ved å avskjære fradragsretten for gjeldsrenter, for eksempel etter de samme prinsipper som i dag gjelder for skattytere som i henhold til skatteavtale ikke kan beskattes i Norge for inntekter fra fast eiendom eller virksomhet i utlandet, jf. skatteloven § 6–91. Bestemmelsen fastsetter at skattyter ikke har fradragsrett for en andel av gjeldsrentene tilsvarende forholdet mellom verdien ved inntektsårets utgang av fast eiendom og virksomhet som er unntatt fra beskatning i Norge, og verdien av skattyters samlede eiendeler.

Departementet har kommet til at rentearbitrasjeforretninger og andre grenseoverskridende tilpasningsmuligheter bør motvirkes ved å oppstille særskilte begrensninger av fritaksmetodens anvendelse på utbytte og gevinst på aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet, jf. avsnitt 6.5.4. Fradragsretten for gjeldsrenter bør derfor videreføres også i de tilfeller rentene knytter seg til aksjeinntekter fra lavskatteland.

Etter dette vil departementet ikke foreslå noen endringer i skatteloven § 6–40 som følge av at fritaksmetoden innføres.

6.5.4 Fritaksmetodens anvendelse på inntekt på utenlandsinvesteringer

6.5.4.1 Behov for å begrense fritaksmetodens anvendelse for grenseoverskridende inntekter

Hovedbegrunnelsen for fritaksmetoden er at den forebygger kjedebeskatning av inntekt. Innenfor sitt virkeområde medfører fritaksmetoden at aksjeinntekt ikke blir underlagt beskatning hos motakeren. Dersom aksjeinntekten gjenspeiler inntekt som ikke beskattes, eller som beskattes svært lavt, slår ikke begrunnelsen for fritaksmetoden til. Dette vil som regel være tilfelle for aksjeinntekter fra utland med lav eller ingen selskapsbeskatning (lavskatteland).

En generell anvendelse av fritaksmetoden på inngående aksjeinntekter vil gi økte incentiver til å flytte virksomhet fra Norge til selskaper hjemmehørende i lavskatteland, samt til å foreta arbitrasjeforretninger med selskaper hjemmehørende i slike land. Slike tilpasninger vil medføre tap av skattegrunnlag til utlandet. Dette er nærmere omtalt i skattemeldingen avsnitt 10.4.3.3.

Et system som fritar selskaper fra norsk beskatning av alle grenseoverskridende aksjeinntekter, kan bli så gunstig at det rammes av internasjonale oppfatninger av hva som utgjør skadelig skattekonkurranse. I OECD og EU arbeides det for å motvirke skadelig skattekonkurranse mellom landene. Dersom en stat underlegger bestemte selskaper lavere effektiv beskatning enn det som i alminnelighet gjelder i den aktuelle staten, og den gunstige beskatningen kan oppnås av selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i staten som yter fordelene, anses dette både i OECD- og EU-sammenheng å tale for at det foreligger skadelig skattekonkurranse. En generell fritaksmetode ville åpnet for at inntekter kunne strømme skattefritt gjennom norske holdingselskaper uten reell virksomhet i Norge, fra lavskatteland til utenlandske bakenforliggende eiere.

De nevnte hensynene tilsier at fritaksmetoden ikke kan gis generell anvendelse for grenseoverskridende inntekter. Ved den nærmere vurdering av hvordan fritaksmetoden kan begrenses i internasjonale forhold, må det tas i betraktning at skattereglene ikke kan stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I avsnitt 6.5.4 behandles begrensninger av fritaksmetodens anvendelse på inntekt på investerin-

ger i utlandet. Avsnitt 6.5.5 omhandler begrensninger av fritaket for kildebeskatning av utbytte fra norske til utenlandske selskaper.

6.5.4.2 NOKUS-reglene

Skatteloven §§ 10–60 flg. har særlige regler om beskatning av eier av norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Reglene gjelder også for skattyter som alene eller sammen med andre direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskatteland, og som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av. I det videre omtales selskaper, men fremstillingen gjelder tilsvarende for sammenslutninger og andre selvstendige innretninger eller formuesmasser som omfattes av NOKUS-reglene.

Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning. NOKUS-reglene medfører at norske eiere beskattes direkte for sin andel av nettoresultatet i norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland. Resultatet fastsettes etter de norske skatte-reglene, som om selskapet var norsk skattyter. Norsk kontroll anses i hovedregelen å foreligge når minst halvparten av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere.

Lavskatteland er i skatteloven § 10–63 definert som land hvor den alminnelige inntektsskatt på det utenlandske selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Det følger av lovforarbeidene at det ikke er den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende, men at det i stedet må foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den effektive alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–92) side 79 og 154. At et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler, vil således ikke være avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Dersom det er gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i utlandet, må sammenligningen foretas med de inntektsskattene som gjelder for disse typer selskaper, virksomheter eller inntekter i Norge. Definisjonen av lavskatteland i skatteloven § 10–63 bygger således på de reelle forskjellene i skattenivå, uten at det blir nødvendig å foreta noen konkret skatteberegning.

Ved vurderingen etter skatteloven § 10–63 må fritaksmetoden anses som en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning. Det innebærer at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter som innvinnes av selskaper ikke kan settes lik null, når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning.

Det foretas ikke NOKUS-beskatning av norske eiere i selskap hjemmehørende i land som har skatteavtale med Norge, når selskapet har inntekter som ikke hovedsakelig er av passiv karakter. Bakgrunnen for dette er at skatteavtalene har vært ansett å være til hinder for at virksomhetsinntekt som opptjenes i det andre landet kan NOKUS-beskattes.

Innenfor sitt virkeområde vil NOKUS-reglene forhindre at fritaksmetoden gir incentiver til grensoverskridende tilpasninger som omtalt i punkt 6.5.4.1. Departementet tar sikte på en gjennomgang av NOKUS-reglene, herunder lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10–63, for blant annet å vurdere mulig utvidelse av virkeområdet.

Av praktiske grunner kan imidlertid ikke NOKUS-reglene utvides til å omfatte utenlandsinvesteringer med relativt lav norsk eierinteresse. Det vil være urimelig å pålegge minoritetsaksjonærer de dokumentasjonskrav som NOKUS-beskatning forutsetter, samtidig som NOKUS-beskatning kan medføre likviditetsproblemer for aksjonær som ikke har kontroll over selskapets utbyttepolitikk.

6.5.4.3 Avgrensning mot inntekt på investeringer i lavskatteland utenfor EØS

Departementet går inn for å begrense fritaksmetoden, slik at den ikke kommer til anvendelse for utbytte og gevinst på investering i utenlandsk selskap som beskattes lavt. Det innebærer at det oppstilles et minstekrav til underliggende selskapsbeskatning, for at fritaksmetoden skal få virkning for inntekt på utenlandsinvesteringer. Dersom minstekravet ikke er oppfylt, vil gevinst og utbytte bli beskattet på samme måte som i det gjeldende systemet. Tilsvarende vil det i disse tilfeller gis fradrag for tap etter de alminnelige regler.

Et slikt minstekrav forutsetter at det foretas måling av den utenlandske selskapsbeskatningen, som deretter sammenholdes med et sammenligningsgrunnlag. Minstekravet er oppfylt dersom selskapsbeskatningen i utlandet er større enn sammenligningsgrunnlaget.

Praktiske hensyn tilsier at minstekravet ikke bør utformes slik at det hver gang det innvinnes utbytte eller gevinst på en utenlandsinvestering, må fastsettes hvordan den konkrete underliggende inntekten er eller vil bli beskattet. Isteden bør det

foretas en mer generell vurdering av den utenlandske selskapsbeskatningen, basert på skattereglene som gjelder når utbyttet eller gevinsten innvinnes av skattyter. Departementet legger til grunn at den utenlandske beskatningen må måles etter de samme prinsipper som gjelder i skatteloven § 10–63, det vil si at det avgjørende er hvilken effektiv inntektsbeskatning som foretas i utlandet av den aktuelle type selskaper, jf. avsnitt 6.5.4.2.

Sammenligningsgrunnlaget kan fastsettes som en absolutt størrelse, for eksempel slik at minstekravet skal anses oppfylt dersom den effektive selskapsbeskatningen i utlandet er høyere enn 15 pst. Alternativet er å sammenligne med den effektive beskatningen dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Sistnevnte løsning er lagt til grunn i definisjonen av lavskatteland i skatteloven § 10–63, jf. avsnitt 6.5.4.2.

Administrative hensyn tilsier at minstekravet bør knyttes direkte opp til lavskattelanddefinisjonen som skal gjelde i forhold til NOKUS-reglene. I motsatt fall vil det i realiteten bli to regelsett med ulike definisjoner av lavskatteland.

Både NOKUS-reglene og et minstekrav til utenlandsk selskapsbeskatning for at fritaksmetoden skal gjelde, har som formål å hindre uønskede tilpasninger overfor utlandet. Det er forskjellen mellom norsk og utenlandsk beskatning av den aktuelle type selskaper som medfører at det i utgangspunktet foreligger incentiver til tilpasninger. Dette tilsier at lavskatteland bør defineres med utgangspunkt i den relative forskjellen i skattenivå. Med en slik definisjon av lavskatteland blir regelverket mer treffsikkert enn om den effektive beskatningen av det utenlandske selskapet sammenlignes med en absolutt størrelse.

Etter dette har departementet kommet til at fritaksmetoden i utgangspunktet bør avgrenses mot inntekt på eierandeler i selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland som definert i skatteloven § 10–63. Avgjørende vil være hvorvidt det utenlandske selskapet er hjemmehørende i lavskatteland i det inntektsår utbytte eller gevinst innvinnes, eller tap oppføres.

Også EØS-stater kan ha så lav beskatning at de må anses som lavskatteland etter skatteloven § 10–63. Det reiser seg spørsmål om inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS kan unntas fra fritaksmetoden, uten at dette kommer i konflikt med EØS-avtalen. Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal gjelde generelt for aksjeinntekter mellom norske selskaper.

De aktuelle bestemmelsene i EØS-avtalen er først og fremst artikkel 31 om fri etableringsadgang og artikkel 40 om fri flyt av kapital. Begge disse fri-

hetene innebærer et forbud mot diskriminering og/eller restriksjoner, og medfører at norske skatteregler i utgangspunktet ikke kan gjøre det vanskeligere for norske selskaper å investere i utlandet enn i Norge. Traktatfestede og domstolskaptede godtgjørelsesgrunner kan imidlertid legitimere en begrensning i frihetene. De aktuelle godtgjørelsesgrunnene er sammenhengen i skattesystemet og hensynet til å forebygge misbruk.

Hva de nevnte EØS-reglene innebærer i forhold til en bestemt skatteregel, er oftest uklart dersom EF- eller EFTA-domstolen ikke har tatt stilling til den aktuelle typen skatteregler. Dette skyldes først og fremst at det er uklart hvor langt godtgjørelsesgrunnene rekker. Verken EF- eller EFTA-domstolen har tatt stilling til den EØS-/EU-rettslige siden av regler som gjør aksjeinntekter mellom innenlandske selskaper skattefrie, mens visse aksjeinntekter fra utlandet er skattepliktige.

EF-domstolen har uttalt seg om forskjellsbehandling av utbytte som tilfaller fysiske personer fra innenlandske og fra utenlandske selskaper.

Sak C-35/98 *Verkooijen* gjaldt nederlandske regler som hjemlet skattefritak for utbytte fra nederlandske selskaper til fysiske personer. Fritaket gjaldt ikke for utbytte fra utenlandske selskaper.

I dom av 15. juli 2004 tok EF-domstolen stilling til østerrikske regler for beskatning av utbytte fra utlandet, jf. sak C-315/02 *Lenz*. Etter de aktuelle reglene kunne mottaker av utbytte fra innenlandsk selskap velge hvordan utbyttet skulle skattlegges. Enten kunne utbyttet bli skattlagt etter en flat sats på 25 pst., eller så kunne utbyttet bli skattlagt etter en skattesats lik halvparten av den skattesatsen som ble anvendt på globalinntekten til mottakeren. Når det gjaldt utbytte fra utenlandsk selskap, forelå ingen valgmulighet. Slikt utbytte ble alltid skattlagt etter den fulle skattesatsen som ble anvendt på globalinntekten til mottakeren. Denne skattesatsen kunne komme opp i 50 pst.

I dom av 7. september 2004 tok EF-domstolen stilling til de finske godtgjørelsesreglene, jf. sak C-319/02 *Manninen*. Etter de finske reglene ble det kun gitt godtgjørelsesfradrag ved skattleggingen av utbytte fra finske selskaper. Dette resulterte i at utbytte fra finske selskaper i realiteten ble skattefrie på mottakers hånd. Utbytte fra utenlandsk selskap ble truffet av den alminnelige inntektsskatten på 29 pst., uten fradrag for skatten det utenlandske selskapet hadde betalt på overskuddet utbyttet var delt ut av.

I alle de tre nevnte sakene kom EF-domstolen til at forskjellsbehandlingen var i strid med retten til fri flyt av kapital. Domstolen la til grunn at forskjellsbehandlingen hadde som virkning at skatt-

yrerne ble demotivert fra å investere kapital i selskaper etablert i andre medlemsstater. Dette utgjorde en restriksjon på den frie flyten av kapital. For at forskjellsbehandlingen ikke skulle være traktatstridig, måtte den skille mellom situasjoner som er objektivt forskjellige, eller den måtte være begrunnet i slike sterke offentlige hensyn som sammenhengen i skattesystemet, forebygging av skatteunngåelse eller skattekontrollens effektivitet, og ikke være uforholdsmessig.

Domstolen avviste at medlemsstatens mulighet til å skattlegge et utdelende innenlandsk selskap og manglende mulighet til å skattlegge et utdelende utenlandsk selskap, skulle stille mottaker av utbytte fra et innenlandsk selskap og mottaker av utbytte fra et utenlandsk selskap i en objektivt forskjellig stilling. Domstolen kunne ikke se at mottaker av utbytte fra et innenlandsk selskap og mottaker av utbytte fra et utenlandsk selskap skulle være i en objektivt forskjellig situasjon i forhold til skatteregler som er gitt med det formål å hindre økonomisk dobbeltbeskatning. I *Manninen* nyanseres dette for tilfeller der kildestaten eliminerer faren for økonomisk dobbeltbeskatning ved for eksempel kun å skattlegge overskudd som ikke er utdelt.

Skattleggingen av det utenlandske selskapet og skattleggingen av mottakeren av utbyttet innebar anvendelse av to ulike skatter på to ulike skattesubjekter. Det var derfor ikke en slik direkte sammenheng mellom de ulike formene for skattlegging at forskjellsbehandlingen kunne begrunnes i sammenhengen i skattesystemet. Heller ikke muligheten for at en likebehandling i *Verkooijen* og *Lenz* kunne gjøre det fordelaktig å investere i utlandet, kunne begrunne forskjellsbehandlingen.

I *Lenz* påpeker domstolen at skattenivået i det aktuelle utlandet ikke er relevant i forhold til kravet om fri flyt av kapital, all den tid de østerrikske reglene ikke etablerer noen direkte sammenheng mellom beskatningen av de østerrikske selskapene og skattefordelen mottakeren nyter godt av. Muligheten for å pålegge innenlandske selskaper å trekke den flate skatten, og mangelen på denne muligheten overfor utenlandske selskaper, begrunnet ikke at mottakerens skattebelastning i de to tilfellene skulle være forskjellig.

I *Manninen* synes EF-domstolen å legge vekt på sammenhengen mellom den betalte selskapsskatten og godtgjørelsen som gis utbyttmottaker. Domstolen aksepterer likevel ikke at dette skaper en sammenheng i skattesystemet som kan begrunne begrensningen av godtgjørelsen til utbytter fra finske selskaper. Domstolen finner at de finske reglens formål om å forhindre dobbeltbeskatning, er ivaretatt så lenge det er en sammenheng mellom

godtgjørelsen og selskapsskatten betalt i utlandet. Domstolen aksepterer ikke at de praktiske problemene med å fastsette den utenlandske skatten kan begrunne at godtgjørelse for denne avskjæres, og viser til at godtgjørelsen for utbytter fra finske selskaper kun er avhengig av selskapsskattesatsen.

EU-kommisjonen avga 19. desember 2003 en meddelelse om beskatning av grenseoverskridende utbytter til fysiske porteføljeaksjonærer (COM (2003) 810 final). Kommisjonen uttaler der at den enkelte medlemsstat ikke kan legge høyere skatt på utbytte fra andre medlemsstater enn på innenlandsk utbytte, og at det følger direkte av *Verkooijen* at skattefritak for innenlandsk utbytte må gjelde også for utbytte fra andre medlemsstater.

Medlemsstatene i EØS står fritt i valget mellom å underlegge aksjeinntekt økonomisk dobbeltbeskatning eller å forhindre dette ved fritaks- eller godtgjørelsesmetoder. For EU-statene gjelder dette med forbehold for mor-datterselskapsdirektivet (90/435/EEC) fra 1990. Etter departementets vurdering må det ligge innenfor medlemsstatenes kompetanse å ta beskatningen i det underliggende selskapet i betraktning ved anvendelsen av en fritaksmetode, slik at fritaket avgrenses mot aksjeinntekt som reflekterer underliggende inntekt som beskattes under et visst nivå. Regler som tar hensyn til skattebelastningen i det underliggende selskapet, innebærer ikke den form for forskjellsbehandling som EF-domstolen avviste i *Verkooijen*, nemlig forskjellig behandling av utbytte av overskudd fra selskap alt etter om det utdelende selskap har betalt skatt til utbyttmottakerens bostedsstat eller ikke.

En forutsetning for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, uten at det kan bli ansett som avtalestridig forskjellsbehandling, er at den inngående aksjeinntekten reflekterer underliggende inntekt som beskattes lempeligere enn om det utenlandske selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Det følger av lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10–63 at denne forutsetningen regelmessig vil være oppfylt. Unntak kan imidlertid tenkes i enkelttilfeller.

Et slikt unntakstilfelle kan være dersom det utenlandske selskapet har opptjent den underliggende inntekten på et langt tidligere tidspunkt og med strengere beskatning, enn det som gjelder når aksjeinntekten innvinnes. Det er de utenlandske skattereglene på innvinningstidspunktet som er avgjørende for om aksjeinntekten kommer til beskatning i Norge eller ikke. Det kan også tenkes at den underliggende inntekten beskattes i tredjeland, uten at skatteloven § 10–63 gir grunnlag for å ta

denne beskatningen i betraktning ved vurderingen av hvorvidt det utenlandske selskapet skal anses hjemmehørende i lavskatteland. Videre følger det av forarbeidene til skatteloven § 10–63 at det ved sammenligningen av skattenivå ikke bør tas hensyn til skatt på utbytte og skatt på gevinst ved realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet, jf. Innst. O. nr. 47 (1991–92) side 140.

I unntakstilfeller som omtalt ovenfor kan aksjeinntekt fra selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, reflektere underliggende inntekt som beskattes på minst samme nivå som om selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge ved opptjeningen av den underliggende inntekten. Beskatning av den inngående aksjeinntekten kan da anses som en forskjellsbehandling av den utenlandske investeringen i forhold til tilsvarende investering i Norge. En slik forskjellsbehandling vil kunne ha en usikker side mot EØS-avtalens krav om lik behandling av like tilfeller.

Det kan være mulig å forebygge slik forskjellsbehandling ved at norske selskaper som mottar inntekt på aksjeinvesteringer i lavskatteland innenfor EØS, gis adgang til å dokumentere beskatningen av den underliggende inntekten. Aksjeinntekten vil i så fall bare omfattes av fritaksmetoden dersom det blir dokumentert at beskatningen av den underliggende inntekten minst er på nivå med beskatningen av en tilsvarende inntekt i et norsk selskap. Etter EF-domstolens praksis kan hensynet til effektiv skattekontroll berettige at grenseoverskridende aktiviteter pålegges byrder gjennom særskilte dokumentasjonskrav. Sak C-250/95 *Futura* gjaldt luxemburgske krav om at en filial av et utenlandsk selskap måtte fremlegge regnskap ført etter luxemburgske regler for å få rett til fremføring av underskudd på linje med hjemmehørende selskaper. EF-domstolen la til grunn at en medlemsstat i et slikt tilfelle kunne stille særskilte dokumentasjonskrav. Dokumentasjonskravene måtte ikke gå utover det som er nødvendig for godtgjøre størrelsen på underskuddet med klarhet og presisjon. Domstolen fant at det ikke var strengt nødvendig å begrense dokumentasjonsmulighetene slik Luxemburg hadde gjort, og underkjente dokumentasjonskravet på dette grunnlag. Departementet har i andre saker lagt til grunn at EØS-retten gir mulighet for å stille særskilte dokumentasjonskrav for at en materiell rett skal gjelde i grenseoverskridende tilfeller.

Ved den nærmere utforming av dokumentasjonskravene kan det i praksis oppstå en del problemstillinger ved fastsettelse av hvilken skatt som knytter seg til den underliggende inntekten. Blant annet må det tas stilling til hvilken underliggende

inntekt aksjeinntekten skal anses å reflektere. Særlig problematisk kan dette være i forhold til gevinster, som kan gjenspeile både opptjent og forventet inntekt i det utenlandske selskapet. En dokumentasjonsregel kan også medføre en viss asymmetri i beskatningen av gevinst og tap, da den bare er aktuell i gevinstsituasjoner. En mulighet kan derfor være å gi fritaksmetoden generell anvendelse ved realisasjon av investeringer i lavskatteland innenfor EØS, mens fritak for utbytte på slike investeringer bare innrømmes dersom det dokumenteres tilstrekkelig underliggende beskatning. Praktiske hensyn taler mot at en slik dokumentasjonsordning gjøres gjeldende for investeringer som gir lav eierinteresse.

Spørsmålet om beskatning av inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS, må også ses i sammenheng med reglene om kreditering for skatt betalt til utlandet. I det gjeldende systemet innrømmes det kredit for underliggende skatt etter reglene i skatteloven §§ 16–30 flg. ved beskatningen av inngående utbytter. Departementet foreslår å videreføre disse reglene med mindre justeringer, men varsler samtidig at det tas sikte på en bredere gjennomgang av reglene, jf. avsnitt 6.5.4.7 (ii). Gjennomgangen vil også omfatte kreditreglene i skatteloven §§ 16–20 flg.

Basert på ovenstående legger departementet til grunn at fritaksmetoden inntil videre bør gis anvendelse for inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS. Muligheten for å unnta slike inntekter fra fritaksmetoden, eventuelt i kombinasjon med en dokumentasjonsadgang som skissert ovenfor, vil imidlertid bli utredet nærmere. Dette vil skje i nær sammenheng med den varslede gjennomgangen av NOKUS-reglene, herunder lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10–63, og kreditreglene, samt under iaktakelse av den videre rettsutvikling innenfor EØS.

Departementet foreslår etter dette at fritaksmetoden avgrenses mot inntekt på investeringer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Tilsvarende vil fradragsrett for tap på slike investeringer ikke avskjæres av fritaksmetoden.

For gevinst og tap på derivater innebærer dette at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse, dersom det underliggende objektet er eierandel i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS på realisasjonstidspunktet.

Det vises til forslag til ny § 2–38 tredje ledd bokstav a i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

6.5.4.4 Liste med lavskatteland og liste med land som ikke er lavskatteland

Avgrønning av fritaksmetoden mot inntekt og tap på investeringer i lavskatteland utenfor EØS, vil medføre at det oftere enn i dag blir nødvendig å ta stilling til hvorvidt selskap er hjemmehørende i lavskatteland. Mens ligningen av NOKUS-selskaper foretas ved sentralskattekontoret for storbedrifter, jf. ligningsloven § 8–6 sjette ledd, vil ligningen av selskapers aksjeinntekter fra lavskatteland skje ved de lokale likningskontorer. For å kunne redusere ressursbruken knyttet til dette og å øke forutberegneligheten for skattyterne, legger departementet opptil å gi forskrift med liste over land som skal anses som lavskatteland og liste over land som ikke skal anses som lavskatteland.

Det følger av skatteloven § 10–70 at departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i skatteloven kapittel 10, herunder § 10–63 om lavskatteland. Departementet legger til grunn at denne bestemmelsen gir nødvendig forskriftshjemmel.

For selskap som er hjemmehørende i land som er omfattet av liste som nevnt, vil det ikke være nødvendig med noen nærmere vurdering etter skatteloven § 10–63 for å avgjøre hvorvidt selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Se likevel nedenfor om at det kan fastsettes i forskriften at opplisting av et land ikke skal være bindende for enkelte kategorier selskaper som er hjemmehørende i dette landet.

Flere andre land har utarbeidet lister med land som skal og/eller ikke skal anses som lavskatteland i forbindelse med såkalt «cfc-legislation», dvs. regler om beskatning av inntekt som opptjenes av kontrollerte utenlandske selskaper (controlled foreign companies) hjemmehørende i lavskatteland (tilsvarende de norske NOKUS-reglene). Dette gjelder blant annet Sverige, Finland, Estland, Litauen og Italia.

Styrende for om et land skal kunne inntas på en av listene, vil være om den generelle effektive inntektsbeskatningen av selskaper i det aktuelle landet ligger høyere eller lavere enn to tredjedeler av den generelle effektive inntektsbeskatningen av selskaper i Norge. Det vil i denne sammenheng være naturlig å se hen til internasjonale arbeider som redegjør for skattenivået i ulike land. OECD har som ledd i arbeidet mot skadelig skattekonkurrans mellom landene, utarbeidet en oversikt over skatteparadiser og andre jurisdiksjoner med prefererte skatteregimer som kan medføre skadelig skattekonkurrans.

Enkelte land som ellers har et skattenivå som er høyere enn to tredjedeler av det norske nivået, kan

ha særlig gunstige skatteregler for visse typer selskaper, virksomheter mv. Det kan også tenkes at det er gitt gunstigere skatteregler for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt geografisk område i det aktuelle landet. Det kan derfor være aktuelt å bestemme i forskriften at opplisting av et land som ikke-lavskatteland, skal være uten betydning for bestemte kategorier av selskaper som er hjemmehørende i dette landet, eller at det bare skal ha betydning for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt geografisk område i landet. For selskap som på denne måten ikke omfattes av opplistingen, vil det bero på en sammenligning av skattnivå i medhold av skatteloven § 10–63, om selskapet skal anses hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Tilsvarende kan det være aktuelt at opplisting av et land som lavskatteland, ikke skal gis virkning for nærmere angitte kategorier av selskaper i dette landet, eller at det bare gis virkning for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt område av landet.

Departementet legger til grunn at listen med lavskatteland og listen med ikke-lavskatteland skal være bindende (med de unntak som eventuelt følger av forskriften selv, jf. ovenfor) både ved beskatningen av inntekt og tap på investeringer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland, og ved NOKUS-beskatning av inntekt som opptjenes av selskaper, sammenslutninger og andre selvstendige innretninger eller formuesmasser som er hjemmehørende i lavskatteland. Det bidrar til en enhetlig definisjon av lavskatteland i de to sammenhengene. Dersom EØS-land inntas på liste, vil dette bare ha betydning i forhold til NOKUS-reglene, jf. avsnitt 6.5.4.3 og 6.5.4.5.

Av hensyn til forutberegneligheten for skattyterne, legger departementet til grunn at endring av forskriften med opplisting av et nytt land som lavskatteland eller ikke-lavskatteland må kunngjøres innen 1. oktober, for at slik endring skal kunne gis virkning for det påfølgende inntektsåret. For øvrig må forskriften oppdateres løpende, slik at land som i utgangspunktet er omfattet av en liste, tas ut dersom forutsetningene ikke lenger er til stede. Nevnte frist for kunngjøring skal ikke gjelde når forskriften endres ved at land tas ut av en liste.

Fritaksmetoden er foreslått med virkning fra og med 1. januar 2004 for utbytte, og med virkning fra og med 26. mars 2004 for gevinster og tap, jf. avsnitt 6.5.11.1. Forskrift med liste over lavskatteland og liste over ikke-lavskatteland bør derfor kunne gis med virkning for beskatningen av utbytte, gevinst og tap på lavskattelandsinvesteringer som innvinnes fra og med inntektsåret 2004. For å sikre dette legger departementet til grunn at det for inn-

tektsårene 2004 og 2005 er tilstrekkelig at nye land på listene kunngjøres innen 1. januar 2005. Av hensyn til skattyternes forutberegnelighet, legges videre til grunn at forskriften ikke skal kunne tillegges betydning i forhold til NOKUS-reglene for disse to inntektsårene, verken hva gjelder opplisting av lavskatteland eller opplisting av ikke-lavskatteland.

6.5.4.5 Avgrensning mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS

Med porteføljeinvestering menes at investor ikke har til hensikt å utøve aktivt eierskap. Investering som ikke er porteføljeinvestering, benevnes direkteinvestering.

Flere andre land med fritaksmetode innenfor selskapssektoren, har begrenset skattefritaket til å gjelde typiske direkteinvesteringer. I praksis er dette gjort ved å oppstille krav om at det aksjeeiende selskapet har en viss eierinteresse i det underliggende selskapet, og/eller at de aktuelle aksjene har en form for næringstilknytning. Det vises til skattemeldingen avsnitt 3.4.1.3.

Hensynet til å unngå kjedebeskatning står etter departementets vurdering sterkest i forhold til inntekt på direkteinvesteringer der eierselskapet kan utøve en viss innflytelse på det underliggende selskapet, men gjør seg også gjeldende for inntekt på porteføljeinvesteringer. Utgangspunktet er derfor at fritaksmetoden også skal gjelde for inntekt på porteføljeinvesteringer, jf. avsnitt 6.5.2.2.

Det bør unngås at fritaksmetoden gis anvendelse for inntekt på utenlandsinvesteringer, dersom det underliggende selskapet blir gjenstand for en effektiv beskatning som ligger betydelig under norsk nivå. Avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt på investeringer i lavskatteland som foreslått i avsnitt 6.5.4.3, medfører at det kan bli nødvendig med sammenligning av skattenivå etter skatteloven § 10–63, for å avgjøre om avkastningen er skattepliktig. Dette fordrer informasjon om skattereglene i utlandet, herunder eventuelle særregler som gjelder for den aktuelle type selskaper, virksomheter eller inntekter, jf. avsnitt 6.5.4.2. Selskaper med porteføljeinvesteringer i utlandet kan ha mindre muligheter til å dokumentere slike sammenligninger av skattenivå. For likningsmyndighetene vil det medføre merarbeid knyttet til kontroll, om beskatningen av inntekt på utenlandske porteføljeinvesteringer skal bero på om det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke.

Departementet foreslår på bakgrunn av ovenstående at utbytte og gevinst på porteføljeinvesteringer utenfor EØS skal unntas fra fritaksmetoden,

uten hensyn til om det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Tilsvarende vil fritaksmetoden ikke avskjære fradragsrett for tap på slike investeringer.

Det kan være vanskelig å forsvare i forhold til EØS-avtalen om inntekt på porteføljeinvesteringer i andre EØS-land beskattes, mens det innrømmes skattefritak for inntekt på norske porteføljeinvesteringer. Departementet går derfor ikke inn for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt og tap på porteføljeinvesteringer i land innenfor EØS. Dette medfører at fritaksmetoden vil gjelde uten særskilte begrensninger for inntekt og tap på både portefølje- og direkteinvesteringer i andre EØS-land. Departementet vil imidlertid vurdere nærmere muligheten for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt og tap på investeringer i lavskatteland innenfor EØS, jf. avsnitt 6.5.4.3.

I det følgende behandles hvordan avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt og tap på porteføljeinvesteringer utenfor EØS konkret bør utformes.

Det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse skiller ikke mellom aksjer eid i og utenfor virksomhet. Før skattereformen i 1992 var det ulik skattemessig behandling av næringsaksjer og andre aksjer. Erfaringer fra den gang tilsier at det kan være vanskelig å etablere klare kriterier for når det foreligger nødvendig næringstilknytning. Etter departementets vurdering bør det ikke gjeninnføres et skille mellom næringsaksjer og andre aksjer. Praktiske hensyn tilsier at det bør være størrelsen på skattyters eierinteresse som bestemmer hvorvidt fritaksmetoden skal komme til anvendelse for inntekt eller tap på investering utenfor EØS.

I det gjeldende systemet med beskatning av inngående utbytte gis det kredit for kildeskatt og underliggende skatt betalt i utlandet, dersom selskapsaksjonæren ved utgangen av det inntektsåret utbyttet mottas, eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. skatteloven §§ 16–30 flg. Det gis ikke kredit for underliggende skatt ved beskatningen av utbytte som tilfaller selskap med eierinteresse under 10 pst. i det utenlandske selskapet.

Departementet foreslår at avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, gjennomføres etter tilsvarende kriterier som i skatteloven § 16–30. Det innebærer at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse dersom skattyters eierinteresse i det aktuelle utenlandske selskapet er lavere enn 10 pst., målt ved skattyters andel av kapitalen og stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Det avgjørende tidspunkt for måling av kapital-

og stemmeandel, bør i utgangspunktet være når skattyter innvinner utbytte eller gevinst, eller når han oppfører tap. Måling av eierinteressen utelukkende ved innvinning/oppofrelse kan imidlertid åpne for tilpasningsmuligheter når det underliggende selskapet er hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS. Skattyter kan søke å unngå gevinstbeskatning ved å øke eierinteressen til 10 pst. eller mer før innvinning skjer. Tilsvarende kan han søke å oppnå fradragsrett ved å redusere eierinteressen til under 10 pst. før tap oppføres.

Ved å knytte kravene til kapital- og stemmeandel til et visst tidsrom, reduseres i praksis muligheten for slike tilpasninger. Departementet antar at en måleperiode på to år ivaretar dette hensynet i tilstrekkelig grad. Departementet foreslår at gevinst på investering utenfor EØS skal unntas fra fritaksmetoden, dersom skattyter ikke sammenhengende de to siste årene fram til innvinningen har eid minst 10 pst. av kapitalen og hatt minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Tilsvarende skal tap på slik investering være fradragsberettiget etter alminnelige regler, dersom skattyter ikke på noe tidspunkt de to siste årene fram til oppførelsen har eid 10 pst. eller mer av kapitalen eller hatt 10 pst. eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Toårsperioden for måling av kapital- og stemmeandel løper fram til gevinst eller tap realiseres, og regnes fra og med samme dag to år tilbake i tid.

Departementet forslag medfører at skattyter som erverver en betydelig eierinteresse i et selskap utenfor EØS som han ikke har eierinteresse i fra før, vil bli skattepliktig etter de alminnelige regler dersom gevinst på investeringen realiseres i løpet av de to første årene etter ervervet.

Også når det gjelder utbytte på investering utenfor EØS, foreslår departementet at kravet til minst 10 pst. kapital- og stemmeandel for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse, må være oppfylt sammenhengende gjennom en toårsperiode. Det foreslås at toårsperioden må omfatte tidspunktet for innvinning av utbyttet, men at det til forskjell fra gevinstsituasjonen skal være adgang til å medregne tid både før og etter innvinningen. Dette sikrer at selskap mv. som foretar en langsiktig direkteinvestering utenfor EØS, allerede fra første dag kan motta utbytte på investeringen uten beskatning etter fritaksmetoden. Dersom det i ettertid viser seg at utbytte som i utgangspunktet er mottatt uten beskatning, likevel er skattepliktig som følge av at det har skjedd en reduksjon av skattyters eierinteresse, vil det bli nødvendig med endring av likning med utligning av skatt på utbyttet.

Forslaget om at kravet til kapital- og stemmean-

del skal kunne oppfylles etter at utbytte er innvunnet, vil medføre noe merarbeid for likningsmyndighetene, blant annet knyttet til kontroll. Dette kan forsvares ut fra hensynet til å unngå tilpasninger og å hindre innelåsninger av utbytte de to første årene etter at investeringen er foretatt. Det kan i denne sammenheng nevnes at EUs mor- datterselskapsdirektiv (90/435/EEC) stiller krav om kvalifiserende eierskap over to år for at direktivet skal komme til anvendelse. Etter direktivet kan kravet til eierperiode oppfylles også etter utbytteutdelingen.

Før denne proposisjonen fremlegges den 6. oktober 2004, har ikke skattyter noen foranledning til å endre eierinteresse på investering utenfor EØS med sikte på å oppnå skattefritak for gevinst eller utbytte, eller fradragsrett for tap. For innvinning eller oppofrelse som skjer før dette tidspunktet, foreslår derfor departementet en overgangsregel om at kapital- og stemmeandelen på tidspunktet for innvinning eller oppofrelse alene, skal være avgjørende for om fritaksmetoden skal kunne komme til anvendelse eller ikke. Av samme grunn foreslås at måleperioden forkortes når innvinning eller oppofrelse skjer innen to år etter fremleggelsesdagen, ved at det i disse tilfeller bare skal ses hen til kapital- og stemmeandel i tidsrommet fra 6. oktober 2004 til innvinning eller oppofrelser skjer. Dette kan i utgangspunktet medføre utilsiktet beskatning av skattyter som oppnår en eierinteresse på 10 pst. eller mer etter fremleggelsestidspunktet, og deretter innvinner utbytte før 6. oktober 2006. For å hindre dette foreslår departementet at beskatning skal foretas uavhengig av overgangsregelen, dersom dette er til gunst for skattyter. Fritaksmetoden vil da komme til anvendelse dersom skattyter har eierinteresse på 10 pst. eller mer i en toårsperiode som omfatter tidspunktet for innvinning av utbyttet.

Skattyter som har latent tap på en betydelig aksjepost i selskap hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS, kan søke å oppnå fradragsrett ved å overføre deler av aksjeposten til nærstående senest to år før realisasjon, slik at verken skattyteren eller noen av de nærstående får 10 pst. eller mer av kapitalen eller stemmene. For å unngå slike tilpasninger foreslår departementet en regel om at skattyteren skal identifiseres med sine nærstående. Identifikasjonsregelen medfører at kapital og stemmer knyttet til aksjer eid av nærstående, skal medregnes ved vurderingen av om skattyteren gjennom de to siste årene fram til oppofrelse har hatt tilstrekkelig lav eierinteresse til at fritaksmetoden ikke avskjærer fradragsretten for tap. Kapital og stemmer knyttet til aksjer eid av nærstående skal ikke medregnes når skattyter realiserer gevinst eller mottar utbytte.

Departementet foreslår en nokså bred definisjon av nærstående, som omfatter både selskaper som skattyteren har eierinteresse i, og selskaper og personer som har eierinteresse i skattyteren. Dessuten omfattes selskaper som eierne av skattyteren har eierinteresse i, samt nærstående personer til personlige eiere av skattyteren og selskap mv. som disse har eierinteresse i. Det foreslås at en eierinteresse må være betydelig for å bli tatt i betraktning. Den som på oppførelsestidspunktet eier minst 10 pst. av kapitalen eller har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, anses i denne sammenheng å ha en betydelig eierinteresse.

Departementet legger til grunn at regelen om måling av eierinteresse over to år og identifikasjonsregelen skal suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Avgrensningen av fritaksmetoden mot gevinst og tap på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, skal også gjelde når investeringen har form av derivatkontrakt, jf. avsnitt 6.5.2.4. Fritaksmetoden vil således ikke komme til anvendelse for gevinst eller tap på derivat med aksje i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS som underliggende objekt, såfremt ikke skattyter eier aksjer i det aktuelle selskapet som kunne vært realisert skattefritt etter fritaksmetoden på det tidspunktet derivatkontrakten realiseres. Har således en skattyter eid minst 10 pst. av kapitalen og hatt minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i et selskap utenfor EØS sammenhengende de to siste årene fram til han realiserer gevinst på derivatkontrakt med eierandel i selskapet som underliggende objekt, vil gevinsten være fritatt fra beskatning såfremt selskapet ikke er hjemmehørende i lavskatteland, jf. avsnitt 6.5.4.3. Realiseres derivatet med tap, vil det foreligge fradragrett såfremt skattyter og hans nærstående til sammen ikke på noe tidspunkt de to siste årene fram til realisasjonen har eid 10 pst. eller mer av kapitalen eller hatt 10 pst. eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Stemmer og kapital tilknyttet derivatets underliggende eierandeler skal ikke medregnes ved fastsettelsen av kapital- og stemmeandel.

Derivater som utleder sine økonomiske virkninger av en indeks kan omfattes av fritaksmetoden, jf. avsnitt 6.5.2.4. Slike derivater må alltid anses som porteføljeinvesteringer. Departementet legger til grunn at også aksjeindeksopsjon som dekker enkelte selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS (herunder lavskatteland) kan omfattes, såfremt indeksen i all hovedsak bestemmes av selskaper som er hjemmehørende i land innenfor EØS.

Det vises til forslag til ny § 2–38 tredje ledd bok-

stav b til d og fjerde ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsene trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Videre vises til forslag til overgangsregel A ved ikrafttredelsen av ny § 2–38 i skatteloven.

Det kan være behov for å gi nærmere regler i forskrift for hvordan fritaksmetoden skal avgrensnes mot inntekt og tap på investeringer i utlandet. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene som foreslås inntatt i ny § 2–38 tredje og fjerde ledd i skatteloven. Det vises til forslag til ny § 2–38 sjette ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

6.5.4.6 Fradragrett for tap

Departementets forslag medfører at inntekter og tap som ikke omfattes av fritaksmetoden, blir gjenstand for beskatning etter skattelovens alminnelige bestemmelser om skatteplikt og fradragrett. Dette gjelder inntekt og tap på investeringer utenfor EØS, såfremt det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller skattyter har lav eierinteresse. Utgangspunktet etter de alminnelige bestemmelser er at det gjelder et symmetriprinsipp, dvs. at tap er fradragberettiget når tilsvarende gevinst er skattepliktig. Dette symmetriprinsippet får også anvendelse for personlige aksjonærer som faller utenfor fritaksmetoden, og som derfor generelt har fradragrett for tap på aksjer uavhengig av i hvilket land det underliggende selskapet er hjemmehørende.

Skattyter har i alminnelighet plikt til å dokumentere tap for at fradragrett skal innrømmes. Når det gjelder utenlandsinvesteringer kan det likevel knytte seg et kontrollproblem til om rapporterte tap er reelle, eller om de eksempelvis kan ha oppstått som brudd på prinsippet om at transaksjoner mellom nærstående skal baseres på virkelige verdier (armlengdeprinsippet). Særlig gjelder dette dersom investeringen er foretatt i utland som er restriktive i forhold til å gi norske myndigheter innsyn og tilgang på relevant informasjon, og som ellers tilbyr skattevennlige rammebetingelser. For investeringer i slike jurisdiksjoner kan symmetriprinsippet i praksis lede til faktisk asymmetri, ved at det kreves fradrag for fiktive tap mens reelle gevinster ikke kommer til beskatning.

I OECDs arbeid mot skadelig skattekonkurran-

se er avskjæring av skattefradrag for transaksjoner med enheter i skatteparadiser vurdert som et aktuelt beskyttelsestiltak.

OECD-rådet godkjente 8. april 1998 rapporten «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*» om skadelig skattekonkurranse. Rapporten legger til grunn at ulike former og grader av skadelig skattekonkurranse berettiger ulike typer beskyttelsestiltak. Regimer som legger til rette for skatteunndragelse ved manglende transparens og informasjonsutveksling i forhold til andre stater, blir ansett som så klart skadelige at strenge beskyttelsestiltak er berettiget. I de oppfølgende rapportene fra 2001 og 2002 blir ulike beskyttelsestiltak gjennomgått. Det blir der lagt til grunn at det er opp til hver enkelt stat å innføre beskyttelsestiltak som er forholdsmessige ut fra skadepotensialet til den enkelte form for skattekonkurranse.

Blant de aktuelle beskyttelsestiltakene nevnes muligheten for å innføre en generell nektelse av fradragrett for transaksjoner knyttet til skatteparadiser. En noe lempeligere metode er å pålegge skattyter bevisbyrden når det i forbindelse med transaksjoner knyttet til skatteparadiser kreves fradrag, unntak og kredit ved skatleggingen. Det vises til at en formodning mot fradragrett ved slike transaksjoner foreligger i mange stater. Av andre beskyttelsestiltak nevnes nektelse av rentefradrag ved tynn kapitalisering, CFC-regler tilsvarende NO-KUS-reglene i skatteloven §§ 10–60 flg., begrensninger i unntaksmetoden og kreditmetoden for inntekter fra skatteparadiser, høyere kildeskatter på ulike betalinger til skatteparadiser og en restriktiv holding til skatteavtaler med skatteparadiser.

En rekke sentrale lavskattelands i flere verdensdeler har i forbindelse med OECD-arbeidet avgitt erklæring om at de er villige til å inngå avtale med OECD-land om transparens, innsyn og utveksling av skatteopplysninger. Slike samarbeidsvillige lavskattelands skal da ikke bli gjenstand for beskyttelsestiltak. Tidsrammen har vært utløpet av 2005, men dette kan av praktiske grunner bli noe forskjøvet. Norge har påbegynt arbeidet med å inngå slike avtaler. De nordiske landene samarbeider om dette, og ser an hvilke avtaler USA og andre store OECD-land kan få gjennomslag for ovenfor et antall av de samarbeidsvillige lavskattelandsene.

Etter departementets vurdering og på grunnlag av det ovennevnte arbeidet mot skadelig skattekonkurranse i OECD, kan det stilles spørsmål ved berettigelsen av å innrømme fradragrett for tap på investeringer i jurisdiksjoner som ikke gir innsynsrett for norske myndigheter som administrerer fradragene. Det er ikke opplagt at skattytere som velger å plassere midler i slike «lukkede» jurisdiksjo-

ner, bør nyte godt av det symmetriprinsippet som ellers gjelder. Alternativer kan være å avskjære eller begrense fradragretten for tap i disse tilfellene. Spørsmålet fordrer en relativt omfattende utredning. Departementet vil på et senere tidspunkt komme tilbake med en nærmere vurdering og eventuelt lovforslag.

6.5.4.7 Skatteloven § 16–30

(i) Tilpasning av kravet til stemme- og kapitalandel

Selskap som mottar utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet, kan kreve kredit for underliggende skatt og kildeskatt i medhold av skatteloven §§ 16–30 flg., såfremt selskapet ved utgangen av det inntektsåret utbyttet mottas, eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske selskapet. Departementet foreslår tilsvarende krav til kapital- og stemmeandel for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse for utbytte fra selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. I sistnevnte sammenheng er det imidlertid lagt til grunn at kravet til kapital og stemmer må være oppfylt kontinuerlig gjennom en toårsperiode som omfatter tidspunktet utbyttet innvinner. Dette er begrunnet med hensynet til å unngå uønskede tilpasninger og til å hindre innelåsning av utbytte de to første årene etter at investeringen er foretatt, jf. avsnitt 6.5.4.5 med forslag til ny § 2–38 tredje ledd bokstav d i skatteloven.

Fritaksmetoden vil ikke omfatte utbytte på visse investeringer utenfor EØS, jf. avsnitt 6.5.4.3 og 6.5.4.5. Departementet legger derfor til grunn at skatteloven §§ 16–30 flg. må videreføres også etter at fritaksmetoden tar til å gjelde. Hensynet til å oppnå harmoni i regelverket, tilsier imidlertid at målingen av eierinteresse etter skatteloven § 16–30, bør foretas over tilsvarende periode som lagt til grunn i forslaget til ny § 2–38 tredje ledd bokstav d i skatteloven. I samme retning trekker hensynet til å unngå at skattyter som har mottatt skattepliktig utbytte fra utlandet, kan erverve flere aksjer for en kortere periode, for å oppnå rett til kredit for underliggende skatt.

Departementet foreslår derfor at rett til kredit etter skatteloven § 16–30, gjøres betinget av at skattyteren i en periode på to år som omfatter tidspunktet for innvinning av utbyttet, eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske selskapet. I praksis medfører dette at kredit for underliggende skatt bare kan kreves for skattepliktig utbytte på direkteinvesteringer foretatt i lavskattelands utenfor EØS.

Det vises til forslag til endring av siste punktum i skatteloven § 16–30 første ledd. For selskaper som fremdeles vil være skattepliktig for utbytte på direkteinvesteringer i lavskatteland utenfor EØS, kan forslaget i visse tilfeller medføre en skjerpelse sammenlignet med den gjeldende regel om at eier- og stemmekravet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret utbyttet mottas. Det foreslås derfor at lovendringen først trer i kraft med virkning fra og med 2005.

Videre vises til forslag til overgangsregel ved ikrafttredelsen av endringen av siste punktum i skatteloven § 16–30 første ledd. Overgangsregelen medfører at måleperioden skal forkortes når innvinning eller oppofrelse skjer innen to år etter at denne proposisjonen fremlegges den 6. oktober 2004. I disse tilfeller skal det bare ses hen til kapital- og stemmeandel i tidsrommet fra 6. oktober 2004 til innvinning eller oppofrelse skjer. Overgangsregelen sikrer at skattyter ikke vil miste rett til kredit som følge av lav eierinteresse før proposisjonen fremlegges, og svarer til overgangsregelen som er foreslått i avsnitt 6.5.4.5 om avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS. For å unngå av overgangsregelen skal stille skattyter i en dårligere posisjon, foretaksås at beskatning skal foretas uavhengig av overgangsregelen, dersom dette er til gunst for skattyter.

(ii) Behov for gjennomgang

I juni 2001 sendte departementet ut høringsnotat med forslag til enkelte endringer i reglene i skatteloven §§ 16–30 flg. om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av utbytte eller overskudd fra utenlandsk datterselskap. Arbeidet ble stilt i bero i påvente av behandlingen av Skaugeutvalgets innstilling og skattemeldingen. Innføring av fritaksmetoden vil medføre at disse kreditreglene får mindre betydning enn i dag. Kreditering i medhold av skatteloven §§ 16–30 flg. vil imidlertid fremdeles være aktuelt for skattepliktig utbytte på investeringer i lavskatteland, jf. avsnitt 6.5.4.3. Departementet tar derfor sikte på å videreføre arbeidet med gjennomgang av kreditreglene.

6.5.4.8 Skatteloven §§ 10–67 og 10–68

Dersom inntektene til et utenlandsk selskap er eller har vært gjenstand for NOKUS-beskatning, medfører skatteloven §§ 10–67 og 10–68 at utbytte og gevinst på aksjene i selskapet helt eller delvis kan fritas fra beskatning. Av skatteloven § 10–67 følger at utdelt overskudd ikke er skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er NOKUS-beskat-

tet. Skatteloven § 10–68 fastsetter at ved realisasjon av aksje skal aksjens inngangsverdi reguleres med endring i selskapets kapital etter RISK-reglene så langt de passer, men bare for de år de norske deltakerne har blitt NOKUS-beskattet for selskapets inntekter. Formålet med bestemmelsene er å hindre at inntekt som har blitt NOKUS-beskattet, kommer til beskatning en gang til når den tilfaller aksjonæren i form av utbytte eller gevinst på aksjene.

Skatteloven §§ 10–67 og 10–68 bør videreføres for selskapsaksjonærer som mottar aksjeinntekter fra utlandet som ikke omfattes av fritaksmetoden, og som derfor i utgangspunktet er skattepliktige. Dette gjelder inntekt på aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS, såfremt investeringen anses å være i lavskatteland på det tidspunkt aksjeinntekten innvinnes, eller selskapsaksjonæren har lav eierinteresse. Det vil medføre uønsket dobbeltbeskatning dersom NOKUS-beskattet inntekt blir gjenstand for ytterligere beskatning, når den tilfaller selskapsaksjonær i form av utbytte eller gevinst.

Departementet foreslår at RISK-reglene oppheves fullt ut med virkning fra og med inntektsåret 2006, jf. avsnitt 5.5. Det vil da ha lite mening om skatteloven § 10–68 fremdeles skal gi RISK-reglene anvendelse så langt de passer. Departementet foreslår derfor å endre bestemmelsen, slik at henvisningen til RISK-reglene tas ut, og slik at det fremkommer direkte av ordlyden at aksjens inngangsverdi skal reguleres på bakgrunn av endring av selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid. Det tilsiktes ingen endring av bestemmelsens materielle innhold.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–68 første punktum. Det foreslås at lovendringen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Departementet tar sikte på å gi forskrift med utfyllende regler for regulering av aksjers inngangsverdi i medhold av skatteloven § 10–68, jf. skatteloven § 10–70. Det kan blant annet være behov for å presisere i forskrift at inngangsverdien skal reguleres med overskudd som deltakeren er beskattet for gjennom eiertiden, noe som i inntektsårene for kjøp og salg av aksjen kan differere noe fra bevegelsen i selskapets beskattede inntekt.

6.5.5 Fritaksmetodens anvendelse på utbytte som tilfaller selskaper i utlandet

Av skatteloven § 10–13 følger at det skal svares kildebeskatning av utbytte fra norsk selskap til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Kildebeskatning

foretas ikke dersom den utenlandske aksjonæren driver virksomhet i Norge, og aksjene er knyttet til denne virksomheten.

Kildeskattesatsen er i utgangspunktet 25 pst. Norge har i en rekke skatteavtaler fraskrevet seg retten til å anvende denne satsen fullt ut. Satsen er som regel redusert til 15 pst. For utbytte fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap er satsen vanligvis redusert til 5 pst.

Skattelovgivningen kan ikke ha virkninger som medfører at det oppstår konflikt med EØS-avtalen. Dersom norske selskaper mv. fritas for utbyttebeskatning, samtidig som utbytte til selskapsaksjonærer hjemmehørende i andre EØS-land kildebeskattes, kan det reises spørsmål om EØS-avtalens regler om etableringsfrihet og fri flyt av kapital er overholdt, jf. avsnitt 6.5.4.3.

Departementet legger vekt på å unngå løsningsområder som har en usikker side mot EØS-avtalen, og følger derfor opp forslaget i skattemeldingen om at fritaksmetoden skal gjelde for utbytte på aksjer som reelt eies av selskaper mv. hjemmehørende i andre EØS-land. Fritak for kildebeskatning i disse tilfeller følger av forslaget til ny § 2–38 første og annet ledd, jf. avsnitt 6.5.2.

Departementet foreslår å avgrense fritaksmetoden mot utbytte på aksjer som eies av selskaper mv. hjemmehørende utenfor EØS, slik at kildebeskatningen videreføres for denne gruppen skattytere. På denne måten begrenses muligheten for at utbytte av overskudd som er underlagt lav eller ingen skatt, kan strømme gjennom norske selskaper skattefritt, jf. avsnitt 6.5.4.1 om hensynene mot dette. Dessuten kan opphevelse av kildebeskatningen av utbytte til selskaper mv. hjemmehørende i andre land, i realiteten medføre at Norge overfører skattefundamenter til utlandet. I skattemeldingen avsnitt 10.4.1 er det redegjort nærmere for dette.

Når det gjelder utbytte som tilfaller selskap som nevnt i skatteloven § 10–40 om deltakerligning, må spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker.

Det vises til forslag til ny § 2–38 femte ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004.

6.5.6 Vurdering av tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform

6.5.6.1 Innledning

Etter fritaksmetoden skal salg av aksjer mv. som hovedregel ikke utløse gevinst- eller tapsoppgjør, mens salg av andre eiendeler fortsatt vil være skatteutløsende etter de alminnelige regler. Skattyter-

ne kan dermed ha mulighet til å tilpasse overdragsformen, slik at innmatsoverdragelse velges når de skattemessige verdiene av formuesobjektene er høyere enn salgssummen (medfører fradragsberettiget tap), mens aksjehandel anvendes dersom salgssummen overstiger de skattemessige verdiene av formuesobjektene (gir skattefri gevinst).

I noen tilfelle vil det kunne hevdes at valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. Det kan da være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring.

Aktørene har imidlertid ingen plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. I utgangspunktet er det legitimt å etablere en selskapsstruktur hvor morselskapet er et holdingselskap og betydelige eiendeler legges i datterselskaper. Ved valget mellom salg av aksjer og salg av eiendeler vil som regel flere hensyn enn de skattemessige kunne spille inn. I mange tilfeller er det heller ikke åpenbart hvilken form som er «mest riktig» for den aktuelle transaksjonen. I praksis vil det derfor ofte være vanskelig for likningsmyndighetene å nå fram med gjennomskjæringssynspunkter i denne type saker.

Departementet signaliserte i skattemeldingen at en vil vurdere nærmere om det er grunnlag for å innføre særskilte regler for å motvirke skattemotivert valg av transaksjonsform når fritaksmetoden innføres.

6.5.6.2 Behovet for tiltak

Departementet har vurdert behovet for å motvirke at selskapene kan tilpasse seg ved å realisere gevinster skattefritt under fritaksmetoden, og tap med fradragsrett etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning. Forholdet mellom avskrivninger og periodisering av gevinst og tap under det gjeldende systemet står sentralt.

Frdrag for avskrivning gis for betydelige driftsmidler som verdiforringes ved slit eller elde. Det er altså et grunnvilkår at det foreligger verdiforringelse, slik at driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, heller ikke kan avskrives. Dette gjelder for eksempel fast eiendom og finansielle eiendeler.

Som hovedregel skal avskrivning av driftsmidler skje etter saldometoden, jf. skatteloven §§ 14–40 flg. Driftsmidlene er her delt i ulike avskrivningsgrupper. Avskrivningsgruppene bokstav a til d gjelder blant annet for inventar, kontormaskiner, kjøretøyer og ervervet goodwill. Driftsmidler på hver av disse gruppene avskrives under ett, og avskrivningssatsen varierer fra 20 til 30 pst. Ved salg av

slikt driftsmiddel skal vederlaget enten inntektsføres direkte eller nedskrives på saldoen for den aktuelle avskrivningsgruppen. Dette medfører at gevinst eller tap på driftsmidlet blir periodisert i samme takt som avskrivningene.

Avskrivningsgruppene bokstave til i gjelder de mer betydelige driftsmidlene, som skip, fly, bygg og anlegg. Her avskrives hvert driftsmiddel for seg. Avskrivningssatsen varierer fra 2 til 14 pst. Ved realisasjon skal gevinst eller tap på driftsmidlet føres på gevinst- og tapskonto, så langt vederlaget ikke er inntektsført. Inntektsføring av positiv saldo på gevinst- og tapskonto skjer med minst 20 pst. årlig, mens negativ saldo på gevinst- og tapskonto fradragføres med inntil 20 pst. årlig.

Noen driftsmidler skal isteden avskrives lineært over antatt levetid. Det vises til skatteloven § 14–50 om tidsbegrensede rettigheter og skatteloven § 18–6 om særskilte driftsmidler i kraftanlegg. Ofte avskrives slike eiendeler over relativt lang tid og med en lav sats.

Også gevinst og tap på driftsmidler som ikke kan saldoavskrives føres i hovedregelen på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven §§ 14–52 og 18–6. Dette gjelder likevel ikke finansielle eiendeler.

Skattyternes fordeler av tilpasning er størst for verdifulle formuesgoder som ikke kan avskrives fordi de ikke verdiforringes, herunder fast eiendom. Deretter kommer formuesgoder som avskrives med lave satser, typisk bygg og anlegg med avskrivningssatser fra 2 til 8 pst. For formuesgoder med avskrivningssatser som tilsvarer satsen for inntektsføring av gevinst, vil selger og kjøper samlet sett ofte ikke være tjent med at salg av driftsmiddel skjer i form av aksjesalg. Bakgrunnen er at selgers fordel ved skattefrihet kan oppveies av at kjøper ikke får lagt kjøpesummen til grunn for sine avskrivninger. Det må også tas i betraktning at det kan knytte seg visse administrative kostnader mv. til å tilpasse transaksjonsformen ut fra skattemessige hensyn.

Selskapenes mulighet til å velge mellom aksjesalg innenfor fritaksmetoden og innmatssalg med realisasjonsbeskatning, medfører at det i praksis kan oppstå en faktisk asymmetri i beskatningen av gevinst og tap ved overføring av formuesgoder med lavere avskrivningssats enn 20 pst. Det kan få en negativ provenymessig effekt. På den andre siden vil muligheten til skattefrihet kunne motvirke inne-låsnings effekter som følger av gevinstbeskatning.

Skattetilpasning kan skje ved at produksjonen av et driftsmiddel, for eksempel et skip, legges i et eget aksjeselskap, med påfølgende salg av aksjene i selskapet istedenfor driftsmidlet. Derved unngår selger å bli beskattet for overskudd fra varetilvirk-

ning. Motsatsen er at kjøper får redusert avskrivningsgrunnlag.

6.5.6.3 *Rettstilstanden i noen andre land med skattefritak for aksjeinntekter innenfor selskapssektoren*

Sverige har ikke innført generelle regler som har til formål å hindre at skattefritaket for aksjegevinster åpner for tilpasningsmuligheter og faktisk asymmetri som beskrevet ovenfor i avsnitt 6.5.6.2. Det ses da bort fra skattemessig gjennomskjæring. Det gjelder imidlertid en særregel ved overføring av eierandeler i foretak som har få eiere og som eier boligeiendom. I slike tilfeller skal foretaket anses å ha solgt boligen og deretter ervervet den til markedspris. Bakgrunnen for regelen er at det ble ansett å medføre en ubegrunnet skattefordel om en eier av fåmannsforetak skal kunne legge sin private boligeiendom i foretaket, og deretter selge uten skattemessige konsekvenser.

I *Danmark* kreves det tillatelse fra skattemyndighetene til å gjennomføre blant annet skattefrie fisjoner og overføring av eiendeler. Myndighetene vurderer i den sammenheng konkret om formålet med den aktuelle omstruktureringen er skatteutnyttelse, og kan eventuelt avslå søknaden om skattefrihet ved omstruktureringen. Alternativt kan det settes vilkår for skattefriheten for å hindre den antatte muligheten for skattemessig utnyttelse.

Forslaget om innføring av en fritaksmetode i *Finland* omfatter ingen generelle regler som skal hindre at salg av eiendeler gjennomføres som salg av aksjene i selskap som eier eiendelene. Det er imidlertid, tilsvarende som for den svenske ordningen, foreslått en særlig unntaksregel ved overføring av aksjer i selskap som eier boligeiendommer.

Nederland har ikke innført generelle regler som har til formål å motvirke at formuesobjekter realiseres i form av skattefritt aksjesalg.

Etter reglene i *Storbritannia* er skattefritaket for selskapers aksjegevinster gjort betinget av at det underliggende selskapet er et såkalt handels-selskap. Dette kravet medfører at selskaper som er opprettet for å eie ett enkelt driftsmiddel, som regel ikke vil være kvalifiserende investeringsobjekt under det britiske fritaket for aksjegevinstbeskatning.

6.5.6.4 *Mulige tiltak*

Nedenfor redegjøres for mulige tiltak for å motvirke virkningene av at gevinster realiseres i form av skattefritt aksjesalg under fritaksmetoden, mens tap kan realiseres med fradragrett innenfor det alminnelige systemet for realisasjonsbeskatning.

(i) Realitet før form – Sveriges forkastede modell

I Sverige er det som nevnt ikke innført generelle regler som skal hindre at salg av andre formuesobjekter enn aksjer gis form av aksjeoverdragelse for å unngå gevinstbeskatning. I SOU 2001:11 ble det imidlertid vurdert tiltak for å hindre at konsernproduserer verdifulle formuesobjekter innenfor rammen av selskaper, for deretter å foreta skattefrie aksjeoverdragelser istedenfor skatteutløsende direktesalg av eiendelene. I utredningen ble det lagt til grunn at beste løsning ville være å underlegge skattefritaket ved salg av aksjer et vilkår om at overdragelsen ikke i realiteten innebærer salg av produkt. Det ble antatt at et slikt vilkår kunne være anvendelig i forhold til maskiner og andre materielle eiendeler. Med hensyn til immaterielle eiendeler ble det påpekt at grensen er flytende mellom hva som skal anses som salg av produkt, og hva som skal anses som salg av virksomhet med basis i immaterielle eiendeler. Et skattefritaksvilkår som bare er tilpasset materielle eiendeler, ble ansett å gi for tilfeldige effekter til at det kunne anbefales.

En regel om at skattefritaket for aksjegevinster skal være betinget av at aksjesalget ikke i realiteten innebærer salg av produkt, vil i praksis fremstå som en gjennomskjæringsregel. Innenfor sitt virkeområde må den forutsetningsvis være strengere enn den generelle gjennomskjæringsnormen. Uansett vil vurderingen knytte seg til et vanskelig skjønnsstema. Ofte vil selgeren kunne påvise at aksjesalget har hatt realitet utover overdragelsen av det aktuelle formuesgodet, slik at det i praksis vil være tungt for likningsmyndighetene å nå fram med gjennomskjæringsbetraktninger.

(ii) Regler om betydelig aksjesalg

En annen mulighet kunne være gjeninnføring av de tidligere reglene om skatteplikt ved betydelig aksjesalg, som før skattereformen i 1992 var inntatt i § 54 annet ledd i skatteloven av 1911. Utgangspunktet før skattereformen var at aksjer kunne selges uten beskatning etter tre års eiertid, såfremt aksjene ikke var eid i næring. Reglene om betydelig aksjesalg representerte et unntak fra skattefritaket i tilfelle hvor aksjesalget var ledd i en samlet eller sammenhengende overdragelse av minst 45 pst. av aksjene i selskapet, eller ved overdragelse av minst 30 pst. av aksjene i tilfelle hvor kjøperen oppnådde flertallet av aksjene i selskapet eller flertallet av stemmene på generalforsamlingen. Bakgrunnen for reglene var at salg av større aksjeposter i realiteten ofte har til formål å overføre næringsvirksomhet, driftsmidler eller skatteposisjoner.

De tidligere erfaringene tilsier at slike regler

må bli kompliserte, med til dels store administrative kostnader for både skattyterne og likningsmyndighetene. I tillegg vil de i en rekke tilfeller være lite målrettede, og også omfatte aksjesalg hvor det ikke foreligger omgåelseshensikt.

(iii) Særregel om beskatning ved realisasjon av aksjer i selskaper som eier fast eiendom, bygg og anlegg mv.

Et alternativ kunne være å innføre skatteplikt ved realisasjon av aksjer i selskaper som eier formuesobjekter som ikke avskrives eller som avskrives med lav sats, herunder fast eiendom, bygg og anlegg. For slike formuesobjekter oppnås det i gevinsttilfellene ekstra store fordeler ved å selge aksjer i selskap som eier formuesobjektet, fremfor å selge selve formuesobjektet.

Regelen kan for eksempel komme til anvendelse ved overføring av aksjer i selskap hvor verdier i fast eiendom, bygg og anlegg mv. utgjør mer enn en viss andel av den samlede verdien av selskapets eiendeler. For å hindre tilpasninger ved at selskap tilføres annet enn fast eiendom, bygg og anlegg mv. før aksjene overføres, kan det ved fastsettelsen av den samlede verdien være grunn til å gjøre fradrag for likvide midler, samt for eiendeler som selskapet har ervervet i den siste perioden før aksjeoverføringen. Tilsvarende kan det være grunn til å gjøre fradrag for eiendeler som vil bli overført fra selskapet i den første perioden etter aksjeoverføringen.

En slik regel kan imidlertid i stor grad komme til å omfatte tilfeller der transaksjonsformen ikke er skattemessig motivert. For likningsmyndighetene vil det i tillegg være krevende med bestemmelser som innebærer at man må verdsette selskapene. Dersom regelen bare gis anvendelse ved overdragelse av en vesentlig eierinteresse, oppstår tilsvarende problemer som ved reglene om betydelig aksjesalg, jf. avsnitt 6.5.6.4 (ii).

Disse ulempene reduseres noe dersom regelen utformes med tanke på å omfatte bare de tilfeller hvor *nytilvirkede* formuesobjekter overføres i form av aksjesalg, dvs. at skattyter søker å unngå beskatning av *overskudd fra varetilvirkning*. Regelen kan for eksempel gå ut på at det skal foretas beskatning ved salg av aksjer i selskap som inneholder nyttilvirket skip, fly, bygg, anlegg, eller annet driftsmiddel som omfattes av skatteloven § 14–43 første ledd bokstav e til i. Dette kan tilsi at virkeområdet for en eventuell særregel bør begrenses til å omfatte selskaper med nyttilvirkede varer.

Når det gjelder virkningene av at regelen kommer til anvendelse, kan dette enten være at aksjene skal gevinstbeskattes etter de alminnelige reglene

(uavhengig av fritaksmetoden), eller at det underliggende selskapet i skattemessig sammenheng skal anses å ha solgt og tilbakekjøpt den nytilvirkede varen til virkelig verdi. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier at sistnevnte alternativ foretrekkes, da beskatning av aksjegevinsten vil medføre dobbeltbeskatning når de underliggende verdier kommer til beskatning på et senere tidspunkt. I samme retning trekkes at skatteplikten bør isoleres til gevinsten på den nytilvirkede varen, og ikke omfatte verdier som knytter seg til eventuelle andre eiendeler i selskapet.

(iv) Begrensning av adgangen til tapsfradrag

Et annet mottrekk kunne være å fastsette at selskapers tap ved realisasjon av visse typer formuesobjekter bare skal kunne fradras i gevinster på samme type formuesobjekter. Dette burde i tilfelle omfatte bygg og anlegg, som ofte har store verdier og som avskrives med lave satser. I tillegg kunne det vært aktuelt å inkludere skip, fartøyer, rigger, fly og helikopter, som også kjennetegnes ved å ha høye verdier og relativt lave avskrivningssatser. Videre burde eiendeler som ikke kan avskrives, herunder fast eiendom og finansielle eiendeler som ikke omfattes av fritaksmetoden som investeringsobjekt, omfattes av en slik regel.

En særlig begrensning av fradragretten for tap på visse formuesobjekter kan medføre praktiske og ligningstekniske problemer. Dessuten kan det medføre økte innelåsnings effekter. Særlig problematisk kan det bli for selskaper som har en betydelig andel av kapitalen investert i ett driftsmiddel som omfattes av begrensningsregelen. Selv om bedriftsøkonomiske hensyn tilsier at driftsmidlet bør avhendes med tap, kan hensynet til å bevare fradragretten medføre at selskapet beholder driftsmidlet. Fradragrett oppnås da gjennom avskrivninger i de påfølgende år.

(v) Utsatt periodisering av fradragrett for tap ved realisasjon

Dersom tilpasningsmulighetene i praksis skulle medføre at gevinster realiseres skattefritt under fritaksmetoden, mens tap realiseres med fradragrett etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning, kunne et aktuelt mottiltak være å redusere satsen for periodisering av tap på gevinst- og tapskonto. Det ville også få virkning for periodiseringen av tap på driftsmidler som avskrives lineært, og for ikke-avskrivbare driftsmidler hvor tap periodiseres over gevinst- og tapskonto. Det vises til avsnitt 6.5.6.2.

En eventuell reduksjon av satsen for periodisering av tap på gevinst- og tapskonto ville også få betydning for selskaper som trer ut av den særskilte rederiskatteordningen, ettersom gevinst eller tap ved uttreden skal føres på kontoen, jf. skatteloven § 8–17 annet ledd.

Periodiseringssatsen for tap kunne i så fall reduseres fra 20 pst. og så lavt det ble ansett som nødvendig for å oppnå en tilnærmet parallellitet i praksis i forhold til skattefriheten for gevinster. Derved ble den faktiske asymmetrien som ellers kunne oppstå, oppveid, jf. avsnitt 6.5.6.2. For selskaper som har eller forventer å realisere tap som skal føres på gevinst- og tapskonto, vil lavere periodiseringssats for tap redusere incentivene til å realisere tilsvarende gevinster i form av skattefrie aksjeoverføringer. Bakgrunnen er at gevinster som realiseres innenfor det ordinære systemet og som kan føres mot negativ gevinst- og tapskonto, i realiteten blir gjenstand for en tilsvarende lavere effektiv beskatning, fordi nåverdien av den negative kontoen reduseres når fradragssatsen reduseres.

Hensynet til skattytere som fortsatt realiserer netto gevinster på slike formuesobjekter med skatteplikt, kan tilsi at det ved eventuell reduksjon av satsen for fradragføring av tap bør vurderes om satsen for periodisering av positiv gevinst- og tapskonto skal endres tilsvarende.

Alternativt kan fastsettes at gevinster og tap på driftsmidler som omfattes av gruppe e til i ikke skal inn på gevinst- og tapskonto, men føres på saldo for driftsmidlet, tilsvarende det som gjelder for saldo-gruppene a til d. Da vil satsen for periodisering av tap tilsvare avskrivningssatsen for det aktuelle driftsmidlet. I så fall bør også tap ved salg av ikke-avskrivbare driftsmidler og driftsmidler som har vært avskrevet lineært, periodiseres med en lav sats.

En problemstilling er om en eventuell regel om utsatt tapsperiodisering bør gjelde bare for skattytere som er omfattet av fritaksmetoden, eller om den bør gjelde generelt. Begrunnelsen for regelen kan tale for at den begrenses til selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden, jf. avsnitt 6.5.6.2. En generell regel vil ramme også skattytere som ikke er omfattet av fritaksmetoden, og vil for disse føre til saktere fradragføring av tap ved ordinær utskifting av driftsmidler. På den annen side vil en utsatt tapsperiodisering, dersom den skal gjelde bare for skattytere som er omfattet av fritaksmetoden, føre til at det oppstår et tosporet system, hvor noen aktører oppnår raskere tapsfradrag enn andre. Dette vil kunne åpne for nye tilpasninger ved at eiendeler med latent tap søkes overført mellom nærstående til bokført verdi, typisk fra aksjeselskap til enkeltpersonforetak.

6.5.6.5 Vurdering

Departementet legger til grunn at man ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring for å hindre tilpasninger som omhandlet her. Det vises til at det generelt er komplisert og ressurskrevende for likningsmyndighetene å påvise at den valgte transaksjonsformen i et gitt tilfelle er illojal og foretrukket ut fra hovedsakelig skattemessige hensyn. Etter departementets vurdering er det to hovedproblemer som isolert sett kan medføre behov for særskilte tiltak.

Det ene er når varer tilvirkes innenfor rammene av et selskap, med påfølgende salg av aksjene i selskapet istedenfor den tilvirkede varen. Her kan en god løsning være at aksjeoverdragelsen utløser plikt for det underliggende selskapet til å skatte av differansen mellom tilvirkningsvarens verdi og dens skattemessige kostpris, med tilsvarende skattemessig oppskrivning, jf. avsnitt 6.5.6.4 (iii). Skatteplikten begrenses dermed til gevinsten på den nytvirkede eiendelen. Etter departementets vurdering bør man avvente de nærmere erfaringene med fritaksmetoden, før det tas endelig stilling til hvorvidt det er behov for en slik regel.

Det andre hovedproblemet er den faktiske asymmetrien som oppstår ved at noen skattytere kan velge å realisere gevinster under fritaksmetoden og tap etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning. Etter departementets vurdering kan et aktuelt mottiltak her være å etablere en motsvarende asymmetri ved å utsette periodiseringen av tap etter de alminnelige reglene, for eksempel ved å redusere satsen for utgiftsføring av tap på gevinst- og tapskonto, jf. avsnitt 6.5.6.4 (v). Det kan også tenkes tiltak som mer spesifikt er rettet inn mot tap som realiseres ved overdragelse mellom nærstående, typisk salg fra et konsernselskap til et annet. Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntaken til erfaringene med fritaksmetoden.

6.5.7 Motvirkning av skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner

6.5.7.1 Innledning

Med generelle skatteposisjoner menes posisjoner som ikke har tilknytning til noen særskilt eiendel eller gjeldspost. Det kan være skattemessig fordelaktig å overføre majoriteten av aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner når skatteposisjonene har større verdi på kjøpers hånd enn på selgers. Det er to hovedgrupper generelle skatteposi-

sjoner som kan være gjenstand for skattemotivert overdragelse:

- Posisjoner som representerer skattefordeler. Dette vil typisk være fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.
- Posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Dette omfatter positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo.

I dagens system vil det ofte oppstå skattepliktig gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper med posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Fram til nå har det derfor vært mest vanlig med skattemotivert overføring av selskaper med posisjoner som representerer skattefordeler. Det typiske eksempel er at aksjene i selskap med fremførbart underskudd overføres til et selskap som kan avregne underskuddet mot egne inntekter ved konsernbidrag.

Innføring av fritaksmetoden kan imidlertid gjøre det gunstigere å overføre selskaper med skatteforpliktende posisjoner. Eksempelvis kan fritaksmetoden stimulere til skattemotivert overføring av aksjene i et selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetssalg (gevinsten er ført på gevinst- og tapskonto). Aksjeoverføringen skjer til et selskap som i motsetning til det selgende selskapet har skattemessig underskudd til fremføring, eller som forventes å generere underskudd i de påfølgende år. I en slik situasjon kan det ervervende selskapet være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene, med verdsetting av den ubeskattede gevinsten til mer enn 72 pst. Etter den gjeldende RISK-metoden medfører aksjeoverføringen at gevinsten ved virksomhetssalget fremskyndes til beskatning på aksjonærnivå, dvs. hos det selgende selskapet. Ved fritaksmetoden kan derimot aksjene overføres uten at det utløses skatteplikt. Slike tilpasninger kan bety tap av skatteproveny ved at gevinster ved virksomhetssalg i realiteten unndras fra effektiv beskatning.

Departementet legger til grunn at det er behov for særlige regler som kan motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner. Etter departementets vurdering er dette tilfelle både når det gjelder overføring av eierandeler i selskap med skatteforpliktende posisjoner og selskap med skatteposisjoner som representerer fordeler.

Departementet har vurdert ulike regler som kommer til anvendelse når en transaksjon oppfyller visse forhåndsdefinerte kriterier som indikerer at den kan være motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner, jf. avsnitt 6.5.7.3. Departementet har

imidlertid kommet til at det bør foretas en konkret vurdering av om transaksjonen er motivert av å kunne utnytte generelle skatteposisjoner, og da slik at adgangen til å utnytte posisjonene faller bort dersom dette har vært det overveiende motiv, jf. avsnitt 6.5.7.4. Det vises til forslag om ny bestemmelse i skatteloven § 14–90.

6.5.7.2 Historikk og gjeldende rett

Skatteloven av 1911 § 53 første ledd syvende punktum hadde tidligere en bestemmelse som hindret utnyttelse av opparbeidet underskudd som ble muliggjort ved fusjon, aksjeoverdragelse eller annen transaksjon som medførte at eierforholdene i selskapet endret seg, såfremt det var «*sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene*». Bestemmelsen ble innført ved endringslov 15. juni 1990 nr. 20. I forarbeidene til bestemmelsen ble det blant annet uttalt følgende, jf. Ot.prp. nr. 52 (1989–90) side 10:

«Det er ikke mulig å gi eksakt anvisning på hvor grensene går for det området hvor den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan anvendes. For å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt, foreslår departementet å lovfeste en bestemmelse om at fremføringsretten avskjæres dersom hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene. Dette vil også ha en preventiv virkning. Ved lesning av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på illojal utnyttelse av reglene ikke fører fram.»

Den generelle avskjæringsregelen ble opphevet da det ved lov av 20. desember 1996 nr. 101 ble vedtatt regler om skattefritak ved fusjoner og fisjoner, herunder en særlig avskjæringsregel ved slike transaksjoner. Opphevelsen er nærmere begrunnet i forarbeidene til loven, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 33:

«Den gjeldende bestemmelse om avskjæring av underskudd i visse fusjonstilfeller mv, jf skatteloven § 53 første ledd siste punktum, foreslås opphevet, i det den nye avskjæringsbestemmelsen bør overta. Den gjeldende bestemmelse er ikke begrenset til fusjoner og fisjoner, i det den også omfatter andre eierskifter, f eks rene aksjesalg. Det er imidlertid liten grunn til å videreføre dette. Et rent aksjesalg vil ikke medføre noe ny misbruksfare for akkumulert underskudd i selskapet, med mindre det også skjer noe mer, f eks at de nye aksjonærene fusjonerer selskapet inn i et annet selskap med sikre inntekter. Den foreslåtte bestemmelse bør da i tilfelle i stedet vurderes anvendt på dette etterfølgende stadium.»

Den gjeldende rett er det ingen lovfestet avskjæringsregel som gjelder når andre transaksjoner enn fusjoner og fisjoner er motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner. Overføring av aksjer kan legges til rette for utnyttelse av skatteposisjoner i det underliggende selskapet, dersom det kan ytes konsernbidrag mellom det underliggende selskapet og det ervervende selskapet etter overdragelsen. Dette er tilfelle dersom det ervervende selskapet etter overføringen eier mer enn ni tideler av aksjene i det underliggende selskapet samt har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, dvs. at selskapene inngår i skattekonsern, jf. skatteloven § 10–4.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel utviklet gjennom praksis kan imidlertid komme til anvendelse på transaksjoner som må anses som en illojal omgåelse av skattereglene. Gjennomskjæringsregelen kan benyttes når skattemotivet for transaksjonen nærmest er enerådende. Lojalitetsvurderingen skal foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold. Det er likningsmyndighetene og i siste instans domstolene, som etter en konkret vurdering avgjør om det er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Ofte har likningsmyndighetene en vanskelig bevisbyrde når regelen påberopes.

Avskjæringsregelen som gjelder ved fusjoner og fisjoner er inntatt i skatteloven § 11–7 fjerde ledd (tidligere selskapsskatteloven 1991 § 8–7 fjerde ledd). Det følger av denne bestemmelsen at retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen. I Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 31 flg. uttales blant annet følgende om hvilke situasjoner det tas sikte på at avskjæringsbestemmelsen skal regulere:

«Utnyttelse av fradragposisjoner krever at *samme* skattyter har skattepliktige inntekter å føre fradraget mot. Fusjon og fisjon kan brukes til å oppnå samling av inntekter og fradrag hos samme skattyter. I de fleste tilfeller vil dette ikke være misbruk, fordi fusjonen eller fisjonen anses å ha en bedriftsøkonomisk hovedbegrunnelse. Økte inntektsmuligheter på grunn av dette er positivt, og de økte muligheter for fradragutnyttelse som dermed oppstår, er da akseptable som en sideeffekt. Det må imidlertid anses som misbruk dersom utsiktene til fradragutnyttelse er et overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen, dvs at de vanlige bedriftsøkonomiske hensyn *ikke* er hovedbegrunnelsen. Det er denne misbruksfaren som begrun-

ner særlige avskjæringsregler for fradragsposisjonene.

(...)

Departementet ønsker ikke å legge forholdene til rette for slike fusjoner mv. (...) Det bør kreves at de bedriftsøkonomiske motiver er overveiende for at de aktuelle fradragsposisjoner skal kunne beholdes ved fusjon og fisjon. En må naturligvis akseptere at skattemotivet kan være et tilleggsmotiv, i og med at fusjonen mv vil gi en skattefordel som ingen, heller ikke eierne, kan lukke øynene for. Men det bør være et større forretningsmessig motiv som begrunnelse.

(...)

Ved den ligningsmessige vurdering vil viktige momenter kunne være

- om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragsposisjonen,
- om selskapet med fradragsposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring,
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som fusjonen eller fisjonen kan medføre,
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.

I tilfeller der selskapet med fradragsposisjon *selv* må anses å ha gode utsikter til inntjening som kan dekke opp fradraget i løpet av kort tid, vil vilkårene for å anvende bestemmelsen normalt ikke være oppfylt. Fusjonen eller fisjonen vil da ikke være vesentlig for å oppnå vanlig fradragsutnyttelse.»

Rettsvirkningen ved bestemmelsen er at fradragsposisjonene faller bort, dvs. at de ikke kan føres mot skattepliktig inntekt. For øvrig kan fusjonen eller fisjonen gjennomføres med de skattefritak som følger av skatteloven §§ 11–1 flg. Bestemmelsen supplerer den ulovfestede gjennomskjæringsregel. I Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 32 er det i den sammenheng uttalt:

«Forskjellen mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og den foreslåtte, særlige bestemmelse vil ligge dels i kriteriene for anvendelse, dels i omfanget av rettsvirkningen. Den særlige bestemmelse vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. Til gjengjeld er rettsvirkningen begrenset til å avskjære fradragsposisjonen, mens fusjonen eller fisjonen for øvrig godtas med de skattefritak som følger av lovforslaget. Ved

gjennomskjæring vil situasjonen oftest være at skattemotivet er så å si enerådende, ev bare med et skinn av en forretningsmessig begrunnelse. Men rettsvirkningen er da at de skattefritak som foreslås i selskapsskatteloven kapittel 8 ikke vil komme til anvendelse.»

6.5.7.3 Regler som kommer til anvendelse for transaksjoner som oppfyller visse forhåndsdefinerte kriterier

I skattemeldingen avsnitt 10.4.3.2 har departementet lagt til grunn at en regel for å hindre skattemotivert overføring av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner kan baseres på gitte kriterier som indikerer at slik skattemotivasjon foreligger. Det er pekt på muligheten for å innføre en regel etter tilsvarende prinsipper som den svenske «skallbolagsregelen», som har til formål å motvirke salg av selskaper som har liten eller ingen virksomhet, men som har uoppgjorte skatteforpliktelser. Departementet har imidlertid etter en nærmere vurdering kommet til at skallbolagsregelen først og fremst er egnet til å forebygge de rene skatteunndragelser, og at den egner seg dårligere til å hindre uønskede tilpasninger ved overføring av eierandeler i selskaper med generelle skatteposisjoner. Departementet vil derfor ikke foreslå en slik regel.

Departementet har også vurdert en regel som medfører at generelle skatteposisjoner i et selskap som er gjenstand for overføring, ikke skal kunne utnyttes dersom to hovedkriterier er oppfylt. Det første kriteriet er at det overførte selskapet må ha netto generelle skatteposisjoner, og at posisjonene bør være relativt betydelige i forhold til verdien av det overførte selskapets virksomhet/anleggsmidler. Skatteposisjonene kan i denne sammenheng verdimåles som absoluttverdien av egenkapitalandelen av den netto midlertidige forskjellen som posisjonene representerer. Dernest må erverver komme i en stilling som medfører at skatteposisjonene i det overførte selskapet kan avregnes mot motsvarende posisjoner på erververs side. Dette vil typisk være tilfellet dersom det kan ytes konsernbidrag mellom erverver og det overførte selskapet.

I praksis vil imidlertid en slik regel bli relativt komplisert og teknisk. Det skyldes blant annet at det ved vurderingen av om kriteriene er oppfylt, kan bli behov for å se flere transaksjoner i sammenheng. Dessuten vil det blitt problematisk å finne verdien av det overførte selskapets virksomhet/anleggsmidler, dvs. verdiene i dette selskapet som knytter seg til annet enn de generelle skatteposisjonene og omløpsmidler/likvide midler. For å unngå tilpasninger kan det i denne sammenheng være

grunn til å se bort fra verdien av virksomhet og realaktiva som det overførte selskapet har ervervet i en periode forut for overføringen, eller som blir solgt fra dette selskapet i en periode etter overføringen. Dessuten er det sannsynlig at regelen vil ramme en relativt stor andel transaksjoner som faktisk ikke er skattemotivert. Dette kan eventuelt avhjelpes noe dersom det innføres en «sikkerhetsventil», for eksempel slik retten til å utnytte skatteposisjonene likevel beholdes dersom skattyter etter nærmere regler godtgjør andre motiver for overføringen enn de skattemessige. Dette vil imidlertid bidra til å komplisere regelen.

Videre har departementet vurdert en ordning som kommer til anvendelse ved aksjetransaksjoner mv. som gir erverver en vesentlig eierinteresse, og som medfører at generelle skatteposisjoner i det overførte selskapet ikke kan avregnes mot motsvarende posisjoner på erververs side i en visst periode etter at transaksjonen er gjennomført. Dette innebærer at det overførte selskapet i den aktuelle perioden bare kan avregne skatteposisjonene mot eget overskudd eller underskudd. I Sverige er det regler som bygger på slike prinsipper hva gjelder retten til å utnytte fremførbart underskudd. Ved aksjeoverføring som medfører at det ervervende selskapet får bestemmende innflytelse over et selskap med fremførbart underskudd, kan underskuddet i hovedregelen ikke avregnes mot annet enn det overførte selskapets egne inntekter i de første fem årene etter overføringen. Sverige har regler ved fusjon og fisjon som på tilsvarende måte hindrer utnyttelse av tidligere års underskudd i det overdragende selskapet før i det sjette inntektsåret etter at transaksjonen er gjennomført.

Også en slik ordning vil medføre praktiske og likningstekniske problemer. Når selskaper med generelle skatteposisjoner overføres, vil det bli nødvendig med særskilt oppfølging i perioden med avregningsrestriksjoner. Det kan bli vanskelig å holde oversikt over hvilket resultat som skriver seg fra virksomhet i selskapet med de aktuelle skatteposisjonene. Særlig gjelder dette når virksomheten i et selskap inkorporeres i et annet selskap ved fusjon. Videre vil regelen medføre at det legges restriksjoner på adgangen til å utnytte skatteposisjoner, selv om transaksjonen ikke er motivert av å legge til rette for slik utnyttelse.

Departementet har også vurdert andre regler som kommer til anvendelse når en transaksjon oppfyller gitte kriterier som indikerer at den kan være motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner. Departementet finner imidlertid at slike regler gir for dårlig treffsikkerhet, og ofte blir kompliserte og likningsteknisk krevende. Det foreslås derfor ingen regler av denne karakter.

6.5.7.4 Avskjæringsregel basert på konkret vurdering av motivet for transaksjonen

For å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslår departementet en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Det foreslås at regelen tas inn i ny § 14–90 i skatteloven.

I skattemeldingen avsnitt 10.4.3.2 er det uttalt at departementet tar sikte på å tilpasse avskjæringsregelen i skatteloven § 11–7 fjerde ledd, slik at den også kan anvendes ved fusjoner og fisjoner som gjennomføres for å unngå skatteforpliktelser tilknyttet positiv saldo på gevinst- og tapskonto, tom negativ saldo mv. Den foreslåtte regelen favner over dette, men går også videre enn § 11–7 fjerde ledd hva gjelder hvilke transaksjonsformer som omfattes. Det blir derfor ikke lenger behov for avskjæringsregelen i skatteloven § 11–7 fjerde ledd, og departementet foreslås at bestemmelsen oppheves.

Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige driftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 72.

Den foreslåtte bestemmelsen gir grunnlag for å avskjære utnyttelsen av alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter, uavhengig av om skatteposisjonen representerer en fordel eller forpliktelse for skattyter. I avsnitt 6.5.7.1 er det redegjort for de vanligste generelle skatteposisjonene.

For transaksjoner som involverer selskaper med skatteforpliktende generelle skatteposisjoner, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonene vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne disse mot posisjo-

ner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

Det mest praktiske er at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper deltar i transaksjoner som er motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner, men det kan også tenkes at andre juridiske personer foretar slike tilpasninger. Det er først og fremst ved transaksjoner som kan gjennomføres uten gevinstbeskatning at det ligger til rette for å utnytte generelle skatteposisjoner. Reglene om skattefritak ved fusjoner og fisjoner gjelder ikke bare for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, men også for likestilte selskaper og sammenslutninger etter skatteloven § 10–1, jf. § 2–2 første ledd bokstav a-e. Det er foreslått at fritaksmetoden som hovedregel skal komme til anvendelse for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger, jf. avsnitt 6.5.2.1. Departementet foreslår derfor at avskjæringsregelen skal kunne gjøres gjeldende ovenfor aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Som likestilte selskaper og sammenslutninger anses gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak, sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak. Dessuten omfattes andre selskaper og sammenslutninger som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.

Når det gjelder hvilke transaksjoner som skal kunne utløse avskjæring etter den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 14–90, omfattes for det første fusjoner og fisjoner der selskapet med generelle skatteposisjoner er overdragende eller overtakende part. Det er uten betydning om overdragen og overtakende selskap har samme eierstruktur. Eksempelvis vil avskjæringsregelen komme til anvendelse ved fusjon mellom to selskaper som eies fullt ut av samme skattyter, dersom fusjonen hovedsakelig er motivert av at positiv gevinst- og tapskonto i det ene selskapet skal kunne avregnes mot akkumulerte og/eller forventede underskudd fra virksomheten i det andre selskapet.

Videre omfattes fusjoner, fisjoner, aksjeoverføringer og andre transaksjoner som medfører at eierforholdene i selskapet med skatteposisjonene endres. Det typiske eksempel er at aksjene i selskapet med generelle skatteposisjoner selges til et selskap som er bedre stilt enn selger til å utnytte posisjonene. Det er ikke noe krav at det ytes vederlag ved transaksjonen, hvilket innebærer at blant annet gaver og gavesalg omfattes. Det kreves heller ikke at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning etter fritaksmetoden, reglene i skatteloven kapittel

11 om skattefritak ved omorganiseringer, eller på annet grunnlag. Eksempelvis omfattes tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skatteutløsende tingsinnskudd, dersom kapitalforhøyelsen endrer eierforholdene i selskapet.

Departementet forutsetter at avskjæring kan foretas selv om det bare er de indirekte eierforholdene i selskapet med generelle skatteposisjoner som endres ved transaksjonen. Det kan eksempelvis tenkes at et holdingselskap ikke har andre eiendeler enn aksjene i et datterselskap med fremførbart underskudd, og at underskuddet utgjør den vesentligste verdien i datterselskapet. Dersom alle aksjene i holdingselskapet selges, kan det ervervende selskapet anvende konsernbidrag til å avregne egne overskudd mot det fremførbare underskuddet i datterselskapet. I et slikt tilfelle kan vilkårene for avskjæring av underskuddet være oppfylt.

Overføring av en aksjepost i et selskap med fremførbart underskudd (eller annen generell skatteposisjon) vil vanligvis ikke gi grunnlag for avskjæring, dersom det underliggende og ervervende selskapet ikke etableres innenfor samme skattekonsern. Bakgrunnen er at det ervervende selskapet ikke kan utnytte underskuddet ved å yte konsernbidrag til det underliggende selskapet. Riktignok kan det senere legges til rette for slik inntektutjevning, for eksempel dersom det ervervende selskapet øker eierandelen til over 90 pst. eller det fusjoneres med det underliggende selskapet. I tilfelle vil det være naturlig å vurdere spørsmålet om avskjæring av underskuddet i forbindelse med den senere transaksjonen, men da slik at den tidligere transaksjonen kan tas i betraktning ved bedømmelsen av om det foreligger tilstrekkelig skattemotivasjon. Det skal ikke være mulig å unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.

Departementet legger videre til grunn at transaksjoner mellom ulike parter kan ses i sammenheng ved anvendelsen av den foreslåtte avskjæringsregelen. Eksempelvis gjelder dette når et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap med generelle skatteposisjoner fra flere ulike selgere.

Når avskjæringsbestemmelsen kommer til anvendelse, vil rettsvirkningen bero på om transaksjonen er motivert av å utnytte generell posisjon som representerer fordel eller forpliktelse for skattyter. Dersom det er tatt sikte på å utnytte posisjon som representerer en fordel, blir virkningen at posisjonen faller bort. Dette svarer til virkningene etter den gjeldende avskjæringsregelen for fusjoner og fisjoner, jf. skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Har transaksjonen hovedsakelig vært motivert av å utnytte skatteforpliktende posisjon, foreslår departe-

mentet at avskjæring skal skje ved at posisjonen gjøres opp uten rett til avregning mot underskudd. Den skatteforpliktende posisjonen skal med andre ord inntektsføres som et eget skattegrunnlag.

Rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført. Ved avskjæring av skatteforpliktende posisjon som innehas av overdragende selskap ved fusjon, kan konsekvensen bli at inntektsføringen skal skje på det overtakende (fusjonerte) selskapets hånd.

Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. Det kan tenkes at overdragelse av aksjene i et selskap hovedsakelig er motivert av å utnytte et betydelig tap som er ført på gevinst- og tapskonto. I tilfelle vil avskjæring medføre at hele tapskontoen faller bort. Dette gjelder selv om det aktuelle selskapet har en mindre skatteforpliktende posisjon, for eksempel en tom negativ saldo. Bortfallet av tapskontoen skal med andre ord ikke begrenses til den delen som overstiger den negative saldoen. På den annen side skal det ikke foretas fremskyndet inntektsføring av den negative saldoen.

Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt.

Departementet viser til forslag til opphevelse av skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Ved opphevelsen blir nåværende skatteloven § 11–7 femte ledd nytt fjerde ledd. Det vises også til forslag til redaksjonelle endringer i skatteloven § 11–8 annet ledd annet punktum som følge av forslaget om å oppheve skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Videre vises til forslag til ny § 14–90 i skatteloven.

En avskjæringsregel med virkning for andre transaksjoner enn fusjoner og fisjoner ble ikke eksplisitt varslet i skattemeldingen. Departementet legger derfor til grunn at regelen ikke bør begynne å virke før den blir kjent for skattyterne ved fremleggelsen av denne proposisjonen, dvs. den 6. oktober 2004. Det foreslås derfor at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober inntektsåret 2004.

6.5.8 Særskatteregimene

6.5.8.1 Skatteordningen for rederiselskaper

(i) Gjeldende rett for beskatning av aksjeinntekter innenfor ordningen

Rederiaksjeselskaper som oppfyller nærmere vilkår, kan velge å bli beskattet etter de særskilte reglene i skatteloven §§ 8–10 til 8–20.

Inntekter som opptjenes av selskaper innenfor rederiskatteordningen er i hovedregelen fritatt fra ordinær beskatning, jf. skatteloven § 8–15 første ledd, men selskapene plikter å svare en særskilt skatt beregnet på grunnlag av skipenes nettotonnage. Unntak gjelder for selskapets netto finansinntekter, som beskattes på vanlig måte, jf. skatteloven § 8–15 annet ledd.

Selskap innenfor rederiskatteordningen kan eie tre hovedgrupper av aksjer. Dette er for det første aksjer i børsnoterte selskaper, herunder derivater med slike aksjer som underliggende objekt, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav c. Dernest omfattes aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav g, og aksjer i underliggende NOKUS-selskaper innenfor rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav f.

Utbytte og gevinst på børsnoterte aksjer inngår i skattegrunnlaget netto finansinntekt, mens tap på slike aksjer fradragsføres i dette grunnlaget. Tilsvarende gjelder for gevinst og tap på derivater med børsnoterte aksjer som underliggende objekt. Inntekt på aksjer i underliggende aksjeselskaper og NOKUS-selskaper innenfor ordningen, omfattes derimot av fritaket fra løpende beskatning.

Skattefritaket gjelder bare så lenge inntekten holdes innenfor rederiskatteordningen. Når særskilt beskattet rederiselskap deler ut ubeskattet inntekt til eiere utenfor rederiskatteordningen, beskattes inntekten med 28 pst. på selskapets hånd, jf. skatteloven § 8–15 femte ledd. Ved uttreden fra rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør som medfører at selskapets ubeskattede inntekt kommer til beskatning, jf. skatteloven § 8–17. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret skal fastsettes til markedsverdien av selskapets eiendeler med fradrag for gjeld, mens inngangsverdien settes lik beskattet kapital, jf. henholdsvis annet og tredje punktum i skatteloven § 8–17 annet ledd.

For å sikre at ubeskattet inntekt blir beskattet ved utdeling eller uttreden, er selskap innenfor rederiskatteordningen pålagt å føre en konto for beskattet inntekt, jf. skatteloven § 8–15 tredje ledd. Mens selskapet er innenfor rederiskatteordningen, skal skattepliktige inntekter legges til kontoen, mens utlignet skatt og utdelinger bestående av be-

skattet inntekt trekkes fra. Utdeling av beskattet inntekt fra et selskap innenfor ordningen til et annet, legges til konto for beskattet inntekt i det mottakende selskapet.

RISK-metoden gjelder for selskaper innenfor rederiskatteordningen. RISK-beløp tilordnes til aksjer som eies av særskilt beskattede rederiselskaper, herunder aksjer i underliggende aksjeselskaper.

Når selskap innenfor rederiskatteordningen realiserer aksjer i børsnoterte selskaper eller underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, jf. henholdsvis bokstav c og g i skatteloven § 8–11 første ledd, kan vederlaget reflektere økt beskattet inntekt i det solgte selskapet. Dette gjelder i den grad vederlaget ligger innenfor RISK-beløpene som har blitt tilordnet de realiserte aksjene. For å unngå dobbeltbeskatning fastsetter derfor skatteloven § 8–15 tredje ledd siste punktum at selskapets konto for beskattet inntekt skal korrigeres med RISK-beløp som er tilordnet de realiserte aksjene etter skatteloven § 10–34. Korrigeringen av konto for beskattet inntekt omfatter også de særskilte reguleringer av inngangsverdien som følger av skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd. Denne bestemmelsen har til formål å korrigere for at det ved aksjeoverdragelse kan oppstå misforhold mellom det utbytte som den enkelte aksjonær mottar, og det utbytte som kommer til fradrag ved fastsettelsen av RISK-beløp som tilordnes denne aksjonæren.

Tilsvarende skal inngangsverdien ved beregning av skattepliktig inntekt ved uttreden av ordningen, korrigeres for reguleringer etter skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd og § 10–34 av det uttredende selskapets portefølje med aksjer i børsnoterte selskaper og underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8–17 annet ledd tredje punktum. Derved hindres at beskattet inntekt i de underliggende selskapene blir beskattet en gang til når eierselskapet trer ut av ordningen.

Korrigeringene etter skatteloven §§ 8–15 tredje ledd siste punktum og 8–17 annet ledd tredje punktum omfatter ikke RISK-beløp som er tilordnet aksjer i underliggende NOKUS-selskaper innenfor ordningen. Bakgrunnen er at NOKUS-selskaper er gjenstand for deltakerligning. RISK-beløp som er tilordnet aksjer i underliggende NOKUS-selskaper innenfor ordningen, gjenspeiler derfor inntekt som løpende har blitt beskattet og tilordnet konto for beskattet inntekt hos rederiselskapet.

(ii) Ordinært beskattet selskap som oppebærer inntekt på aksjer i selskap innenfor rederiskatteordningen

Utbytte som deles ut fra selskap innenfor rederiskatteordningen til selskap som lignes etter de or-

dinære reglene, vil omfattes av fritaksmetoden på vanlig måte. Det innebærer at utbyttet er fritatt fra beskatning på det mottakende selskapets hånd. Dersom utbyttet består av ubeskattet inntekt, vil utdelingen være skatteutløsende for det utdelende rederiselskapet. Departementet foreslår ingen endring av denne skatteplikten. Innføring av fritaksmetoden gir ikke grunnlag for å oppgi beskatningen når ubeskattet inntekt deles ut til aksjonær utenfor ordningen.

Gevinst på aksje i rederibeskattet selskap særpreges ved at den kan reflektere opptjent skipsfartsinntekt som er fritatt fra løpende beskatning. Dersom ordinært beskattet selskap ikke beskattes for slik gevinst når fritaksmetoden innføres, vil gevinsten representere en form for skattefritt uttak av de ubeskattede skipsfartsinntektene. Det oppstår med andre ord økt mulighet til å gjøre bruk av ubeskattede skipsfartsinntekter utenfor ordningen. Dessuten vil det ikke bli nøytralitet med den skattemessige behandling ved utdeling av utbytte som består av ubeskattet inntekt.

Departementet legger til grunn at dersom skatteplikten skal videreføres for gevinster på aksjer i rederibeskattede selskaper, så må dette begrenses til den del av gevinsten som reflekterer ubeskattet inntekt i selskapet innenfor ordningen, mens den del av gevinsten som gjenspeiler beskattet inntekt bør skjermes for å unngå dobbeltbeskatning. Departementet har vurdert løsninger for å oppnå slik beskatning. Det er imidlertid vanskelig å utforme praktikable regler for skjerming av den del av gevinsten som gjenspeiler beskattet inntekt. Selv om slik skjerming kunne la seg gjøre, vil det uansett oppstå dobbeltbeskatning når det underliggende selskapet trer ut av ordningen, eller deler ut den ubeskattede skipsfartsinntekten til ordinært beskattet aksjonær. Årsaken er at RISK-metoden ikke lenger vil hindre endelig dobbeltbeskatning.

Etter dette legger departementet til grunn at fritaksmetoden skal gjelde når ordinært beskattet selskapsaksjonær realiserer gevinst på aksje i selskap innenfor rederiskatteordningen. Tilsvarende aksjetap vil ikke gi rett til fradrag. Dette følger direkte av departementets forslag til ny § 2–38 i skatteloven.

Fritaksmetoden medfører ikke at den underliggende skipsfartsinntekten fritas fra beskatning. Vederlaget som kan oppnås ved salg av aksjer i selskaper innenfor rederiskatteordningen, vil derfor være påvirket av det skatteansvaret som ligger i selskapet.

(iii) Skattefritak for finansinntekter som omfattes av fritaksmetoden

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal gjøres gjeldende for selskaper innenfor rede-

riskatteordningen, men at den må tilpasses ordningens formål og system.

Fritaksmetoden vil medføre at selskaper innenfor rederiskatteordningen fritas fra beskatning for visse finansinntekter. Dette vil i hovedregelen gjelde for utbytte og gevinst på børsnoterte aksjer, samtidig som fradragsretten for tilsvarende aksjetap bortfaller. Også gevinst og tap på derivater med børsnoterte aksjer som underliggende objekt, vil som hovedregel bli unntatt fra beskatning når fritaksmetoden tar til å gjelde. Unntak kan gjelde i tilfeller det børsnoterte selskapet er hjemmehørende utenfor EØS, jf. avsnitt 6.5.4 om avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt på utenlandsinvesteringer.

Skatteloven § 8–15 annet ledd første punktum fastsetter at finansielle inntekter, herunder inntekt på aksjer, er skattepliktige. Departementet foreslår å endre bestemmelsen, slik at det uttrykkelig fremgår at skatteplikten ikke omfatter avkastning på finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden. Det vil da følge av skatteloven § 8–15 annet ledd annet punktum at tap på slike eiendeler ikke gir rett til fradrag.

Det følger av skatteloven § 8–15 annet ledd tredje punktum at gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer eller andeler i underliggende selskaper innenfor ordningen, ikke skal inngå i skattegrunnlaget netto finansinntekt. Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i skatteloven § 8–15 annet ledd tredje punktum som følge av departementets forslag til endring av første punktum. Forslaget vil ikke medføre endring av det materielle innholdet av skatteloven § 8–15 annet ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8–15 annet ledd første og tredje punktum. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

(iv) Gjeldsrentefradraget

Ved fastsettelse av netto finansinntekt, gis det bare fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital, jf. skatteloven § 8–15 annet ledd tredje og fjerde punktum. Formålet er å avskjære fradragsretten for renter på gjeld til finansiering av den skattefrie skipsfartsvirksomheten.

Selskaper som er ordinært beskattet, vil ha fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, jf. avsnitt 6.5.3.4. Tilsvarende bør da gjelde for gjeldsrenter innenfor rederiskatteordningen, med tilknytning til skattefrie finansinntekter. Departementet legger

derfor til grunn at finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, fremdeles skal medregnes til finanskapitalen ved beregning av den fradragsberettigede andelen av gjeldsrentene.

På denne bakgrunn foreslås ingen endringer av reglene om beregning av gjeldsrentefradraget.

(v) Korrigerende av konto for beskattet inntekt

Finansinntekter som omfattes av fritaksmetoden, bør heller ikke beskattes når de videreutdeles til aksjonær som beskattes etter de ordinære regler, eller når selskapet trer ut av rederiskatteordningen. I motsatt fall ville fritaksmetoden bare representert et foreløpig skattefritak for finansielle aksjeinntekter mv. som tilfaller selskaper innenfor ordningen, og dobbeltbeskatning ville oppstått ved utdeling eller uttreden. For å hindre dette, foreslår departementet at konto for beskattet inntekt skal forhøyes med finansinntekter som omfattes av fritaksmetoden, mens tilsvarende tap skal komme til fradrag på kontoen.

Selskap innenfor rederiskatteordningen er allerede i det gjeldende systemet fritatt fra beskatning av inntekt på aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen. Utbytte på slike aksjer skal bare legges til konto for beskattet inntekt dersom det består av inntekt som er beskattet i det underliggende aksjeselskapet. Har utbyttet bakgrunn i ubeskattet inntekt, vil det bli beskattet ved uttreden eller videreutdeling til aksjonær utenfor ordningen. Innføring av fritaksmetoden gir ikke grunnlag for å endre regelverket på dette punkt.

Når RISK-metoden oppheves vil gevinst på aksje i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen reflektere inntekt som er beskattet, eller som vil bli beskattet når det underliggende selskapet trer ut av ordningen eller foretar utdeling til aksjonær utenfor ordningen. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier at gevinsten bør føres på det realiserende selskapets konto for beskattet inntekt. Gevinsten vil da ikke bli beskattet når det realiserende selskapet foretar utbytteutdeling eller trer ut av ordningen, dvs. at gevinsten blir behandlet som beskattet inntekt uavhengig av om den underliggende skipsfartsinntekten har kommet til beskatning eller ikke på dette tidspunktet. I det gjeldende systemet blir gevinsten beskattet ved realisasjon, men RISK-reglene hindrer at dette kan medføre permanent dobbeltbeskatning. Når ubeskattet inntekt i det underliggende (solgte) selskapet beskattes ved utdeling eller uttreden, oppstår det etter de gjeldende regler et latent tap på aksjene i dette selskapet, som er fradragsberettiget ved senere realisasjon.

På bakgrunn av ovenstående foreslår departementet at gevinst ved realisasjon av aksje i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, skal legges til det realiserende selskapets konto for beskattet inntekt. Tilsvarende aksjetap skal føres til fradrag på kontoen. Forslaget medfører at skattefri aksjegevinst kan deles ut som skattefritt utbytte til aksjonær utenfor ordningen, selv om gevinsten reflekterer underliggende skipsfartsinntekt som ennå ikke har kommet til beskatning. Dette er en parallell til situasjonen når ordinært beskattet selskap realiserer aksjer i selskap innenfor ordningen, jf. avsnitt 6.5.8.1 (ii).

Departementets forslag om å regulere konto for beskattet inntekt med finansinntekter og – tap som omfattes av fritaksmetoden og med gevinst og tap på aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, medfører at det ikke lenger blir nødvendig å korrigere konto for beskattet inntekt med særskilt reguleringsbeløp som fastsatt i gjeldende femte punktum i § 8–15 tredje ledd i skatteloven. Det særskilte reguleringsbeløpet vil inngå som en del av gevinsten eller tapet som skal føres på kontoen.

Det vises til forslag til endring av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinneres fra og med inntektsåret 2004 og gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars inntektsåret 2004.

RISK-metoden foreslås opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Dersom selskap innenfor rederiskatteordningen realiserer norske børsnoterte aksjer eller aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen før RISK-metoden oppheves, oppstår det spørsmål om RISK-beløp tilordnet de realiserte aksjene skal tas i betraktning ved beregning av skattefri gevinst eller ikke fradragberettiget tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Dette gjelder aksjerealisasjoner som foretas i perioden fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2005. Departementet legger til grunn at RISK-beløpene ikke bør tas i betraktning, da det ellers kan oppstå dobbeltbeskatning av RISK-beløpene.

Det vises til forslag til overgangsregel A ved ikrafttredelse av endring av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd.

Departementets forslag kan i utgangspunktet gi skattemessige incentiver til at selskap innenfor ordningen overdrar aksjer mv. til nærstående. Formålet med en slik transaksjon vil være å gjøre ubeskattet inntekt tilgjengelig utenfor ordningen, uten at den reelle eierinteressen til det overførte oppgis. Dette kan typisk gjøres ved at et selskap innenfor

ordningen realiserer gevinst ved overføring av aksjer i et underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, til et selskap innenfor samme konsern eller gruppe. Det selgende selskapet realiserer en skattefri aksjegevinst som reflekterer ubeskattet inntekt i det underliggende selskapet. Gevinsten føres på konto for beskattet inntekt, og kan deretter deles ut som skattefritt utbytte til aksjonær utenfor ordningen. Tilsvarende tilpasningsmuligheter foreligger ved overdragelse av aksjer i børsnoterte selskaper og andre finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden.

For å motvirke slike tilpasninger foreslår departementet at gevinst ved overføring av finansielle eiendeler eller aksjer i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, ikke skal føres på konto for beskattet inntekt dersom overføringen skjer til nærstående. Gevinster ved overføring til nærstående kan da bli gjenstand for dobbeltbeskatning.

Departementet foreslår at nærstående skal omfatte person og selskap som har direkte eller indirekte eierinteresse i det selgende selskapet, samt selskap som slik person eller selskap har direkte eller indirekte eierinteresse i. Dessuten foreslås at nærstående personer til personlig eier av det selgende selskapet skal omfattes, samt selskaper som slike nærstående personer har direkte eller indirekte eierinteresse i. Ved vurdering av om overføringen har skjedd til nærstående, kan det være grunn til å se bort fra en ubetydelig direkte eller indirekte eierinteresse, dersom det er opplagt at overføringen ikke har vært motivert av å få tilgang på ubeskattet inntekt.

Tilpasningsmulighetene som forebygges ved departementets forslag fremkommer ikke av skattemeldingen. Det er derfor ikke grunn til å avskjære adgangen til å føre gevinst på konto for beskattet inntekt, dersom overføringen mellom de nærstående har skjedd før fremleggelsen av denne proposisjonen, dvs. 6. oktober 2004. Departementet legger til grunn at avskjæring skal skje såfremt gevinsten er realisert på fremleggelsesdagen eller senere.

Det vises til forslag til nytt syvende til niende punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Dersom et selskap innenfor ordningen planlegger salg av aksjer i et underliggende selskap innenfor ordningen, kan det i utgangspunktet foreligge incentiver til å forhøye verdien av aksjene ved å overføre ubeskattet inntekt til det underliggende selskapet i form av konsernbidrag. Alternativt kan konsernbidraget ytes til selskap lenger ned i eierkjeden. Konsernbidraget vil forhøye gevinsten eller redusere tapet som skal føres på konto for beskat-

tet inntekt i det selgende selskapet, og derved øke grunnlaget i det selgende selskapet til å foreta skattefri utbytteutdeling til aksjonær utenfor ordningen. Motsatsen er at det underliggende selskapet overtar skatteforpliktelsene knyttet til den ubeskattede inntekten. Disse forpliktelsene blir først periodisert når det underliggende selskapet deler ut inntekten til aksjonær utenfor ordningen, eller trer ut av ordningen. Kjøper av aksjene kan således være villig til å verdsette ubeskattet inntekt i det underliggende selskapet til mer enn 72 pst.

For å forhindre slike tilpasninger foreslår departementet at ved beregningen av gevinst eller tap på aksje i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen som skal føres på konto for beskattet inntekt, så skal utgangsverdien reduseres med aksjens andel av netto konsernbidrag som det underliggende selskapet eller selskap lenger ned i eierkjeden har mottatt for de to regnskapsårene forut for realisasjonsåret. Skjer aksjerealisasjonen i år 3, skal således utgangsverdien reduseres med netto mottatt konsernbidrag som er ytet basert på årsregnskapet for år 1 og 2. Det er bare konsernbidrag bestående av ubeskattet inntekt som skal tas i betraktning.

Regelen vil typisk komme til anvendelse dersom det selgende selskapet yter konsernbidrag til det underliggende selskapet før aksjesalget, men den vil også fange opp de tilfeller det underliggende selskapet mottar konsernbidrag fra annet konsernselskap. Anta for eksempel at M eier alle aksjene i D1 og D2, og at D2 yter konsernbidrag til D1 før M selger aksjene i D1. Såfremt konsernbidraget består av ubeskattet inntekt og er ytet på bakgrunn av årsoppgjøret for siste eller nest siste regnskapsår, skal det redusere utgangsverdien ved beregningen av gevinst eller tap på aksjene i D1 som skal føres på konto for beskattet inntekt i M.

Ved utøvelse av regelen må det tas i betraktning at eierforhold kan være indirekte, og at det kan være bare en begrenset eierinteresse som realiseres. Dette vil være tilfelle dersom det legges til grunn at A realiserer en aksjepost på 25 pst. i M1, etter at M1s heleide datterselskap D1 har mottatt et konsernbidrag på 1000 fra M1s søsterselskap M2. I dette tilfelle skal utgangsverdien på den realiserte aksjeposten reduseres med 250. Dersom D1 isteden hadde mottatt konsernbidraget fra sitt søsterselskap D2, ville det ikke vært grunnlag for korrigerende av utgangsverdien. Årsaken er at konsernbidraget i dette tilfelle ikke har medført noen netto tilgang for selskapene i eierkjeden som den realiserte aksjeposten representerer.

Ved fastsettelse av netto konsernbidrag som skal redusere utgangsverdien, må det gjøres fra-

drag for avgitt konsernbidrag. Har for eksempel M gitt 1000 i konsernbidrag til sitt heleide datterselskap D, som har gitt 400 i konsernbidrag til et annet konsernselskap som D ikke har eierinteresse i, er det netto konsernbidrag på 600 som skal redusere utgangsverdien dersom M selger aksjene i D. Det samme ville vært tilfelle dersom konsernbidraget på 400 ytes av Ds heleide datterselskap DD. Departementet legger til grunn at det ikke skal foretas oppregulering av utgangsverdien, selv om avgitt konsernbidrag overstiger mottatt konsernbidrag.

Utbytte og andre overføringer enn konsernbidrag skal ikke tas i betraktning. I eksemplet ovenfor skal således utgangsverdien reduseres med 600, selv om D har overført ubeskattet inntekt til M i form av utbytte, og selv om dette ble gjort etter at D mottok konsernbidraget på 1000 fra M.

Utgangsverdien skal reduseres med netto mottatt konsernbidrag, selv om konsernbidraget har gått tapt i virksomheten eller på annen måte.

Departementets forslag medfører at det vil oppstå dobbeltbeskatning av netto mottatt konsernbidrag som reduserer utgangsverdien ved beregning av gevinst eller tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Beskatning vil oppstå både når det selgende selskapet deler ut reduksjonsbeløpet til aksjonær utenfor ordningen eller trer ut av ordningen, og når det mottakende selskapet foretar slik utdeling av konsernbidraget eller trer ut. Departementet antar imidlertid at regelen først og fremst vil ha en forebyggende effekt, i det den eliminerer de skattemessige incentivene til å yte konsernbidrag for å forhøye gevinst eller redusere tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Departementet har heller ingen motforestillinger mot at selskapene aktivt tilpasser seg for å unngå dobbeltbeskatning. Eksempelvis kan dette gjøres ved at underliggende selskap som har mottatt konsernbidrag, nøytraliserer dette ved å avgi konsernbidrag før aksjene i selskapet realiseres.

Det vises til forslag til nytt tiende punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd. Tilpasningsmulighetene ved å yte konsernbidrag har ikke vært kjent for skattyterne før fremleggelsen av denne proposisjonen den 6. oktober 2004. Det foreslås derfor at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Departementet legger til grunn at konsernbidrag som er besluttet før fremleggelsesdagen ikke skal tas i betraktning, selv om aksjerealisasjonen skjer etter dette tidspunktet. Det vises til forslag til overgangsregel ved ikrafttredelse av nytt tiende punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd.

(vi) Inntektsoppgjøret ved uttreden

Fritaksmetoden bør gjelde også ved uttreden fra rederiskatteordningen, og ikke bare mens selskapet er innenfor ordningen. Dette tilsier at uttreden ikke bør utløse skatteoppgjør av selskapets portefølje med børsnoterte aksjer og andre finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden.

Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier at heller ikke selskapets portefølje med aksjer i underliggende selskaper innenfor ordningen bør beskattes ved uttreden. Gevinst på slike aksjer vil gjenspeile verdier som er eller vil bli beskattet i det underliggende selskapet. Dersom gevinsten beskattes, vil det oppstå dobbeltbeskatning når inntektene kommer til beskatning i det underliggende selskapet ved utdeling eller uttreden. I det gjeldende systemet kan det foretas gevinstbeskatning, fordi RISK-reglene hindrer at dobbeltbeskatningen som oppstår når de underliggende verdiene kommer til beskatning, blir av permanent karakter.

Det følger av skatteloven § 8–17 annet ledd annet punktum at utgangsverdien ved inntektsoppgjøret ved uttreden, skal settes lik markedsverdien av selskapets eiendeler, med fradrag for gjeld. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden ved uttreden, samt aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, bare medregnes til utgangsverdien med sine skattemessige kostpriser.

Departementets forslag innebærer at verdimåling skal skje til skattemessig kostpris, selv om denne avviker fra den regnskapsmessige kostprisen eller hva som faktisk er betalt. Det kan eksempelvis være situasjonen dersom en aksjepost i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen er ervervet ved en skattefri konsernintern overføring. Vederlaget ved overføringen er virkelig verdi, men kjøperselskapet overtar den latente skatteforpliktelsen som knytter seg til aksjene. Dette skjer ved at erververs konto for beskattet inntekt reduseres med skatteforpliktelsen. Skjer overføringen før erverver trer inn i ordningen, ivaretas dette ved at aksjepostens skattemessige verdi tilføres kontoen. Utenfor ordningen vil fritaksmetoden gjelde ved realisasjon av aksjer som er ervervet med skattemessig kontinuitet i forbindelse med konsernintern overføring eller annen form for skattefri omorganisering. Finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden og aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen må derfor medregnes med sine skattemessige kostpriser til utgangsverdien ved uttreden, selv om kostprisen ikke svarer til den regnskapsmessige kostprisen eller vederlaget som faktisk ble betalt for aksjen.

Det skal ikke foretas RISK-regulering av kostprisen til aksje, selv om aksjen har blitt tilordnet RISK-beløp i det gjeldende systemet. RISK-beløpene reflekterer beskattet inntekt, og bør derfor ikke beskattes en gang til ved uttreden.

Avgjørende for om et finansaktivum skal anses omfattet av fritaksmetoden ved uttreden, er at det kunne blitt realisert på uttredelsestidspunktet uten beskatning i medhold av skatteloven § 2–38. Uttredelsestidspunktet er ved inngangen av det inntektsåret det fremsettes krav om uttreden, vilkårene for særskilt beskatning brytes eller selskapet likvideres, jf. skatteloven § 8–17 første ledd.

Som følge av departementets forslag vil det ikke lenger være behov for å korrigere inngangsverdien ved skatteoppgjøret ved uttreden, for reguleringsbeløp som knytter seg til det uttredende selskapets aksjer i norske selskaper, jf. skatteloven § 8–17 annet ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8–17 annet ledd annet og tredje punktum.

Uttredener for inntektsåret 2004 skjer med virkning fra 1. januar 2004. Siden fritaksmetoden foreslås med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, kan dette isolert sett tilsi at endringen av skatteloven § 8–17 først bør tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005. Beslutning om uttreden behøver imidlertid ikke fattes før i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, og for inntektsåret 2004 er dette i løpet av våren 2005. Dersom endringen av skatteloven § 8–17 gis virkning fra og med inntektsåret 2005, kan selskaper med latente tap på sine aksjeporteføljer tre ut med virkning for inneværende år, og derved oppnå fradragsrett for tapene ved uttreden. Det foreslås derfor at endringen av skatteloven § 8–17 annet ledd annet og tredje punktum trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

I forbindelse med uttreden for inntektsåret 2004 skal et finansaktivum anses omfattet av fritaksmetoden, dersom det kunne blitt realisert pr. 1. januar 2004 uten beskatning etter skatteloven § 2–38, jf. forslaget om endring av § 8–15 annet ledd første punktum, forutsatt at skatteloven § 2–38 hadde vært virkningsfull for gevinster og tap på dette tidspunktet.

(vii) Særlige regler om RISK-beregning for aksjer i rederibeskattede selskaper

I skatteloven § 8–19 er det gitt særskilte regler for beregning av RISK-beløp som tilordnes aksjer i selskaper innenfor rederiskatteordningen. Bakgrunnen er at det ved RISK-beregningen må tas i betraktning at utbytte mellom selskaper innenfor ord-

ningen er skattefritt, samt at konsernbidrag mellom slike selskaper ikke har inntektsutjevningsevne.

Systemet med RISK og godtgjørelse foreslås opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. I inntektsårene 2004 og 2005 vil fritaksmetoden gjelde for selskaper mv., mens systemet med RISK og godtgjørelse kommer til anvendelse for personlige aksjonærer. Det foreslås å nedbygge RISK-metoden for disse årene, blant annet med den følge at utbytte og konsernbidrag ikke medregnes ved RISK-fastsettelsen i det mottakende selskapet, jf. avsnitt 6.5.12.2 (i). Når systemet med RISK og godtgjørelse avvikles, er det ingen grunn til å videreføre de særlige RISK-reglene i skatteloven § 8–19. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Skatteloven § 8–19 første ledd er en særbestemmelse for utbytte som selskap innenfor ordningen deler ut til annet selskap innenfor ordningen, og som består av ubeskattet inntekt. Den del av utbyttet som tilfaller eventuelle aksjonærer utenfor ordningen, vil alltid bestå av beskattet inntekt. RISK som tilordnes aksjer eid av aksjonærer som beskattes henholdsvis utenfor og innenfor ordningen, vil derfor ikke gjenspeile utbetalt beskattet utbytte til de samme aksjonærgruppene. Årsaken er at samlet RISK i selskapet blir fordelt forholdsmessig etter eierandel. Siden RISK-metoden bare vil ha betydning for personlige aksjonærer (som alltid er utenfor ordningen) for inntektsårene 2004 og 2005, vil en opphevelse av skatteloven § 8–19 første ledd fra og med inneværende inntektsår, gi riktig RISK for personlige aksjonærer isolert betraktet. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å opprettholde RISK som er riktig når aksjonærene innenfor og utenfor ordningen ses samlet, da RISK blir uten betydning for førstnevnte aksjonærgruppe. Første ledd i skatteloven § 8–19 kan derfor oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Skatteloven § 8–19 annet og fjerde ledd fastsetter at beskattet inntekt som et selskap innenfor rederiskatteordningen mottar fra et annet selskap innenfor ordningen i form av utbytte eller konsernbidrag, skal legges til ved RISK-fastsettelsen i det mottakende selskapet. Når ordinært beskattet selskap ikke får medregnet utbytte og konsernbidrag ved RISK-fastsettelsen, bør tilsvarende gjelde for selskap innenfor ordningen. Dette tilsier at skatteloven § 8–19 annet og fjerde ledd bør oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Tredje ledd i skatteloven § 8–19 fastsetter at konsernbidrag som reduserer det ytende selskaps konto for beskattet inntekt, skal trekkes fra ved RISK-fastsettelsen i det ytende selskapet. Sel-

skap som yter konsernbidrag kan maksimalt ha inntil 10 pst. personlige aksjonærer, jf. skatteloven § 10–4. Departementet antar at det i praksis er et svært begrenset antall personlige aksjonærer i selskap innenfor ordningen som yter konsernbidrag. Departementet legger derfor til grunn at også fjerde ledd i skatteloven § 8–19 kan oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 8–19. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

(viii) Utdeling av netto gevinst som er ført på konto for beskattet inntekt

I avsnitt 6.5.12.3 foreslår departementet en overgangsregel C ved ikrafttredelse av skatteloven § 2–38. Overgangsregelen oppstiller skatteplikt for selskap som i løpet av inntektsåret 2005 beslutter utdeling som kan anses å bestå av netto gevinst, etter fradrag for tap, som er fritatt fra beskatning som følge av fritaksmetoden, og som direkte eller indirekte innvinnes av aksjonær som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12. I praksis er det bare gevinster som er realisert under fritaksmetoden i inntektsåret 2004, som lovlig kan deles ut til aksjonær i løpet av inntektsåret 2005. Det vises til skatteloven §§ 8–1 og 12–2 annet ledd, som krever at det utdelte beløp må ha dekning i årsregnskapet for foregående regnskapsår.

Bakgrunnen for overgangsregel C er at utdeling av skattefri gevinst må anses som en bristende forutsetning for at aksjonæren skal få rett til godtgjørelse. Overføring av slike gevinster fra selskapssektoren til personsektoren bør ikke kunne skje uten beskatning, selv om aksjonærmodellen av praktiske årsaker først kan innføres med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Overgangsregel C gjelder ikke for selskap som beskattes innenfor rederiskatteordningen i inntektsåret 2005.

Som følge av fritaksmetoden har departementet foreslått at konto for beskattet inntekt som hovedregel skal reguleres med finansinntekter og – tap som omfattes av fritaksmetoden, og med gevinst og tap på aksjer i underliggende selskap innenfor ordningen, jf. avsnitt 6.5.8.1 (v) med forslag til endring av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd. Dette innebærer at selskap innenfor ordningen i inntektsåret 2005 kan beslutte utdeling i form av utbytte og konsernbidrag som må anses tatt fra konto for beskattet inntekt, jf. skatteloven §§ 8–15 femte ledd b første punktum og 8–18 fjerde ledd b tredje punktum, og som består av netto gevinst på finansaktiva og aksjer i underlig-

gende rederiselskaper innvunnet i perioden fra og med 26. mars til og med 31. desember 2004. Utgangspunktet er at utdelinger fra konto for beskattet inntekt ikke er skatteutløsende på det utdelende rederiselskapets hånd.

Departementet foreslår en overgangsregel B ved ikrafttredelse av endringen av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd. Overgangsregelen innebærer at et selskap innenfor rederiskatteordningen kommer i tilsvarende stilling som ordinært beskattede selskap etter overgangsregel C til skatteloven § 2–38, og det vises derfor i alminnelighet til fremstillingen i avsnitt 6.5.12.3. Departementets forslag medfører at selskap innenfor ordningen blir skattepliktig dersom det i løpet av inntektsåret 2005 besluttes utdeling som må anses å bestå av netto gevinst som er lagt til konto for beskattet inntekt i medhold av skatteloven § 8–15 tredje ledd femte og sjette punktum, såfremt utdelingen direkte eller indirekte tilfaller aksjonær som har rett til godtgjørelse for det mottatte beløp. Som følge av at gevinst og tap som legges til kontoen beregnes eksklusive RISK-beløp, jf. avsnitt 6.5.8.1 (v) med forslag til overgangsregel A til skatteloven § 8–15 tredje ledd femte og sjette punktum, må disse legges til igjen ved beregning av netto gevinst etter overgangsregel B.

Departementet foreslår at ved utdeling fra konto for beskattet inntekt, skal annen skattlagt inntekt anses utdelt før inntekt som kan medføre beskatning etter overgangsregelen. For å sikre at beskatningen blir permanent, foreslås at skattepliktig inntekt etter overgangsregelen ikke skal legges til selskapets konto for beskattet inntekt.

Det kan tenkes at selskap trer ut av rederiskatteordningen med virkning fra og med inntektsåret 2005. Departementet legger til grunn at overgangsregel C til skatteloven § 2–38 må gjelde tilsvarende dersom slikt selskap foretar utdeling av utbytte eller konsernbidrag i løpet av inntektsåret 2005. Netto gevinst som nevnt i overgangsregel C annet ledd b må da anses å omfatte netto gevinst som er ført mot selskapets konto for beskattet inntekt i inntektsåret 2004, korrigert for reguleringsbeløp som ikke er tatt i betraktning i medhold av overgangsregel A til skatteloven § 8–15 tredje ledd femte punktum og sjette punktum.

Det forslås at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av overgangsbestemmelsen.

Det vises til forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av endringen av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8–15 tredje ledd.

6.5.8.2 *Petroleumsskatteloven*

Oljeselskapene som driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel, er skattepliktig etter særreglene i petroleumsskatteloven. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 28 pst., betaler disse selskapene særskatt med 50 pst. for inntekt som overstiger et særskilt inntektsfradrag, friinntekten.

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden også skal komme til anvendelse for oljeselskapene. Det betyr at selskapet i hovedregelen ikke vil være skattepliktig for gevinst eller få fradrag for tap ved salg av aksjer. Dette skal gjelde selv om aksjene (unntaksvis) anses eiet i særskattepliktig næring, slik at en eventuell gevinst ville vært særskattepliktig uten fritaksmetoden.

Hvis et oljeselskap overdrar (en kvalifisert andel) aksjer i et annet selskap som også driver utvinningsvirksomhet, kreves Olje- og energidepartementets samtykke etter petroleumsløven § 10–12, og dermed Finansdepartementets samtykke etter petroleumsskatteloven § 10. For aksjer som er eiet i særskattepliktig næring på overdragende selskaps hånd, setter departementet etter gjeldende retningslinjer for praktiseringen av § 10 vilkår i samtykket om at eventuell aksjegevinst ikke er skattepliktig (eller aksjetap fradragsberettiget) i grunnlaget for særskatt. Dersom fritaksmetoden blir innført, er det ikke nødvendig med regulering av dette i eget vilkår i § 10-vedtaket. Resultatet vil uansett følge av de alminnelige reglene, jf. ovenfor.

Utbytte som et oljeselskap mottar fra andre selskaper, henføres etter gjeldende regler til skattlegging i alminnelig inntekt på land. Fritaksmetoden vil også få anvendelse for slikt utbytte på vanlig måte.

Etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav d fordeles finansielle poster mellom sokkel og land på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av formuesobjekter henført til de respektive distriktene. I forarbeidene til bestemmelsen, jf. Ot. prp. nr. 86 (2000–2001), er det forutsatt at det ikke skal gjøres noen justering for akkumulerte RISK-beløp ved verdsettelsen av aksjer i norske selskaper. Det betyr at aksjene verdsettes til skattemessig kostpris. Departementet legger til grunn at dette fortsatt skal gjelde ved anvendelsen av § 3 bokstav d, selv om fritaksmetoden blir innført.

Petroleumsskatteloven § 8 bestemmer at reglene i den alminnelige skatteloven kommer til anvendelse for oljeselskapene med mindre annet er bestemt. En innføring av fritaksmetoden vil derfor få virkning også for oljeselskapene i medhold av petroleumsskatteloven § 8 uten at det er behov for ytterligere regulering på dette punkt.

6.5.8.3 Særlige regler for beskatning av kraftforetak

I skatteloven kapittel 18 er det særlige regler for beskatning av kraftforetak. Det skal beregnes en naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen, jf. skatteloven § 18–2. Videre skal det betales skatt til staten på grunnlag av en grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18–3. I tillegg til disse selvstendige skattegrunnlagene, er det egne avskrivningsregler ved beregning av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 18–6, samt for fastsettelse av inngangsverdien av driftsmidler, jf. overgangsregler gitt i lov 28. juni 1996 nr. 41 og skatteloven § 18–8.

For å skjerme normalavkastningen ved beregningen av grunnrenteinntekten gis det fradrag for en friinntekt, jf. skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b. Friinntekten tilsvarer gjennomsnittet av de skattemessige verdier av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket multiplisert med en normrente fastsatt av departementet i forskrift. I skattemeldingen varslet departementet at en ville vurdere behovet for særskilt regulering av verdsettelsen av aksjer som regnes som driftsmidler etter denne bestemmelsen.

Departementet har kommet til at aksjer ikke regnes som driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket. Av denne grunn medfører ikke fritaksmetoden behov for en nærmere regulering av friinntektsgrunnlaget. For øvrig legger departementet til grunn at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på vanlig måte for kraftselskap og eierandeler i slike foretak.

6.5.9 Aksjeinntekter mv. som innvinnes indirekte gjennom deltakerlignet selskap

Ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og andre selskaper med ubegrenset ansvar lignedes ikke som egne subjekter. Isteden blir inntekten beskattet på deltakernes hånd etter en såkalt nettometode, jf. skatteloven §§ 10–40 flg. Det innebærer at det fastsettes et nettoresultat som om det deltakerlignede selskapet var et eget skattesubjekt, men som tilordnes deltakerne og beskattes på deres hånd.

Fritaksmetoden vil kun gjelde for selskaper mv. som er egne skattesubjekter. Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal komme til anvendelse uavhengig av om inntekt innvinnes av et selskap mv. direkte eller indirekte gjennom deltakerlignet selskap. Tilsvarende gjelder for tap. Dette

kan utledes direkte av forslaget til ny § 2–38 i skatteloven, og fordrer ingen ytterligere lovhjemmel.

I det gjeldende systemet blir skattepliktige aksjegevinster og fradragsberettigede aksjetap medregnet i nettoresultatet som skal fordeles til beskatning på andelshavernes hånd. Siden slike gevinster og tap fortsatt skal beskattes/fradras på personlige deltakeres hånd, bør denne praksisen videreføres. Fritaksmetoden medfører imidlertid at den del av nettoresultatet som tilordnes selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt, må reduseres for andel av inntektsført aksjegevinst og forhøyes med andel av fradragsført aksjetap. Tilsvarende gjelder for andre inntekter og tap som medregnes i nettoresultatet, og som omfattes av fritaksmetoden. Siden fritaksmetoden foreslås med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, jf. avsnitt 6.5.11.1, må deltakerlignet selskap for inneværende inntektsår godtgjøre tidspunktet for realisasjon av gevinster og tap som omfattes av fritaksmetoden.

De samme prinsipper må gjelde for kostnader som har tilknytning til aksjeinntekter, og som ikke gir rett til løpende fradrag når skattyter er fritatt fra beskatning av aksjeinntekten, jf. avsnitt 6.5.3.3. Dette innebærer at aksjeeierkostnader som nevnt fradragsføres ved fastsettelsen av nettoresultatet for det deltakerlignede selskapet, men med en forholdsmessig reversering for den andel som tilordnes selskapsdeltaker som omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Det er i dag fast praksis at utbytte som tilfaller et deltakerlignet selskap skal holdes utenfor netto ligningen, og isteden fordeles direkte på deltakerne. Årsaken er at deltakerne skal tilkjennes godtgjørelse og kredit på bakgrunn av mottatt utbytte. Departementet legger til grunn at denne praksisen skal videreføres, og at fritaksmetoden anvendes direkte på den del av utbyttet som tilordnes deltaker som omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Løsningene som angitt ovenfor skal også anvendes når det er flere ledd av deltakerlignede selskaper.

Departementet går ikke her nærmere inn på hvordan fritaksmetoden skal praktiseres fra og med inntektsåret 2006 når aksjonærmodellen og en eventuell skjermingsmodell begynner å gjelde, jf. kapittel 5 og St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts-, og tollvedtak avsnitt 2.4. Dette vil blant annet kunne bero på den nærmere utforming av en skjermingsmodell. Det legges imidlertid til grunn at fritaksmetoden også da skal kunne komme til anvendelse for aksjeinntekter mv. som innvinnes indirekte gjennom et deltakerlignet selskap.

6.5.10 Reglene om skattefritak ved omorganiseringer og fritaksmetoden

I skatteloven kapittel 11 med tilhørende forskriftsregulering er det gitt generelle regler om skattefritak ved ulike former for omorganiseringer, dvs. fusjoner og fisjoner, jf. §§ 11–1 flg., omdanning av virksomhet, jf. § 11–20 og konserninterne overføringer, jf. § 11–21. I tillegg er det gitt regler om skattefritak ved samlet overføring av driftsmidler i kraftverk, jf. §§ 9–3 syvende ledd og 18–3 sjette ledd. Dessuten kan departementet gi samtykke til skattefritak ved realisasjon i forbindelse med omorganiseringer som er ledd i rasjonalisering av virksomhet, jf. §§ 11–21 tredje ledd og 11–22. Et felles trekk ved disse reglene er at de bygger på skattemessig kontinuitet, dvs. at den fritatte gevinsten videreføres som en latent skatteforpliktelse etter omorganiseringen. Etter samtlige regler etableres det kontinuitetsmekanismer i form av videreføring og etablering av skatteposisjoner hos de impliserte parter.

De kontinuitetsmekanismene som gjelder ved ulike former for skattefrie omorganiseringer skal for det første sikre skattemessig kontinuitet, slik at det skattefundament skattefritaket gjelder, fortsatt skal være i behold etter omorganiseringen. Dette oppnås ved at det gjennomgående oppstilles vilkår om at mottakende part ved transaksjonen skal videreføre de skattemessige verdier mv. knyttet til det overførte. For det andre skal kontinuitetsmekanismene motvirke at skattefritaket ved omorganiseringene kan benyttes som ledd i skattemotiverte transaksjonsrekker og omgåelse av skattereglene. Sistnevnte hensyn ivaretas ved ulike former for dobbel skattemessig kontinuitet, dvs. at overdragende part ved transaksjonen pålegges et latent skatteansvar for de overførte ubeskattede verdier som vil kunne bli utløst ved brudd på ulike former for krav om eierkontinuitet i det mottakende selskap etter omorganiseringen.

Om effekten av fritaksmetoden for reglene om skattefritak ved omorganiseringer heter det i skattemeldingen avsnitt 10.4.5.4 (ii) bl.a. følgende:

«Departementet legger til grunn at reglene om skattefritak ved omorganiseringer i næringslivet må videreføres etter at fritaksmetoden er innført. Det kan imidlertid være behov for visse innstramminger for å hindre tilpasninger ved at transaksjoner som ellers ville vært skatteutløsende kan gis form av skattefrie aksjerealisasjon. Departementet vil derfor vurdere skjerpede vilkår for skattefrie omdannelser av virksomhet som eies av selskap. Departementet vil også vurdere hvorvidt det er behov for endringer av reglene om skattefritak ved konserninterne

overføringer. Dessuten kan det bli aktuelt å legge om lempningspraksis i tilfeller der det har vært vanlig med skattefritak på vilkår om at skattemessige verdier skal videreføres som inngangsverdi på vederlagsaksjer.»

Departementet vil komme tilbake til ovennevnte spørsmål i løpet av høsten 2004. Det tas sikte på å gjennomgå hvordan de gjeldende kontinuitetsmekanismer som fastsettes ved de ulike former for skattefrie omorganiseringer vil bli påvirket ved innføring av fritaksmetoden i tilfeller hvor overdragende og/eller overtakende part ved omorganiseringen er omfattet av fritaksmetoden; herunder hvordan kontinuitetsmekanismer etablert før 26. mars 2004 vil påvirkes ved overgangen til fritaksmetoden og hvordan kontinuitetsmekanismene bør utformes for fremtiden.

Det tas sikte på å avklare hvordan gjeldende regler om videreføring og etablering av kontinuitetsmekanismer ved de ulike typer skattefrie omorganiseringer skal tolkes i lys av fritaksmetoden. På bakgrunn av dette kan det i noen utstrekning bli foreslått presiserende forskriftsendringer. Det kan også bli tatt opp forslag om endring av ulike forskriftsbestemmelser om etablering av kontinuitetsmekanismer for overdragende selskap ved omorganiseringer som gjennomføres etter 26. mars 2004. Det vil bl.a. bli vurdert innstramminger i form av endrede vilkår om skatteplikt knyttet til realisasjon av vederlagsaksjer som tildeles overdragende selskap som er omfattet av fritaksmetoden, i forbindelse med skattefrie omdanning av virksomhet til aksjeselskap, jf. skattelovforskriften § 11–20.

6.5.11 Overgangen fra det gjeldende systemet

6.5.11.1 Virkningstidspunktet for fritaksmetoden

(i) Utbytte

I skattemeldingen ble det lagt til grunn at virkningstidspunktet for fritaksmetoden for selskapers utbytteinntekter burde settes til 1. januar 2004. Bakgrunnen var hensynet til skattemessig likebehandling av utbytte for regnskapsåret 2003, uavhengig av om utbyttet besluttet før eller etter fremleggelsen av skattemeldingen. Dersom virkningstidspunktet for fritaksmetoden for utbytter settes til et senere tidspunkt enn virkningstidspunktet for gevinster og tap, åpner dette for skattemessige tilpasninger ved at selskaper heller realiserer aksjer enn deler ut utbytte. Departementet er kommet til at vurderingen i skattemeldingen om virkningstidspunktet for utbytteinntekter bør fastholdes. Det foreslås at fritaksmetoden gis virkning for utbytter som innvinnes fra og med 1. januar 2004.

(ii) Gevinster og tap

I skattemeldingen foreslo departementet å sette virkningstidspunktet for fritaksmetoden for aksjegevinster og – tap til 26. mars 2004, som var datoen for fremleggelsen av meldingen.

Et særlig spørsmål er hvordan man skal behandle latente gevinster og tap ved overgangen til fritaksmetoden. I skattemeldingen ble det vist til to mulige løsninger:

- latente gevinster/tap på virkningstidspunktet beskattes/fradragsføres ved senere realisasjon av aksjene
- latente gevinster/tap på virkningstidspunktet fritas fra beskatning/tillates ikke fradragsført.

Førstnevnte alternativ krever at alle aksjer må verdsettes på virkningstidspunktet for fritaksmetoden. Det må tas stilling til hvordan verdsettelsen skal skje. Videre vil det medføre en administrativ belastning i form av kontroll av verdsettelsene. I skattemeldingen ble det derfor lagt til grunn at en slik løsning ikke var hensiktsmessig, jf. skattemeldingen avsnitt 10.4.5.2 (ii).

Å sette virkningstidspunktet for fritaksmetoden for gevinster og tap til 1. januar 2004 vil ramme selskaper som har realisert etter dette tidspunktet og før fremleggelsen av skattemeldingen, med forventning om at tapet gir fradragsrett.

Hensynet til å unngå skattemotiverte tilpasninger ved at selskaper realiserer aksjetap med fradragsrett før virkningstidspunktet og venter med å realisere aksjegevinster til etter virkningstidspunktet, taler for at virkningstidspunktet settes til fremleggelsen av skattemeldingen 26. mars 2004.

Etter fremleggelsen av skattemeldingen mottok departementet flere henvendelser hvor det ble anmodet om overgangsordning, herunder for å imøtekomme selskaper som har realisert gevinster før 26. mars 2004 under forutsetning av at de skal kunne avregnes mot tap som realiseres senere på året. I innstillingen fra Stortingets finanskomite pekte medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet på behovet for at bortfall av fradragsretten for aksjetap ledsages av en overgangsmodell.

Departementets syn er at virkningstidspunktet for fritaksmetoden for gevinster og tap som ble foreslått i skattemeldingen har en god begrunnelse i hensynet til å unngå skattemotiverte tilpasninger, samt i administrative hensyn. Det foreslås derfor at det generelle virkningstidspunktet for fritaksmetoden for gevinster og tap settes til 26. mars 2004.

Departementet har kommet til at det av hensyn til en skattemessig nøytral behandling av aksjegevinster og -tap innvunnet i samme inntektsår, kan gis en overgangsregel som tillater at aksjetap reali-

sert etter at fritaksmetoden har begynt å virke, i noen grad kan avregnes mot aksjegevinster realisert før dette tidspunktet, både på det enkelte selskaps hånd og i konsernforhold. Det vises til nærmere redegjørelse og forslag om dette nedenfor i avsnitt 6.5.11.2.

6.5.11.2 Overgangsregel for gevinster og tap realisert henholdsvis før og etter virkningstidspunktet for fritaksmetoden

(i) Bakgrunn

I Innstillingen fra Stortingets finanskomite sluttet medlemmene fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre seg til departementets vurdering av virkningstidspunktet for fritaksmetoden, jf. avsnitt 8.2 i innstillingen. Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet bemerket imidlertid bl.a. følgende:

«Disse medlemmer viser til meldingens forslag om at fritaksmetoden skal gjelde for aksjegevinster/-tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Dette innebærer at aksjetap som realiseres etter dette tidspunkt ikke gir fradragsrett, uavhengig av hvilket tidsrom tapet skriver seg fra.

Disse medlemmer viser til at bare i perioden januar til og med 26. mars 2004 var det stor omsetning på børsen, til sammen ca 240 mrd. kroner. På bakgrunn av den stigning markedet hadde hatt gjennom 2003 er det all grunn til å anta at en vesentlig del av denne omsetningen innebar realisering av gevinster. Videre er det all grunn til å anta at et stort antall aksjonærer pr. den 26. mars 2004 fortsatt satt på betydelige urealiserte tap fra 2001 og 2002. Den foreslåtte skjæringsdagen innebærer at hele denne gruppen rammes av full gevinstbeskatning, samtidig som deres fradragsrett for pådratte tap fjernes. Dette er i strid med så vel alminnelige som skatterettslige prinsipper, og må være uønsket og utilsiktet. Det er ingen som kan tilpasse seg en regel man ikke vet om før den plutselig gjelder.»

Komiteens øvrige medlemmer har ikke kommentert det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden.

Departementet har også mottatt noen enkelt-henvendelser hvor det anmodes om særskilte overgangsregler eller endringer i virkningstidspunktet for fritaksmetoden. I disse henvendelser er det bl.a. foreslått følgende tiltak:

- selskapene får anledning til å velge mellom gamle og nye gevinstbeskatningsregler, for eksempel til 2008

- virkningstidspunktet for fritaksmetoden settes til 1. januar 2004
- latente aksjegevinster/-tap pr. 26. mars 2004 beskattes/fradragsføres ved senere realisasjon av aksjene, med streng dokumentasjonsplikt for skattyter
- fradragsrett for tap avskjæres ved aksjesalg til nærstående fra og med 26. mars 2004
- departementet gis hjemmel til å samtykke til rett til tapsfradrag ved omorganiseringer som var under gjennomføring pr. 26. mars 2004.

(ii) Vurderinger og forslag

På denne bakgrunn har departementet vurdert om det er grunnlag for særskilte tiltak i forhold til det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden.

Det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden er begrunnet i hensynet til å unngå skattemotiverte tilpasninger. Dersom virkningstidspunktet var blitt satt til et senere tidspunkt enn 26. mars 2004 kunne skattyter tilpasset seg ved å realisere aksjetap før ikrafttredelsen og vente med å realisere aksjegevinster til etter ikrafttredelsestidspunktet. Dersom virkningstidspunktet settes til 1. januar 2004, vil skattytere bl.a. miste fradragsretten for aksjetap realisert før 26. mars 2004. Generell endring av virkningstidspunktet anses derfor ikke aktuelt. Det samme gjelder endring av den generelle forutsetningen om at fritaksmetoden også skal omfatte latente, dvs. ikke realiserede, aksjegevinster og -tap før 26. mars 2004. De vurderinger som ble angitt i skattemeldingen avsnitt 10.4.5.2 på dette punkt står fast.

Innføring av en valgadgang for anvendelse av nye eller tidligere regler i en overgangsperiode, vil åpenbart skape tilpasningsmuligheter og tilsvarende muligheter for provenytap. Heller ikke innføring av en skjønnsmessig adgang til å samtykke i utvidet rett til tapsfradrag i individuelle tilfeller anses hensiktsmessig.

Etter departementets oppfatning bør eventuelle overgangsregler utformes som generelle regler og begrenses til å dekke de mest åpenbare behov.

Etter departementets syn kan det begrunnede behov for eventuelle overgangstiltak begrenses til aksjegevinster realisert før 26. mars 2004 som i utgangspunktet forfaller til beskatning i 2004 hos det realiserende selskap, dersom selskapet på realisasjonstidspunktet hadde en forventning om å kunne nøytralisere gevinsten mot aksjetap realisert senere samme år. I den utstrekning det ikke gis adgang til fradrag for senere realisert tap, kan det hevdes at det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden har effekter som står i en viss motstrid til prin-

sippene om symmetrisk behandling av gevinst og tap knyttet til realisasjon av samme type formuesobjekt hos samme skattyter og innenfor samme inntektsår.

Det bærende hensyn bak eventuelle overgangsregler vil etter departementets oppfatning være å unngå at aksjegevinster realisert før 26. mars 2004 kommer til beskatning for inntektsåret 2004, som følge av en sviktende forutsetning om den nøytraliserende effekt aksjetap realisert senere i året normalt ville gi. Tilsvarende hensyn vil også gjøre seg gjeldende for gevinster og tap knyttet til andre typer eiendeler enn aksjer som er omfattet av fritaksmetoden, jf. forslaget til skatteloven § 2–38 annet ledd, idet gevinstbeskatningen også av slike eierandeler er basert på symmetri.

På denne bakgrunn vil departementet foreslå en overgangsregel som åpner for en begrenset adgang til å benytte tap realisert i tiden 26. mars til 31. desember 2004 på aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden og som i utgangspunktet ikke er fradragsberettiget, til å nøytralisere skattyters gevinster pr. 26. mars 2004 på aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden, men som i utgangspunktet vil være skattepliktige ved ligningen for inntektsåret 2004.

Ovennevnte begrunnelse tilsier at overgangsregelen bør begrenses på følgende måter:

- Fradragsretten skal bare kunne nyttes til å nøytralisere gevinster som er skattepliktige ved ligningen for *inntektsåret 2004* og skal ikke kunne medføre etablering av underskudd som kan fradragsføres mot inntekter i senere år.
- Fradragsretten for tap realisert fra og med 26. mars 2004 begrenses til *netto* gevinst på aksjer mv. på skattyters hånd i perioden 1. januar til 26. mars 2004. Normalforutsetningen om symmetri gjelder fullt ut ved realisasjoner fram til denne dato. Uten en slik begrensning vil skattyter indirekte kunne utnytte tap realisert etter 26. mars 2004 som grunnlag for etablering av fremførbart underskudd med fradragsrett mot inntekter i senere år. Denne begrensning skal likevel ikke forhindre at selskaper med netto tap realisert før 26. mars 2004 kan kreve fradrag for tapet etter de alminnelige regler.
- Fradragsretten begrenses til *netto* tap på skattyters hånd realisert fra og med 26. mars 2004 på aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden. Uten en slik begrensning vil regelen ikke ta høyde for at skattefrie gevinster realisert fra og med 26. mars 2004 vil innebære en motsvarende uforutsigbar skattefordel for selskapet sett i forhold til den sviktende forventning om symmetrisk behandling av gevinster og tap på aksjer mv. innen samme inntektsår.

- Fradragsretten begrenses til netto tap på skattyters hånd knyttet til *aksjer mv. skattyter eide pr. 26. mars 2004* og som er realisert fra og med 26. mars 2004. Den sviktende forventning om symmetri på tidspunktet for realisasjon av aksjer mv. før 26. mars 2004 vil i utgangspunktet bare gjelde aksjer mv. skattyter hadde i behold pr. 26. mars 2004.
- Fradragsretten begrenses til skattyters realiser-te netto gevinster (herunder uttaksgevinster etter skatteloven § 5–2) pr. 26. mars 2004 knyttet til *aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden*. Hensynet til å unngå eventuelle uforutsigbare, skatteskerpende effekter av ovennevnte sviktende forventning om symmetri i aksjegevinstbeskatningen gjør seg ikke gjeldende på samme måte for realiser-te gevinster i 2004 knyttet til andre typer objekter enn aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.
- Fradragsretten forutsetter at netto tap realisert fra og med 26. mars 2004 beregnes etter skattelovens alminnelige regler, herunder skatteloven § 10–32.

På denne bakgrunn foreslås en overgangsregel i form av en adgang for selskapene til å benytte en særregel om samlet beregning av selskapets skattepliktige gevinst ved realisasjon/uttak av aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden i inntektsåret 2004. Særregelen vil utgjøre en alternativ beregningsmåte for skattepliktig inntekt ved realisasjon av aksjer mv. i forhold til anvendelse av de alminnelige regler. Hvis selskapene velger å benytte særregelen, vil det innebære at selskapet gis adgang til å fradragsføre egne realiser-te tap etter 26. mars 2004 som ellers ikke ville være fradragsberettiget, med de begrensninger som angitt foran.

Det vises til første og annet ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2–38 i skatteloven.

I den utstrekning overgangsregelen vil åpne for at selskapene kan foreta ulike skattemotiverte tilpasninger bør dette søkes forhindret.

Det foreslås å videreføre RISK-reglene inntil aksjonærmodellen trer i kraft 1. januar 2006. Gjeldende RISK-regler, jf. skatteloven § 10–34, jf. § 10–32 fjerde ledd, vil forhindre at selskapsaksjonærer kan øke det potensielle tapet på aksjer realisert i tiden 26. mars til 31. desember 2004 ved å ta ut utbytte fra selskapet før aksjen realiseres.

Begrensning av fradragsretten til bare å omfatte netto tap knyttet til aksjer mv. selskapet eide pr. 26. mars 2004, vil bidra til å forhindre skattemotiverte erverv av aksjer mv. med latente tap i tiden etter 26. mars 2004.

En overgangsregel som angitt vil imidlertid gi sterke incitamenten til å foreta skattemotiverte realisasjoner av aksjer mv. med latent tap før 31. desember 2004. For å motvirke dette foreslås at adgangen til utvidet tapsfradrag etter særregelen ikke skal gjelde ved realisasjon av aksjer mv. fra og med 26. mars 2004, som innebærer overføring til andre selskaper som på realisasjonstidspunktet tilhører samme (skatte)konsern, jf. skatteloven § 10–4. Konsernintern overføring av aksjer mv. etter 26. mars 2004 vil ikke gi grunnlag for tapsfradrag etter innføring av fritaksmetoden.

Departementet foreslår at det skal være et vilkår for tapsfradrag at det realiserende selskap ikke (gjen)erhverver aksjer i samme selskap innen utløpet av det påfølgende inntektsår, dvs. 31. desember 2005. En slik regel vil kunne motvirke skattemotivert «parkering» av aksjer og fingerte aksjesalg rundt årsskiftet. I den utstrekning slikt etterfølgende erverv skjer, foreslår departementet at det skal foretas omberegning av skattepliktig gevinst med inntektsføring for inntektsåret 2005.

Det vises til fjerde ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2–38 i skatteloven.

Departementet har også vurdert om det er grunnlag for å supplere særregelen til bruk mellom konsernselskaper.

Mellom selskaper som ved utgangen av inntektsåret tilhører samme skattemessige konsern, jf. skatteloven §§ 10–2 til 10–4, er det etablert regler som åpner for symmetrisk behandling/utjevning av inntekter og tap/underskudd mellom selskapene. Beskatningen av årets skattepliktige inntekt i et konsernselskap kan nøytraliseres ved at selskapet yter konsernbidrag til et annet konsernselskap med fradragsberettiget tap/underskudd.

På lignende måte som for aksjegevinster og -tap hos samme skattyter kan det hevdes at konsernselskaper som har realisert skattepliktige aksjegevinster før 26. mars 2004 har hatt en forventning om å kunne nøytralisere beskatning av gevinstene ved å yte konsernbidrag til konsernselskap med for eksempel realiser-te aksjetap etter 26. mars 2004. Tilsvarende kunne den sviktende forventning om symmetri innenfor samme skattekonsern tale for at netto gevinst for inntektsåret 2004 beregnet etter den foreslåtte særregel for det enkelte selskap, kunne føres mot netto tap realisert etter 26. mars 2004 som ikke benyttes ved beregning av skattepliktig gevinst etter særregelen i et annet konsernselskap.

Ovennevnte begrunnelse tilsier at en eventuell utvidet overgangsregel må ligge innenfor ordningen med konsernbidrag. Videre må forutsetningen være at selskapene inngikk i samme skattemessig

konsern pr. 1. januar 2004. I motsatt tilfelle kan selskaper i tiden fram til 31. desember 2004 spekulere i å innlemme nye konsernselskaper med aksjetap som er eller kan bli realisert fra og med 26. mars 2004.

For å imøtekomme eventuelle behov for ytterligere skatteutjevning mellom konsernselskaper, finner departementet å kunne foreslå en utvidet bruk av den foreslåtte særregel mellom konsernselskaper med de begrensninger som er angitt foran.

Med utgangspunkt i den ovenfor foreslåtte særregel om beregning av skattepliktig gevinst for inntektsåret 2004 på det enkelte selskaps hånd, foreslås at overskytende netto tap som ikke kan benyttes ved beregning av selskapets skattepliktige gevinst etter særregelen, skal kunne fradragføres hos mottakende selskap mot mottatt konsernbidrag med beløp inntil skattepliktig gevinst i 2004 hos det ytende selskap beregnet etter særregelen.

Forslaget forutsetter at alle konsernselskaper som vil påberope seg ordningen, først må foreta uttømmende utligning av egne gevinster og tap etter særregelen. I motsatt fall vil systemet bl.a. åpne for at selskap som yter tapsnøytraliserende konsernbidrag samtidig vil kunne motta konsernbidrag med tilsvarende nøytraliserende virkning for seg selv.

Det vises til tredje ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2–38 i skatteloven.

(iii) Administrative og økonomiske konsekvenser

Den foreslåtte særregelen krever at det må innføres særlig rapporteringsplikter (skjema) for selskapene. Videre må det opprettes ligningsadministrative rutiner for identifisering, beregning og behandling av selskapets netto gevinster og tap, herunder gevinster og tap realisert etter 26. mars 2004 på det enkelte selskaps hånd. Rapporteringsplikter og administrative rutiner vil bl.a. måtte tilrettelegges for særskilt behandling av gevinster og tap på aksjer og eierandeler som selskapet eide pr. 26. mars 2004, i motsetning til aksjer mv. som er ervervet og realisert senere. Slike rapporteringsplikter vil imidlertid ligge innenfor de plikter som allerede følger av eller som kan pålegges i medhold av gjeldende regler i ligningsloven.

Den foreslåtte utvidete adgang til skatteutjevning også mellom konsernselskaper krever ytterligere administrative tiltak for beregning av netto skattepliktig gevinst for det enkelte selskap. Det må bl.a. etableres rutiner for å identifisere og behandle den andel av konsernbidrag som tilsvarende skattepliktig netto gevinst etter særregelen for ytende selskapet, både for det enkelte ytende selskap og for det mottakende selskap. Det vil også bli

behov for å rapportere og kontrollere forutsetningen om at ytende og mottakende selskap tilhørte samme konsern pr. 1. januar 2004.

De administrative merkostnader vil bare knytte seg til likningsbehandlingen for inntektsåret 2004 og vil dessuten kunne ha betydning for et begrenset antall selskaper.

Overgangsreglene vil i utgangspunktet ha tilnærmet samme provenymessige virkninger som en videreføring av gjeldende gevinstbeskatningsregler ville hatt.

6.5.11.3 Refusjon av kildeskatt

Et norsk aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning (heretter «norsk selskap») som utbetaler utbytte til en aksjonær hjemmehørende i utlandet er ansvarlig for at det blir foretatt forskuddstrekk av kildeskatt i utbytteutbetalingen, jf. skattebetalingsloven § 5A. Den tilbakeholdte kildeskatten betales til skatteoppkreveren i kontorkommunen. Oppgjør for forskuddstrekk i de to foregående måneder finner sted 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november, jf. skattebetalingsloven § 12. Kildeskatt skal trekkes med 25 pst. eller den sats som følger av skatteavtalen med det land hvor aksjonæren er hjemmehørende. I tilfeller hvor aksjene er registrert på en utenlandsk forvalter er hovedregelen at det skal trekkes 25 pst. kildeskatt. Det samme gjelder når det er uklarhet om de reelle eierforhold, hvor skattyter er hjemmehørende eller hvor stor eierandel skattyter har. For tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt i disse tilfellene finnes det en ordning med refusjon fra skattemyndighetene. I praksis tilstås ikke renter av refundert kildeskatt.

Det foreslås at fritaksmetoden skal gjelde tilsvarende for selskaper mv. som er hjemmehørende i andre land innenfor EØS. Utbytte til slike selskaper mv. vil derved være fritatt fra kildebeskatning, jf. avsnitt 6.5.5.

I forslaget er det lagt opp til at fritaksmetoden skal gis anvendelse for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004. Det vil dermed være tilfeller hvor det er foretatt forskuddstrekk av kildeskatt på utbytte utdelt av et norsk selskap. Forskuddstrekket skal i disse tilfellene betales tilbake til aksjonærene. I de tilfellene selskapet har trukket, men ikke innbetalt forskuddstrekket til skatteoppkreveren, gjøres det opp internt, dvs. mellom det norske selskapet og den utenlandske selskapsaksjonæren. Dette gjelder imidlertid bare i de tilfeller hvor den reelle eier er kjent for selskapet og aksjene ikke er registrert ved en utenlandsk forvalter. I de tilfellene

forskuddstrekket er betalt til skatteoppkreveren legges det opp til refusjon etter den eksisterende refusjonsordningen vedrørende for mye betalt kilde-skatt. Etter departementets oppfatning er endring med tilbakevirkende kraft i disse tilfellene så vidt gunstig for de berørte skattyterne, at det ikke ses noen grunn til å innføre en særskilt hjemmel for rentegodtgjørelse.

6.5.11.4 *Ubenyttet godtgjørelse*

Retten til fradrag for godtgjørelse ved utbyttebeskatningen er hjemlet i skatteloven § 10–12. Det følger av denne bestemmelsen at skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, kan kreve fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Godtgjørelsesfradraget beregnes som mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

Dersom godtgjørelsen overstiger utlignet skatt av alminnelig inntekt i ligningsåret, fremføres det overskytende til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år. Reglene for fremføring av under-skudd gjelder så langt de passer, jf. skatteloven § 10–12 tredje og fjerde ledd.

Godtgjørelsesmetoden er forslått opphevet ved innføringen av aksjonærmodellen, dvs. med virkning fra og med inntektsåret 2006, jf. avsnitt 5.5. For selskapsaksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, blir godtgjørelsesmetoden uten betydning fra og med inntektsåret 2004, jf. avsnitt 6.5.11.1.

Departementet legger til grunn at retten til å fremføre ubenyttet godtgjørelse skal bestå, selv om fritaksmetoden innføres og godtgjørelsesmetoden oppheves når aksjonærmodellen begynner å virke. For selskapsaksjonærer vil fremføringsadgangen ha betydning for ubenyttet godtgjørelse som stammer fra 2003 og tidligere inntektsår, mens det for personlige aksjonærer vil ha betydning for ubenyttet godtgjørelse opptjent før inntektsåret 2006.

Det vises til departementets omtale i avsnitt 5.6.10.2, der det foreslås en overgangsbestemmelse om fremføringsrett for ubenyttet godtgjørelse opptjent før 1. januar 2006.

6.5.11.5 *Vurdering av overgangsregel for personlig eide aksjer*

Personer som eier sine aksjer gjennom et investeringsselskap, kan under fritaksmetoden reinvestere aksjeinntekter uten beskatning. Inntekter fra

personlig eide aksjer vil derimot bli skattlagt ved uttak dersom inntektene skyldes forventningsbaserte gevinster som ikke er skjermet av RISK-systemet (t.o.m. skatteåret 2005), eller dersom uttaket er høyere enn akkumulert skjermingsfradrag (f.o.m. skatteåret 2006).

I Innst. S. nr. 232 (2003–2004) har medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet bedt Regjeringen vurdere en overgangsordning for personlige aksjonærer som ønsker å reinvestere sine aksjeinntekter. Skaugeutvalget pekte også på muligheten for en slik overgangsordning, men uten at utvalget vurderte spørsmålet grundig.

En eventuell overgangsregel må fastlegge hvordan RISK-beløp i de personlig eide selskapene eventuelt skal tilordnes investeringsselskapet. Utgangspunktet etter RISK-reglene er at RISK som tilordnes aksjer i underliggende selskap, ikke kan løftes opp og tilordnes aksjene i eierselskapet. Reglene om konsern-RISK representerer et unntak fra dette, men de har begrenset anvendelsesområde. De forutsetter at eierselskapet har en eierinteresse på minst 90 pst. i det underliggende selskapet, og at selskapene har registrert seg som RISK-konsern.

Hensynet til å oppnå likebehandling med de tilfeller aksjonæren fra starten av har eid aksjene gjennom et selskap, gjør etter departementets syn at det i en eventuell overgangsregel måtte vært oppstilt begrensninger i adgangen til å få overført RISK-beløp fra de overførte aksjene til aksjene i det nystiftede investeringsselskapet. For det første bør ikke det nystiftede investeringsselskapet få overført RISK-beløp som ikke et eksisterende investeringsselskap ville fått overført. I en overgangsregel måtte det derfor stilles krav om at positive RISK-beløp bare kan tilordnes i de tilfellene der eierinteressen er minst 90 pst. For å unngå skattemotiverte tilpasninger måtte dessuten negative RISK-beløp alltid blitt tilordnet investeringsselskapet uavhengig av eierandel. Uten en slik regel ville investorer som eier aksjer med negative RISK-beløp, ha incentiver til å opprette investeringsselskap som ikke får tilordnet RISK-beløp.

De administrative kostnadene ved å sikre likebehandling og motvirke skattetilpasninger kan bli relativt omfattende, bl.a. i form av tilpasninger av aksjonærregisteret. Det er etter departementets syn tvilsomt om de administrative kostnadene kan oppveies av eventuelle gevinster ved økt kapitalmobilitet mellom de aktuelle selskapene. Departementet vil derfor etter en samlet vurdering ikke tilrå at det innføres en overgangsregel for personlig eide aksjer.

6.5.12 Overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft

6.5.12.1 Inntektsårene 2004 og 2005

Fritaksmetoden foreslås innført med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004 og for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, jf. avsnitt 6.5.11.1. Av praktiske årsaker foreslås aksjonærmodellen innført først fra og med inntektsåret 2006, jf. avsnitt 5.1. Dette innebærer at inntektsårene 2004 og 2005 blir en overgangsperiode der systemet med RISK og godtgjørelse kommer til anvendelse for personlige aksjonærer, mens RISK og godtgjørelse blir uten direkte betydning for selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden. Av hensyn til de personlige aksjonærene må selskapene beregne RISK i overgangsperioden.

Ved innføring av aksjonærmodellen skal skjermingsgrunnlaget for den enkelte aksje settes lik aksjens skattemessig inngangsverdi, omfattende akkumulert RISK-beløp som er tilordnet aksjen. Også RISK-beløp som tilordnes for inntektsårene 2004 og 2005, dvs. per 1. januar 2005 og 1. januar 2006, vil inngå i skjermingsgrunnlaget.

Departementet legger vekt på å hindre at det i overgangsperioden kan foretas tilpasninger med sikte på å unngå beskatning av utbytte etter at aksjonærmodellen tar til å virke.

6.5.12.2 Nedbygging av RISK-metoden

(i) Utbytteinntekt og konsernbidrag ved RISK-fastsettelsen

Det følger av skatteloven § 10–34 annet ledd annet punktum at det skal tas utgangspunkt i selskapets skattepliktige inntekt ved beregningen av årets endring av tilbakeholdt beskattet inntekt. De gjeldende RISK-reglene medfører således at utbytte som er skattefritt under fritaksmetoden ikke blir tatt i betraktning ved RISK-fastsettelsen. Dette er tilfelle selv om inntekten som ligger til grunn for utbytte har blitt beskattet i det utdelende selskapet eller lenger ned i eierkjeden.

Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier i utgangspunktet at utbytte som består av beskattet inntekt bør tas i betraktning ved RISK-fastsettelsen. Departementet har derfor vurdert en regelendring som medfører at skattefrie utbytteinntekter medregnes ved RISK-fastsettelsen for inntektsårene 2004 og 2005.

En slik regelendring kan stimulere til ekstraordinært store utbytteutdelinger fra underliggende selskaper til selskapsaksjonærer med personlige aksjonærer. Formålet med utbytteutdelingene vil være å øke akkumulert RISK for aksjene som er

personlig eid, hvilket i neste omgang gir de personlige aksjonærene økt skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres. Denne virkningen kan også oppnås når utbyttet består av inntekt som er opptjent og beskattet i det underliggende selskapet før den utbytttemottakende selskapsaksjonæren ble eier. I disse tilfeller blir de personlige aksjonærene i selskapsaksjonæren tilordnet RISK-beløp som ikke reflekterer økt beskattet inntekt i det underliggende selskapet gjennom deres (indirekte) eiertid. Motsatsen er at aksjene i det underliggende selskapet blir tilordnet negative RISK-beløp lik utbytteutdelingene. I utgangspunktet medfører reglene om realisasjons-RISK at de negative RISK-beløpene løftes opp på de personlig eide aksjene i selskapsaksjonæren når aksjene i det underliggende selskapet realiseres, jf. avsnitt 6.5.12.2 (ii), og utligner da de positive RISK-beløpene som ble tilordnet aksjene i selskapsaksjonæren som følge av utbyttet. Samlet sett virker således RISK-systemet i prinsippet nøytralt over tid. I praksis må det imidlertid forventes at skattyterne tilpasser seg for å unngå at negative RISK-beløp på aksjer i underliggende selskaper løftes opp på personlige eide aksjer i den gjenværende perioden med RISK-regulering. En regel om at skattefritt utbytte skal medregnes ved RISK-fastsettelsen for inntektsårene 2004 og 2005, vil således åpne for at personlige aksjonærer kan tilordnes RISK, selv om det ikke har vært noen økning av beskattet inntekt gjennom deres eiertid. I neste omgang blir konsekvensen at det fastsettes for høyt skjermingsgrunnlag ved innføring av aksjonærmodellen.

En annen uheldig virkning ved en slik regel, er at det ved RISK-fastsettelsen blir medregnet utbytte som helt eller delvis består av aksjeinntekt som er skattefri etter fritaksmetoden. Dette gjelder utbytte som innvinnes i inntektsåret 2005, og som har grunnlag i skattefrie aksjeinntekter opptjent i inneværende inntektsår. Eksempelvis er dette tilfelle når et selskap deler ut utbytte bestående av ubeskattet aksjegevinst som reflekterer økte forventninger til fremtidig inntjening i det underliggende selskapet. Departementet vil ikke gå inn for en løsning der personlige aksjonærer i overgangsperioden kan få oppregulert sine inngangsverdier på bakgrunn av inntekter som ennå ikke har kommet til beskatning. Som det fremgår av skattemeldingen avsnitt 10.4.5.3, vil det administrativt bli uforholdsmessig krevende å skille mellom utbytte som består av ubeskattet aksjeinntekt og utbytte som består av annen inntekt.

På bakgrunn av ovenstående foreslås ingen regel om at inntekt i form av skattefritt utbytte skal medregnes ved RISK-fastsettelsen i overgangsperi-

rioden. Departementet understreker at utbytte på vanlig måte skal komme til fradrag ved RISK-fastsettelsen i det utbytteutdelende selskapet.

Skatteloven §§ 10–2 til 10–4 regulerer konsernbidrag som ytes mellom selskaper i samme skattekonsern. Skattekonsern foreligger dersom morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Av skatteloven § 10–2 første ledd første punktum fremgår at det kan kreves fradrag for lovlig avgitt konsernbidrag så langt det ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt. Skatteloven § 10–3 første ledd fastsetter at mottatt konsernbidrag er skattepliktig, med unntak av den del av konsernbidraget som ikke er fradragsberettiget på givers hånd fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt.

Etter gjeldende rett skal alt mottatt konsernbidrag medregnes ved RISK-fastsettelsen. Dersom konsernbidraget er skattepliktig, følger dette av at det ved RISK-fastsettelsen tas utgangspunkt i selskapets skattepliktige inntekt, jf. skatteloven § 10–34 annet ledd annet punktum. I skatteloven § 10–34 annet ledd femte punktum er det uttrykkelig fastsatt at også skattefritt konsernbidrag skal medregnes ved RISK-fastsettelsen i det mottakende selskapet. Tilsvarende skal konsernbidrag trekkes fra ved RISK-fastsettelsen i det avgivende selskapet. For konsernbidrag som ikke er fradragsberettiget følger dette av skatteloven § 10–34 annet ledd fjerde punktum.

Datterselskap i skattekonsern kan som et alternativ til utbytte yte konsernbidrag til morselskapet. Hensynene som tilsier at mottatt utbytte ikke skal tas i betraktning ved RISK-fastsettelsen for inntektsårene 2004 og 2005, gjør seg tilsvarende gjeldende for mottatt konsernbidrag. Departementet foreslår derfor at mottatt konsernbidrag ikke skal medregnes ved RISK-fastsettelsen for disse inntektsårene. Dette skal gjelde uavhengig av om konsernbidraget er skattepliktig eller ikke. Avgitt konsernbidrag skal som tidligere trekkes fra ved fastsettelsen av RISK.

Ved RISK-fastsettelsen skal det i hovedregelen gjøres fradrag for utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt, jf. skatteloven § 10–34 annet ledd annet punktum. Når skattepliktig konsernbidrag ikke skal inngå ved RISK-fastsettelsen, bør det heller ikke gjøres fradrag for utlignet skatt på skattepliktig konsernbidrag. Departementet foreslår derfor at det for inntektsårene 2004 og 2005 ikke skal gjøres fradrag for skatt som eventuelt utlignes på mottatt skattepliktig konsernbidrag. Det legges til grunn at konsernbidraget skal anses som margi-

nalinntekten i denne sammenheng, dvs. at utlignet skatt først henføres til skattepliktig konsernbidrag.

(ii) Realisasjons-RISK og konsern-RISK

Ved eierkjeder kan det oppstå økonomisk dobbeltbeskatning dersom RISK som tilordnes aksjene i et selskap, ikke reflekterer økning av beskattet inntekt i underliggende selskap. Reglene om realisasjons-RISK og konsern-RISK bidrar til å hindre slik dobbeltbeskatning.

Reglene om realisasjons-RISK er inntatt i skatteloven § 10–34 annet ledd sjette og syvende punktum. Reglene kommer til anvendelse når selskap realiserer aksjer som har vært gjenstand for RISK-regulering, og medfører at aksjene i det realiserende selskapet tilordnes RISK-beløp tilsvarende akkumulert RISK-beløp på de realiserte aksjene.

I overgangsperioden fram til aksjonærmodellen begynner å virke vil det i utgangspunktet være et incentiv for selskaper med personlige aksjonærer til å foreta skattefrie realisasjoner av aksjer med positive RISK-beløp. Skattefordelen består i at de personlige aksjonærene tilordnes positiv realisasjons-RISK for inntektsårene 2004 og 2005 med tilsvarende oppregulering av skjermingsgrunnlaget ved innføring av aksjonærmodellen. Motsatt kan det i utgangspunktet forventes at selskapene vil vente med realisasjon av aksjer som kan medføre at personlige aksjonærer blir tilordnet negativ realisasjons-RISK. Det kan derved oppstå en faktisk asymmetri ved anvendelsen av reglene om realisasjons-RISK, som utvider skattefundamenter ved at det blir fastsatt for høyt skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres.

Departementet foreslår derfor at reglene om realisasjons-RISK oppheves med virkning for realisasjoner som skjer fra og med 26. mars 2004. Dette ble også lagt til grunn i skattemeldingen avsnitt 10.4.5.3.

Reglene om konsern-RISK er gitt i forskrift hjemlet i skatteloven § 10–34 sjette ledd, og medfører at morselskap og datterselskap i inntil tre nivåer kan la seg registrere som RISK-konsern. Morselskap i RISK-konsern blir løpende tilordnet RISK-beløp som reflekterer endring av tilbakeholdt beskattet inntekt i datterselskapene.

Departementets forslag om at utbytteinntekt og mottatt konsernbidrag ikke skal medregnes ved RISK-fastsettelsen og at reglene om realisasjons-RISK skal oppheves, reduserer muligheten for at inntekt som er beskattet i underliggende selskap kan inngå i RISK-beløp som tilordnes aksjene i det aksjeeiende selskapet. Dersom reglene om konsern-RISK videreføres i overgangsperioden fram til

aksjonærmodellen begynner å virke, kan det oppstå kapitalinnlåsnings som følge av at datterselskaper i RISK-konsern holder tilbake utbytteutdelinger for å oppnå økt konsern-RISK.

Videre vil det i utgangspunktet foreligge incentiver til å registrere datterselskap i RISK-konsern når det forventes at datterselskapet vil akkumulere beskattet inntekt i overgangsperioden. Tilsvarende vil det være incentiver til at datterselskap med forventet reduksjon i beskattet inntekt holdes utenfor RISK-konsern. Dette kan medføre at det oppstår en faktisk asymmetri i beskatningen, og at det blir fastsatt for høye skjermingsgrunnlag ved innføring av aksjonærmodellen.

Departementet foreslår derfor at reglene om RISK-konsern oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2004. Dette ble varslet i skattemeldingen avsnitt 10.4.5.3.

Skatteloven § 10–34 sjette ledd hjemler også regler om gjennomgående RISK som skal tilordnes fondsandeler. Disse reglene er obligatoriske, og åpner ikke for tilsvarende tilpasningsmuligheter som reglene om RISK-konsern. Departementet foreslår derfor at reglene om gjennomgående RISK-regulering av fondsandeler videreføres i overgangsperioden.

(iii) Lovforslag

Departementet foreslår endringer i skattelovens RISK-regler i samsvar med redegjørelsen i avsnitt 6.5.12.2 (i) og (ii) ovenfor. Forslaget innebærer at RISK-metoden bygges ned for inntektsårene 2004 og 2005, med den følge at inntekt som er opptjent og beskattet i underliggende selskap ikke vil reflekteres i RISK-beløp som tilordnes aksjene i eierselskapet. Forslaget er begrunnet med hensynet til å unngå uønskede tilpasningsmuligheter med tilhørende risiko for tap av skattefundamenter, samt administrative hensyn.

Det vises til forslag til endring av annet punktum og opphevelse av femte punktum i skatteloven § 10–34 annet ledd, samt til endring av sjette ledd i samme bestemmelse. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Videre vises til forslag til opphevelse av sjette og syvende punktum i skatteloven § 10–34 annet ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning for realisasjoner som skjer fra og med 26. mars 2004.

Som det fremgår av avsnitt 5.5, foreslås RISK-reglene avvirket i sin helhet med virkning fra og med inntektsåret 2006.

6.5.12.3 Utdeling av ubeskattet inntekt knyttet til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden

(i) Innledning

Godtgjørelsesmetoden for beskatning av aksjeutbytte er basert på at det utdelte utbyttet består av midler som er beskattet i selskapet. I det gjeldende skattesystemet sikres dette ved en generell skatteplikt i selskapssektoren, kombinert med regler om korreksjonsinntekt hvor selskapet foretar utdeling av inntekt som er inntektsført regnskapsmessig, men som ennå ikke er inntektsført skattemessig. Når aksjonærmodellen innføres fra 2006, tar modellen høyde for at personlige aksjonærer kan oppbære utbytte med basis i inntekter som ikke fullt ut har vært gjenstand for beskatning i selskapet.

Det at fritaksmetoden i tid blir innført før godtgjørelses- og RISK-systemet blir erstattet med aksjonærmodellen, medfører imidlertid at inntekter som ikke er skattlagt i selskapet, kan deles ut til personlige aksjonærer med full godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 i overgangsperioden frem til aksjonærmodellen trer i kraft. Heller ikke korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10–5 vil bli beregnet i dette tilfellet. For så vidt gjelder utdeling av gevinster som er oppebåret skattefritt på selskapets hånd etter fritaksmetodens ikrafttredelse, er dette et resultat av at korreksjonsinntekt ikke skal beregnes når utbyttet har grunnlag i inntekt som er helt fritatt fra skatteplikt. Den manglende skatlegging av aksjegevinsten på selskapets hånd, må anses som en sviktende forutsetning for godtgjørelsesfradraget. Manglende beskatning både på selskaps- og aksjonærnivå, også i tilfeller der det dreier seg om betydelige inntekter, muliggjøres alene på grunn av at aksjonærmodellen av praktiske grunner ikke kan innføres samtidig med fritaksmetoden.

For at denne virkningen skal oppstå, er forutsetningen at inntekten er utdelt på lovlig måte fra selskapet til personlig aksjonær før inntektsåret 2006. Aksjonærens rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 er nemlig betinget av at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Er utbyttet ikke lovlig etter selskapsrettslige regler, har aksjonæren ikke rett til godtgjørelsesfradrag, og utbyttet vil bli tatt til beskatning på aksjonærens hånd.

Departementet legger til grunn at inntekter som oppbæres skattefritt av et selskap etter at fritaksmetoden er innført, dvs. fra 26. mars 2004, ikke lovlig kan utdeles fra selskapet før i 2005. Det vises til at aksjelovene §§ 8–1 og 12–2 annet ledd krever at utbytte og utdeling i forbindelse med kapitalnedsettelse, må ha dekning i årsregnskapet for foregå-

ende regnskapsår, jf. også uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling 2. mars 2004 til aksjelovene § 12–2 annet ledd. Inntekter som selskap oppebærer skattefritt etter fritaksmetoden i 2005, kan da etter departementets syn heller ikke lovlig besluttes utdelt i 2005, men først i 2006. Det innebærer at muligheten for å dele ut inntekter som er oppebåret i selskapet uten beskatning på grunn av fritaksmetoden, til aksjonær som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12, bare foreligger når inntekten er oppebåret i perioden fra 26. mars 2004 til og med 31. desember 2004, og utdelingen er besluttet på generalforsamling avholdt i 2005.

Innføring av fritaksmetoden i 2004, kan *i seg selv* medføre at selskap får økt mulighet til å dele ut ubeskattet inntekt uten at det utløses korreksjons-skatt på selskapets hånd. Det gjelder også hvor selskapet ikke oppebærer inntekt som er gjort skattefritt ved fritaksmetoden, jf. foran. Dette har sammenheng med virkemåten til korreksjonsinntektsreglene, som det i utgangspunktet ikke blir foreslått endringer i nå. Reglene om korreksjonsinntekt medfører skattlegging av selskapet dersom det er utdelt inntekter som er skattepliktige på selskapets hånd, men hvor tidfestingsreglene har medført at inntekten ennå ikke er tatt til beskatning. Utdeling av helt skattefrie inntekter, dvs. der skattefriheten er endelig, medfører ikke plikt til å svare korreksjonsskatt for det utdelende selskap. Ved innføring av fritaksmetoden blir gevinst knyttet til aksjer gjort helt skattefrie. Dette medfører at etablerte midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier knyttet til selskapets beholdning av aksjer mv., samt regnskapsført utsatt skatt eller skattefordel, reverseres. Dette har igjen den konsekvens at utbyttet som kan utdeles uten korreksjonsbeskatning, vil øke med differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på selskapets beholdning av aksjer mv. I den utstrekning beløp som ved dette frigjøres, også lovlig blir besluttet delt ut til personlig aksjonær før aksjonærmodellen trer i kraft i 2006, vil konsekvensen være at beløpet forblir endelig skattefritt både på selskapets og på aksjonærens hånd.

Etter departementets vurdering er det behov for å gjennomføre tiltak som forhindrer at innføring av aksjonærmodellen senere enn fritaksmetoden, vil muliggjøre at – også betydelige – inntekter kan bli unntatt fra beskatning både på selskaps- og aksjonærnivå i mellomperioden.

Departementet foreslår tiltak av forskjellig karakter mot de to situasjonene om er omtalt ovenfor, og disse behandles hver for seg. I neste avsnitt omtales tiltaket mot situasjonen hvor selskap innviner gevinst som er gjort skattefritt ved fritaksmeto-

den. Deretter omtales tiltaket mot situasjonen hvor selskapet ikke realiserer gevinster skattefritt etter fritaksmetoden, men foretar utdeling av oppløste skattekreditter.

(ii) Beskatning av selskap ved utdeling av gevinster som er gjort skattefrie ved fritaksmetoden

Departementet foreslår en overgangsregel som vil gjelde for inntektsåret 2005 om beskatning på selskapets hånd, i den utstrekning selskapet beslutter å dele ut netto gevinster som er oppebåret i perioden fra 26. mars 2004 til og med 31. desember 2004, til personlige aksjonærer som har rett til godtgjørelse for mottatt utbytte etter skatteloven § 10–12.

Etter departementets syn er dette et målrettet og egnet tiltak for å forhindre tilpasninger ved at latente aksjegevinster, og gjerne betydelige sådanne, realiseres og tas ut fra selskapssektoren i tidsrommet før aksjonærmodellen trer i kraft. I det følgende redegjøres det for enkelthetene i departementets forslag, som er tatt inn som overgangsregel C til innføring av fritaksmetoden.

Det subjektive virkeområdet for regelen fremgår av bestemmelsens *første ledd*. Den skal gjelde for aksje- og allmennaksjeselskaper med alminnelig skatteplikt til Norge. Videre foreslås at bestemmelsen også skal gjelde for likestilte selskaper og sammenslutninger, jf. skatteloven § 10–1 første ledd, så langt den passer. Bestemmelsen får ikke anvendelse for rederiselskaper som beskattes etter den særlige rederiskatteordningen i skatteloven § 8–10 flg. Slike selskaper blir i stedet regulert av overgangsregel B til skatteloven § 8–15, jf. avsnitt 6.5.8.1 (viii).

Bestemmelsens første ledd peker videre på den overordnede skatteutløsende begivenhet, nemlig at selskapets generalforsamling har fattet beslutning om utdeling av ubeskattet inntekt i løpet av inntektsåret 2005. Dette kriteriet avgrenser også overgangsregelens virkeområde i tid. Skatteplikt etter regelen vil bare kunne oppstå i inntektsåret 2005. Hva som nærmere skal forstås med at ubeskattet inntekt er utdelt, slik at inntektsføring etter bestemmelsen skal foretas, er omhandlet nedenfor i bestemmelsen. Rent teknisk er bestemmelsen i stor grad bygget opp på samme måte som bestemmelsen om korreksjonsinntekt i skatteloven § 10–5.

De grunnleggende vilkår for inntektsføring fremgår av bestemmelsens annet og tredje ledd. Betingelsene både i annet og tredje ledd må være oppfylt for at inntektsføring skal skje.

Annet ledd gir et mål på den kapital, samt ubeskattede inntekt, som må være i behold i selskapets regnskapsmessige balanse ved årsoppgjøret for

2004, for å hindre at inntektsføring etter overgangsregelen blir aktuelt. Er kravet etter annet ledd ikke oppfylt, og dette skyldes disposisjon som nevnt i tredje ledd, foreligger presumpsjon for at ubeskattet inntekt har blitt utdelt fra selskapet. Inntektsføring i samsvar med overgangsregelen vil da aktualiseres.

Størrelsen av den kapital og ubeskattede inntekt som etter overgangsregelen skal være i behold i selskapet, er nærmere definert i bokstavene a og b i bestemmelsens annet ledd. *Bokstav a* tilsvarer den kapital og ubeskattede inntekt som det etter § 10–5 annet ledd i skatteloven (jf. også nedenfor om overgangsregel D) må være dekning for i selskapets balanse ved årsoppgjøret, i forhold til anvendelse av korreksjonsinntektsreglene. Dette innebærer altså at inntekt som ikke er tatt til beskatning på grunn av forskjeller mellom de regnskaps- og skattemessige tidfestingsregler, må være i behold i selskapet. Den størrelsen som er definert i bokstav a vil bli påvirket når selskapet realiserer aksjer mv., ved at skattekredittene som er knyttet til de realiserte aksjer mv. blir oppløst.

Om selskapet har oppebåret netto gevinster som angitt i *bokstav b*, skal det en mindre beløpsmessig utdeling til, før plikten til inntektsføring etter overgangsregelen utløses, enn før korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10–5 utløses. Størrelsen i bokstav b fremstår dermed, i forhold til kravet som er relevant for beregning av korreksjonsinntekt, som et tilleggskrav med hensyn til hvilken ubeskattet inntekt som skal være i behold i selskapet ved inntektsårets utløp. Grunntanken er at (netto) gevinst som blir fritatt fra inntektsbeskatning i selskapet på grunn av at fritaksmetoden innføres med virkning for disposisjoner foretatt fra 26. mars 2004, ikke skal kunne deles ut (til aksjonærer som har rett til godtgjørelse for det mottatte utbyttet), uten at dette leder til skatteplikt på selskapets hånd av den fritatte gevinsten. Bokstav b fanger opp slik (netto) skattefri gevinst. Gevinst og tap beregnes som differansen mellom vederlaget og skattemessig verdi på aksjen mv. Utdeling av gevinsten vil medføre en underdekning i selskapet ved utløpet av året, dvs. at det ikke er egenkapital i balansen ved årsoppgjøret som beløpsmessig tilsvarer størrelsene som fremkommer i bokstavene a og b i annet ledd. Slik underdekning utløser i utgangspunktet beskatning etter overgangsregelen. Når utdelingen utløser skatt, reduseres også egenkapitalen i selskapets balanse ved årsoppgjøret. Dette øker isolert sett underdekningen i selskapet. Etter departementets vurdering bør denne økte underdekningen ikke øke det beløpet som skal inntektsføres. Departementet foreslår derfor at kravet til hvilken

kapital som skal være i behold i selskapet etter bokstav b, reduseres med denne skatten.

Det inntektsbeløp som skal omfattes av bestemmelsen i bokstav b, er (netto) skattemessige gevinster som selskapet har innvunnet i perioden fra 26. mars 2004 og frem til og med 31. desember 2004, og som unntas fra beskatning etter fritaksmetoden. Objektene som omfattes er dermed aksjer og andre eiendeler som etter fritaksmetoden kan realiseres/tas ut av selskapet uten skattlegging, jf. forslag til ny § 2–38 annet ledd i skatteloven. Det er lagt opp til en nettoberegning av gevinster. Det innebærer at det skal gjøres fradrag for tap, ved beregning av størrelsen som skal legges til i bokstav b. Netto tap skal ikke gå til fradrag.

Det er en betingelse for å medregne gevinst eller tap at disposisjonen ville vært skattepliktig til Norge etter de regler som gjaldt umiddelbart forut for innføring av fritaksmetoden. Dette innebærer f. eks. at en gevinst som ikke er skattepliktig til Norge på grunn av bestemmelse i skatteavtale, ikke omfattes av bokstav b. Slike gevinster kan også etter gjeldende regler deles ut til aksjonærene (med full godtgjørelse) uten at det utløser korreksjonsinntekt eller annen beskatning på selskapets hånd.

Beregningen av gevinster og tap etter bestemmelsen vil måtte basere seg på reglene for skattemessig gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon/uttak av aksjer og andre eiendeler, slik disse var umiddelbart forut for innføring av fritaksmetoden, dvs. 25. mars 2004.

Skatteplikten utløses ikke alene av at det foreligger underdekning i selskapet ved utløpet av året. Som i korreksjonsskattesystemet foretas bare beskatning så langt underdekning er oppstått på grunn av bestemte former for utdelinger. Opplistingen i tredje ledd med hensyn til hvilke typer utdelinger/disposisjoner som omfattes, er sammenfallende med det som gjelder i forhold til korreksjonsinntektsreglene, jf. skatteloven § 10–5 tredje ledd. I overgangsregelen er det positivt angitt hvilke år det siktes til, i og med at denne kun skal virke i ett år.

Hovedbestemmelsen om inntektsføring er nedfelt i *fjerde ledd*. Av bestemmelsen fremgår at skattlegging bare blir aktuelt dersom det *både* har oppstått underdekning som definert i annet ledd, og dette har skjedd på grunn av en disposisjon som nevnt i tredje ledd. Teknikken er den samme som i korreksjonsskattereglene, jf. skatteloven § 10–5 fjerde ledd. Selskapets skattepliktige inntekt settes til et bruttobeløp, som etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, tilsvarer det utbyttet eller konsernbidraget som er avsatt eller utdelt ut over grensen etter annet ledd, jf. tredje ledd. Formålet med dette er å stille selskapet i samme situa-

sjon som om (den skattefrie) gevinsten var skattepliktig på opptjeningstidspunktet med derpå følgende utdeling av beskattede midler til aksjonærene.

Det fremgår videre av bestemmelsen at inntekten skal settes ned i samsvar med reglene i femte og sjette ledd.

Reglene om korreksjonsinntekt i skatteloven § 10–5 gjelder fullt ut ved siden av overgangsregelen som omhandles i dette avsnitt. Det er imidlertid behov for samordning mellom inntektsføring etter nærværende overgangsregel og reglene om beregning av korreksjonsinntekt. Denne samordningen omhandles i bestemmelsens *femte ledd*. Når selskapet har oppebåret netto skattefrie gevinster, vil underdekning lettere inntre etter overgangsregelen, enn i forhold til korreksjonsskattereglene. Ved utdeling utover et visst beløp, vil imidlertid plikten til inntektsføring isolert sett kunne utløses både etter overgangsregelen og etter korreksjonsskattereglene. Departementet legger til grunn at utdeling utover netto skattefrie gevinster som omfattes av bokstav b i bestemmelsens annet ledd, bare skal treffes av korreksjonsinntektsreglene, og ikke av overgangsregelen. Etter femte ledd skal inntekten etter overgangsregelen settes ned i samsvar med det utdelte beløp som treffes av korreksjonsinntektsreglene. Dette innebærer at nedsettelse må foretas i forhold til korreksjonsinntekt som er beregnet for 2004, hvor beskatning etter overgangsregelen utløses ved utdelingen som nevnt i tredje ledd bokstav a og b. Videre innebærer det at nedsettelse må foretas i forhold til korreksjonsinntekt som beregnes for 2005, der hvor beskatning etter overgangsregelen utløses ved utdeling som nevnt i tredje ledd bokstavene c og d.

Etter departementets vurdering tilsier formålet med overgangsregelen at inntekten som gjøres til gjenstand for beskatning, bør begrenses forholdsmessig til den andelen av inntekten som tilfaller personlige aksjonærer som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte utbytte. Dette er nedfelt i *sjette ledd* i bestemmelsen. Det er etter departementets syn ikke grunn til å foreta beskatning av et selskap for utdeling av skattefrie aksjegevinster til selskapsaksjonærer som selv er omfattet av fritaksmetoden. Det følger av det ovenstående at inntekten også skal reduseres forholdsmessig med den andelen av utdelinger som tilfaller utenlandske aksjonærer. Disse vil normalt bli skattlagt for utbytteinntekten i hjemlandet.

Overgangsregelen er bygget opp slik at det først skal skje inntektsreduksjon etter femte ledd, før (den gjenstående) inntekten ytterligere skal reduseres etter sjette ledd.

Et problem med avkortingsregelen som angitt i

sjette ledd første punktum, er at den lett kan omgås dersom realisasjonen skjer fra et selskap lenger ned i eierkjeden. Inntekter opptjent i underliggende selskaper, kan bringes opp til morselskap som konsernbidrag, eller som utbytte gjennom flere eierledd i samme regnskapsår, gitt at mottakerselskapet har tilstrekkelig kontroll over underliggende selskaper. Det vil skape en meget uheldig omgåelsesmulighet dersom det skal være slik at en unngår beskatning i tilfeller hvor aksjegevinstene realiseres fra et underliggende datterselskap, når midlene likevel tilfaller personlige bakenforliggende aksjonærer i 2005. I sjette ledd annet punktum er det innført en regel som skal forhindre dette.

Det foreslås videre at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen. Det vises til forslag til *syvende ledd* i overgangsregel C.

(iii) Midlertidige forskjeller videreføres på urealiserte aksjer mv.

Som beskrevet foran, vil innføring av fritaksmetoden i seg selv medføre at midlertidige forskjeller knyttet til selskapets aksjebeholdning, samt andre eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, reverseres. Dette skjer som følge av at gevinster og tap ikke lenger skal være skattepliktige eller fradragsberettiget, og tidligere midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier knyttet til selskapets beholdning av aksjer mv. gjøres da om til permanente forskjeller. I den utstrekning det er netto positive forskjeller (skattekreditter) som reverseres, leder dette til en tilsvarende økning i grunnlaget for utbytteutdelinger uten korreksjonsinntekt.

Betydelige positive midlertidige forskjeller (skattekreditter) knyttet til aksjer vil særlig være aktuelt der det har vært foretatt forutgående skattefrie omorganiseringer etter ulike generelle skattefritaksregler eller individuelle lempningsvedtak etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Disse transaksjonene vil regelmessig være basert på kontinuitet ved fastsettelsen av skattemessig inngangsverdi på aksjer og andre eiendeler, mens transaksjonsprinsippet basert på virkelig verdi kan være lagt til grunn ved den regnskapsmessige behandling av transaksjonen.

Etter departementets vurdering er det også behov for tiltak som forhindrer at selskap i 2005 kan dele ut beløp som svarer til reverserte netto positive midlertidige forskjeller, uten at det vil kunne få skattemessige følger for selskapet. Begrunnelsen er langt på vei den samme som hvor et selskap har realisert aksjegevinster; det bør heller ikke være

mulig å dele ut urealiserte ubeskattede aksjegevinster uten korreksjonsskatt til personlig aksjonær som får rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte utbyttet, før aksjonærmodellen trer i kraft. Departementet viser også til at uten tiltak mot dette, vil selskap som i overgangsperioden frem til aksjonærmodellen trer i kraft ikke realiserer aksjer mv., kunne komme uforholdsmessig bedre ut enn selskap som har foretatt realisasjon.

Departementet foreslår på dette grunnlag at forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier knyttet til aksjer og andre eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, jf. forslag til ny § 2–38 annet ledd i skatteloven, som er i behold i selskapet ved utløpet av inntektsåret, fortsatt skal regnes som midlertidige forskjeller i 2004 og 2005 i forhold til reglene om korreksjonsinntekt i skatteloven § 10–5. Dette til tross for at forskjellene er blitt permanente ved innføring av fritaksmetoden. Skattemessig verdi på aksjene mv. beregnes med utgangspunkt i reglene som gjaldt umiddelbart forut for innføring av fritaksmetoden, dvs. 25. mars 2004. Forslaget er tatt inn som overgangsregel D til innføring av fritaksmetoden.

Forslaget vil innebære at utdeling av differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på aksjene vil bli fanget opp av korreksjonsskattereglene, dvs. med samme beskatning som ved utdeling av denne differansen etter dagens regler. Da utsatt skatt knyttet til aksjer mv. vil utgå fra selskaps årsregnskap, foreslås at den beregnede egenkapitalandelen mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier av aksjer mv., jf. skatteloven § 10–5 annet ledd, ikke skal reduseres med en beregnet skatteforpliktelse på 28 prosent. Det vises til forslag til annet ledd i overgangsregelen.

Det foreslås videre at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen. Det vises til forslag til tredje ledd i overgangsregel D.

6.5.13 Administrative og økonomiske konsekvenser

6.5.13.1 Administrative konsekvenser

Fritaksmetoden er i utgangspunktet svært enkel å forholde seg til, både for likningsmyndighetene og næringslivet. Det vil som hovedregel ikke bli nødvendig å fastsette skattepliktig inntekt når selskapene mottar utbytte eller realiserer aksjer. Sett i sammenheng med aksjonærmodellen medfører fritaksmetoden at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse kan oppheves. Det vil være ressurs sparende for likningsmyndighetene og skattyterne.

Videre vil fritaksmetoden redusere behovet for

særskilte vedtak om skattefritak på nærmere vilkår når selskap realiserer aksjer som ledd i omorganisering av virksomhet. Skattefritaket for utbytte fra utenlandske selskaper vil medføre en betydelig reduksjon av antall saker med krav om kredit for kilde skatt på utbytte eller skatt betalt i utlandet på inntekten som ligger til grunn for utbyttet. Også dette vil være arbeidsbesparende for likningsmyndighetene og skattyterne.

Departementet har foreslått regler med formål å motvirke at fritaksmetoden gir incentiver til uønskede tilpasninger, med tilhørende risiko for proveny tap. Isolert sett kan disse reglene gi noe økte administrative byrder for likningsmyndighetene. Dette gjelder blant annet forslaget om å innføre en avskjæringsregel for å hindre transaksjoner som er motivert av å overføre generelle skatteposisjoner, jf. avsnitt 6.5.7, samt forslaget om å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på visse investeringer utenfor EØS, jf. avsnitt 6.5.4. Samlet sett vil likevel fritaksmetoden forenkle regelverket betydelig, og gi store administrative besparelser, både for skattyterne og likningsmyndighetene.

6.5.13.2 Økonomiske konsekvenser

For utbytter mellom norske selskaper antar departementet at fritaksmetoden ikke vil ha proveny messig virkning av betydning. Det skyldes at godtgjørelsesmetoden medfører at utbytte i realiteten er skattefritt også etter dagens system. Forventnings baserte gevinster og -tap på aksjer i norske selskaper vil imidlertid ikke lenger være skattepliktig eller fradragsberettiget, i motsetning til hva som er tilfelle med det gjeldende systemet. Over tid kan det forventes at gevinster og tap på aksjer som ikke skyldes tilbakeholdt overskudd, vil variere, men ikke *systematisk* innebære nettotap eller -gevinst. Departementet antar derfor at fritaksmetoden ikke vil medføre provenyendring av betydning knyttet til gevinstbeskatningen mellom norske selskaper.

Utbytter fra utenlandske selskaper til norske selskaper gir ikke rett til godtgjørelsesfradrag. Det knytter seg derfor et potensielt proveny tap til denne typen inntekter når fritaksmetoden innføres. Det gis imidlertid etter nærmere regler kreditfradrag i utbytteskatten for kilde skatt og skatt som er betalt på inntekten som ligger til grunn for utbyttet. Retten til slik kredit faller bort når fritaksmetoden innføres. RISK-reglene gjelder ikke aksjer i utenlandske selskaper, slik at opphør av gevinstbeskatning av slike aksjer innebærer et potensielt proveny tap. Dette vil i noen grad motsvares av at aksjetap ikke lenger vil være fradragsberettiget. Departementet antar at netto proveny tap knyttet til å oppheve reali-

sasjonsbeskatning av utenlandske aksjer ikke vil bli særlig stort. Fritaksmetoden vil ikke komme til anvendelse for inntekt på investeringer i lavskatteland utenfor EØS eller for inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS.

Utbytter fra norske selskaper til utenlandske selskaper mv. innenfor EØS vil også omfattes av fri-

taksmetoden, noe som vil innebære et visst provenyrtap.

Departementet anslår på svært usikkert grunnlag at provenyrtapet knyttet til fritaksmetoden kan bli i størrelsesorden 500 mill. kroner påløpt i 2004 og 500 mill. kroner bokført i 2005.

7 Minstefradrag

Departementet foreslår enkelte endringer i minstefradraget for lønnsinntekter. Minstefradraget for pensjonsinntekter opprettholdes uendret, men med en lønnsjustering av øvre grense. Forslaget til endringer er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 24 prosent til 27 prosent og øvre grense økes fra 47 500 kroner til 56 000 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget for lønnsinntekt skal i utgangspunktet kun omfatte lønnsinntekter, men vil fortsatt omfatte trygdeinntekter som knyttes til tiltak for å komme i arbeid, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2005 § 7–2 i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 47 500 kroner til 49 400 kroner.

For personer som har både lønns- og pensjons-

inntekter er det nødvendig å samordne fradragene. Samlet minstefradrag skal ikke kunne overstige øvre grense for minstefradraget for lønnsinntekter. Som tidligere kan det velges mellom minstefradrag beregnet av samlet inntekt fra pensjon og lønn, uten at den særskilte nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekter kommer til anvendelse, eller å få minstefradrag beregnet kun av lønnsinntekt, men hvor den særskilte nedre grense for minstefradrag kommer til anvendelse.

Se forslag til endringer i skatteloven § 6–32. Forslag til endringer i nedre og øvre grense for minstefradragene henføres som en del av Stortingets skattevedtak § 7–2 jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

8 Fradrag for kost for pendlere

8.1 Innledning og sammendrag

Skattytere som på grunn av sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, kan etter skatteloven § 6–13 med tilhørende forskrift kreve fradrag for merkostnadene på grunn av fraværet fra hjemmet. Det gis fradrag for kostnader til losji, og fradrag for kost etter nærmere fastsatte satser eller for godtgjorte faktiske kostnader dersom disse er større. Det gis også fradrag for kostnader til besøksreiser til hjemmet etter skatteloven § 6–44.

Departementet legger i denne proposisjonen frem forslag om å oppheve retten til å kreve fradrag for merutgifter til kost for pendlere. Dagens standard og muligheter for matlaging i pendlerbolig gjør at departementet mener det normalt ikke vil foreligge noen vesentlige reelle merkostnader til kost ved å bo i en pendlerbolig enn ved bare å bo på det faste bostedet. For å sikre en skattemessig likebehandling, foreslår departementet også å fjerne skattefritaket for kostgodtgjørelse for pendlere. Lovendringene foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2005. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

8.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6–13 første ledd kan skattyter som oppholder seg utenfor det faste bostedet på grunn av arbeidet, kreve fradrag for merkostnader på grunn av fraværet, samt besøksreiser til det faste bostedet etter § 6–44. Nærmere regler er gitt av Skattedirektoratet i forskrift 22. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14. I § 6–13-1 er det gitt regler om fradrag for merkostnader til kost, og § 6–13-2 regulerer retten til fradrag for merkostnader til losji. Det er ulike fradragssatser som kan benyttes alt ettersom hvordan skattyter har innlosjert seg. Satsene for kost (2003) er 385 kroner ved overnatting på hotell med frokost inkludert i prisen, 460 kroner ved overnatting på hotell der frokost ikke er inkludert i prisen, 241 kroner ved overnatting på pensjonat mv., og 159 kroner ved annen overnatting.

Det er denne siste satsen som vil være aktuell

for de fleste pendlere. For arbeidstakere som på grunn av arbeidet må bo utenfor hjemmet hele året og som reiser hjem hver uke, beregnes antall fraværsdøgn fra hjemmet på følgende måte: 280 døgn dersom skattyter ikke har lørdagsfri, 255 døgn dersom skattyter har fri annenhver lørdag og 240 døgn dersom skattyter har fri hver lørdag. Satsene og beregningsmåten av antall døgn som legges til grunn for pendleroppholdet innebærer at disse fradragene for merkostnader til kost kan komme opp i om lag 40 000 kroner per år. Når skattyter som må bo utenfor det faste bostedet på grunn av arbeidet får fri kost eller dekket kost etter regning, skal han ha et særskilt tillegg i inntekten for kostbesparelse i hjemmet. Satsen for tillegget var 65 kroner per døgn for inntektsåret 2003.

Dersom en pendler i stedet for å kreve fradrag mottar godtgjørelse til dekning av kost, er godtgjørelsen skattefri i den grad godtgjørelsen ikke overstiger fastsatte satser gitt av Skattedirektoratet (nettometoden). Satsene for godtgjørelse er de samme som satsene for fradrag avhengig av type losji, slik at den typiske pendler (pendlerbolig med kokemuligheter) vil kunne få dekket inntil 159 kroner skattefritt per døgn. Dersom en skattyter som mottar skattefri godtgjørelse til kost blir påspandert ett eller flere måltider under oppholdet utenfor hjemmet, skal den skattefrie godtgjørelsen reduseres etter satser fastsatt av Skattedirektoratet.

I skatteloven § 6–13 tredje ledd er departementet gitt fullmakt til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene, herunder regler for merutgifter for personer med hjem i EØS-området. Slike bestemmelser er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 6–13-10 flg. Bestemmelsene innebærer blant annet at en EØS-pendler må velge om han vil ha standardfradraget for utenlandske arbeidstakere etter skatteloven § 6–70 eller fradrag for merkostnader som følge av at han må bo utenfor sitt faste bosted. Fradrag for merkostnader etter Finansdepartementets forskrift § 6–13-10 flg. inngår med andre ord i standardfradraget for utenlandske arbeidstakere etter skatteloven § 6–70.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Reglene for hva som kan anses som en pendlerbolig har gjennomgått endringer i lys av samfunnsutviklingen. Pendlerboliger per i dag har en gjennomsnittlig høyere standard enn da reglene om fradragrett for merkostnader til kost for pendlere ble innført. De fleste pendlerboliger vil i dag ha muligheter for matlaging, og en kan dermed ikke se at det må innebære et dyrere kosthold å opprettholde et vanlig kosthold med de nødvendige måltider fordelt på to boliger (dels i hjemmet, dels i pendlerboligen). Departementet kan derfor ikke se at kostnadene til mat bør være fradagsberettigede *merkostnader* på grunn av pendlingen. Matkostnadene bør i stedet anses som ordinære privatutgifter.

Departementet legger derfor frem forslag om å fjerne fradagsretten for merkostnader til kost for pendlere som må bo utenfor det faste bostedet. Forslaget i denne proposisjonen er i samsvar med det som ble foreslått i NOU 2003:9, der Skaugutvalget gikk inn for at en burde gjøre enkelte innstramminger i fradagsretten for kostnader knyttet til pendling. Utvalget gikk blant annet inn for at en burde oppheve fradraget for merkostnader til kost ved pendling. Utvalget foreslo også at en burde sette et øvre tak for hvor store kostnader til losji som kan kreves. Dette forslaget følges ikke opp i denne proposisjonen.

For å sikre en skattemessig likebehandling foreslås det at også arbeidsgivers dekning av utgifter til kost for pendlere inntil de satser som årlig fastsettes av Skattedirektoratet ikke lenger skal være skattefrie. Forslaget innebærer også at det ikke lenger vil være adgang til å kreve fradrag eller motta

skattefrie godtgjørelse til dekning av kost for EØS-pendlere.

Satsene for rett til fradrag for merkostnader til kost og satsene for skattefrie kostgodtgjørelse er de samme for pendlere og for arbeidstakere som er på yrkesreise/tjenestereise. Departementet foreslår ingen endringer av fradagsretten eller den skattefrie kostgodtgjørelsen for arbeidstakere på yrkesreise/tjenestereise.

Det foreslås heller ikke nå å foreta endringer i de særlige reglene for godtgjørelse eller fradrag for merutgifter til kost for langtransportsjåfører.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6–13 første ledd. Forslaget innebærer at det må foretas flere forskriftsendringer og endringer i Skattedirektoratets takseringsregler.

8.4 Økonomiske virkninger

Avviklingen av fradraget for kost og skattefritaket for godtgjørelse til kost, anslås på usikkert grunnlag å øke provenyet med i størrelsesorden 180 mill. kroner påløpt og 150 mill. kroner bokført i 2005. De økonomiske virkningene av forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

8.5 Ikrafttredelse

Regjeringen foreslår at lovendringen trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

9 Skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk

9.1 Innledning

Departementet foreslår å stramme inn den skattemessige behandlingen av fri kost for sokkelarbeidere, for å harmonisere den med de generelle reglene om skatteplikt for slike ytelser. Videre foreslås det tilsvarende innstramning og harmonisering av den skattemessige behandlingen av hyretillegg for sjøfolk mv. Forslagene om innstramninger i skatte-reglene er i tråd med prinsippene om beskatning av naturalytelser i arbeidsforhold som skisseres i St.meld. nr. 29 (2003–2004) om skattereformen. Der påpekes viktigheten av å ha et skattesystem som likestiller naturalytelser med kontant lønn for å oppnå et rettferdig og nøytralt beskatningssystem.

9.2 Gjeldende rett

Fri kost til ansatte er en naturalytelse og skal etter skatteloven § 5–12, jf. § 5–10 i utgangspunktet verdsettes til omsetningsverdi og skatlegges som lønn, med mindre ytelsen gis på tjeneste/yrkesreiser. For fri kost er det gitt en særskilt bestemmelse som innebærer at verdsettelsen skal skje sjablonmessig, etter satser fastsatt av Skattedirektoratet, jf. skatteloven § 5–12 tredje ledd. For enkelte grupper arbeidstakere er det gjort et særskilt unntak for denne skatteplikten, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette unntaket omfatter ytelser til «sjøfolk mv.» «om bord i skip», herunder fiskere. Ligningsmyndighetene har i praksis tolket bestemmelsen utvidende slik at fri kost til sokkelarbeidere også anses som skattefri inntekt.

I tillegg til at sjøfolk normalt har fri kost om bord, mottar de fleste sjøfolk også en godtgjørelse for dekning av utgifter til kost i perioden på land, såkalt tariffmessig hyretillegg. Alle sjøfolk vil, uavhengig av om de har krav på sjømannsfradrag eller ikke, være unntatt fra skatteplikt for mottatt tariffmessig hyretillegg, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette har i praksis blitt tolket utvidende til også å omfatte personer som jobber på flytende innretninger på sokkelen, mens det ikke er et tilsvarende skattefritak for ansatte på faste innretninger på sokkelen.

Hyretillegget følger av tariffavtaler, og skal i prinsippet utbetales for perioden sjøfolk er hjemme. I henhold til tariffavtalen mellom Norsk Sjøoffiserforbund og NHO er hyretillegget 89 kroner per dag. Av praktiske og administrative grunner blir hyretillegget utbetalt som et fast beløp med 1 380 kroner per måned uavhengig av om det samsvarer med faktisk friperiode i hver enkelt måned. Summen på 1 380 kroner per måned tilsvarer imidlertid reelt sett en utbetaling på 89 kroner per dag for fridagene, da sjøfolk normalt følger et 1–1 system (en måned på og en måned av).

For andre arbeidstakergrupper er slik kostgodtgjørelse ved hjemmeopphold som hovedregel skattepliktig på linje med dekning av andre privatutgifter.

9.3 Departementets vurderinger og forslag

9.3.1 Fri kost

Overfor sokkelarbeidere har det hittil vært praktisert en særordning med skattefritak for fri kost under opphold ombord. Andre arbeidstakergrupper som har helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold, for eksempel hotellpersonale skatlegges for denne fordelten. Det kan nevnes at i Forsvaret er skattefritak for kost og losji begrenset til personell under førstegangstjeneste, og gjelder ikke lønnet personell. Heller ikke flypersonell har skattefritak for fri kost.

Departementet kan ikke se at det foreligger tungtveiende hensyn som skulle tilsi en videreføring av en slik forskjellsbehandling av sokkelarbeidere sammenlignet med andre arbeidstakergrupper. En opphevelse av skattefritakspraksisen vil videre føre til at regelverket blir mer nøytralt. Departementet foreslår derfor å oppheve praksisen med å gi det særskilte skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere. Avviklingen av skattefritaket for fri kost for ansatte på kontinentalsokkelen kan også ses i sammenheng med avviklingen av fradraget for kost og skattefritaket for kostgodtgjørelse ved pendling.

Reglene om skattefritak for kostdekning på tjenestereise berøres ikke av forslaget. Arbeidsopp-

hold på sokkelen regnes imidlertid ikke som tjenestereise.

Opphevelsen av skattefritaksordningen kan gjennomføres ved den presiseringen som departementet foreslår i skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1.

9.3.2 Hyretillegg

Reglene om skattefritak for hyretillegg i skatteloven kan forklares historisk som en videreføring av reglene i den tidligere sjømannsskatteloven av 21. mars 1947 nr. 2. Skattefritaket for hyretillegget ble særlig begrunnet ut fra praktiske hensyn. Det ble ikke ansett ønskelig å skattlegge forsørgere av barn og familie. Skattesystemet manglet utsilingsmetoder som kunne skille forsørgere fra andre. På tross av at det ble ansett som vanskelig å argumentere for at sjøfolk er i en særregen stilling sammenlignet med andre yrkesgrupper, ble det vedtatt at hyretillegg skulle være skattefritt. Skattefritaket er også tildels forankret i at sjøfolk under den annen verdenskrig var innrømmet en slik skattemessig særbehandling. Det ble etter krigen ansett som lite rimelig å fjerne denne særordningen for en gruppe som hadde vært belastet med lange fravær fra hjemmet og vanskelige forhold.

Unntaket for tariffmessig hyretillegg innebærer en skattemessig forskjellsbehandling mellom kostgodtgjørelse til sjøfolk og til andre yrkesgrupper, herunder mellom sokkelarbeidere på henholdsvis faste og flytende innretninger. Det foreligger etter departementets syn ingen prinsipielle eller praktis-

ke grunner til å opprettholde skattefritaket for et slikt kontant tillegg til lønnen. Å unnta hyretillegg fra den generelle skatteplikt for slike ytelser anses derfor ikke lenger å ha tilstrekkelig begrunnelse. Det foreslås derfor å oppheve bestemmelsen om skattefritak for hyretillegg, jf. forslag til endring av skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1.

9.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En opphevelse av skattefritaksordningene for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv. innebærer bl.a. at slike ytelser må innberettes også for disse arbeidstakergruppene, men antas for øvrig å få små administrative konsekvenser. Opphevelsen vil videre medføre en forenkling av regelverket og større grad av likebehandling.

Samlet sett antas avviklingen av skattefritaket for fri kost for ansatte på sokkelen, samt avviklingen av skattefritaket for mottatt hyretillegg for sjøfolk og ansatte på flytende innretninger å gi en provenyøkning på om lag 240 mill. kroner påløpt i 2005.

9.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at regelendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

10 Særfradrag for forsørgelse

10.1 Innledning

Departementet varslet i St.meld. nr. 29(2003–2004) om skattereformen at det ville bli foretatt en nærmere vurdering av om ulike sosialt begrunnede fradrag i skattesystemet, deriblant forsørgerfradraget, skulle videreføres. Det ble særlig fokusert på de ulike fradragsordningene som er ment å skulle kompensere for kostnader som ikke knytter seg til inntekts ervervelse, med henblikk på om det fortsatt er hensiktsmessig å støtte de aktuelle gruppene gjennom skattesystemet.

I tråd med Skaugeutvalgets innstilling foreslår nå departementet å oppheve regelen om særfradrag for forsørgelse av barn som det ikke kan kreves barnetrygd for, og foreldre eller andre personer som tilhører samme husstand som forsørger, jf. skatteloven § 6–80.

10.2 Gjeldende rett

I utgangspunktet kan en skattyter som forsørger barn som det ikke kan kreves barnetrygd for, foreldre eller andre personer som tilhører samme husstand som skattyteren, kreve særfradrag i alminnelig inntekt for forsørgelse av inntil fire personer. For ektefeller gjelder grensen på fire personer under ett for begge. Forsørgeren har ikke krav på særfradrag dersom den forsørgede har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning uten behovsprøving. Det er et vilkår for særfradrag at det ville være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren.

Særfradraget for forsørgelse er i utgangspunktet 5000 kroner for hver person som blir forsørgt. For å få fullt fradrag må skattyteren ha dekket en vesentlig del av den forsørgedes ordinære leveomkostninger. Dersom forsørgeren har dekket mindre enn halvparten av den forsørgedes normale leveomkostninger på årsbasis, skal fradraget for vedkommende person reduseres til det halve, eller eventuelt ikke gis.

Særfradrag for forsørgelse kan også gis til forsørgere av personer bosatt i utlandet. Fradraget kan i slike tilfeller begrenses til faktiske kostnader. Grensen på 5000 kroner per person gjelder også i

disse tilfellene. Det stilles visse krav til dokumentasjon for å oppnå forsørgerfradrag for personer bosatt i utlandet. Særfradraget går inn i et eventuelt 15 pst. standardfradrag etter skatteloven § 6–70 ved midlertidig opphold i Norge.

10.3 Departementets vurdering og forslag

Ordningen med særfradrag for forsørgelse kom inn i skattesystemet ved lovrevisjonen i 1969 med virkning fra og med inntektsåret 1970, jf. endringslov av 13. mars 1970. Det tidligere systemet med klassefradrag med flere enn to klasser og reduksjonstabeller mv. ble da avløst av nye regler om klasse- og særfradrag. Ordningen med særfradrag for forsørgelse tok først og fremst sikte på skattyters eldre barn og andre slektninger og pårørende, som skattyter forsørgt og ikke fikk noen annen skattemessig kompensasjon for forsørgelsen av.

Etter den opprinnelige ordningen, som ble innført i § 76 i skatteloven av 18. august 1911 nr. 8, var særfradraget for forsørgelse satt til kr. 2500 for hver forsørgt person. Dette ble øket til kr. 3000 fra og med inntektsåret 1977, til kr. 4000 fra og med inntektsåret 1983 og til kr. 5000 fra og med inntektsåret 1988. Ved lovendring av 15. desember 2000 ble det med virkning fra og med inntektsåret 2001 nærmere bestemt hvilke personer skattyter skulle kunne kreve særfradrag for forsørgelse av, og for tilfelle hvor den forsørgede ikke bor sammen med skattyter ble fradraget begrenset til å gjelde ektefelle, barn og foreldre. Ved lovendring av 28. juni 2002 ble lovteksten rettet i tråd med det som hadde vært fast likningspraksis, slik at det likevel ikke skulle gis særfradrag for forsørgelse av ektefelle, under henvisning til at det blir tatt hensyn til forsørgelsen ved at skattyteren får personfradrag i klasse 2 når han forsørger ektefellen.

Ordningen med særfradrag for forsørgelse medfører store kontrollproblemer i forhold til forsørgelse av personer bosatt i utlandet. Håndhevingen av regelverket forutsetter at ligningsmyndighetene må danne seg et bilde av bo- og slektskapsforhold som i praksis kan være vanskelig å finne ut av. Det kreves dokumentasjon fra skattyter når den

forsørgede bor i utlandet. Ofte er slik dokumentasjon vanskelig å fremskaffe, slik at regelverket i mange tilfelle har vist seg å være komplisert å etterleve for skattyterne. Dokumentasjonen som fremlegges fremstår ofte som mangelfull og i en del tilfelle direkte feil. Det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene i det enkelte tilfelle å vurdere ektheten av den fremlagte dokumentasjonen. Ligningsmyndighetenes mulighet til å drive kontrollvirksomhet på dette området vil være begrenset, noe som i praksis kan lede til forskjellsbehandling og misbruk av reglene. Intensivert kontroll vil på den annen side være svært ressurskrevende og ikke stå i noe rimelig forhold til de relativt beskjedne beløp som det kreves fradrag for etter denne ordningen.

Særfradrag skal kun gis dersom det anses urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Ligningsmyndighetene har på denne måten en vid skjønnsadgang ved vurderingen av om fradrag skal gis eller ikke. Særlig i tilfeller der tilstrekkelig dokumentasjon ikke kan fremskaffes vil det kunne skje at fradrag innrømmes eller avvises på urettmessig grunnlag. Slike skjønnsmessige vurderinger fører til usikkerhet for skattyterne og er med på å komplisere regelver-

ket. Det kan også være fare for forskjellsbehandling.

En opphevelse av denne ordningen vil bidra til å forenkle skattesystemet. Departementet foreslår følgelig å oppheve skatteloven § 6–80 om særfradrag for forsørgelse.

10.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En opphevelse av fradragsordningen medfører administrative besparelser for ligningsmyndighetene, idet en slipper den krevende oppgaven å kontrollere at dette regelverket blir fulgt, særlig i forhold til skattytere som forsørger personer bosatt i utlandet.

Opphevelsen av fradragsordningen er anslått til å gi en provenyøkning på 45 mill. kroner påløpt.

10.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

11 Særfradrag for store sykdomsutgifter

11.1 Innledning og sammendrag

Etter skatteloven § 6–83 kan skattytere som har usedvanlig store kostnader på grunn av sykdom eller annen varig svakhet hos dem selv eller hos noen de forsørger, gis særfradrag i alminnelig inntekt. Finansdepartementet legger i denne proposisjonen frem forslag om enkelte justeringer i ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter. Finansdepartementet foreslår at det skal bli sammenfallende størrelser på dokumenterte kostnader og selve fradraget, slik at det ikke lenger gis fradrag som er høyere enn de dokumenterte kostnader. Det foreslås videre at foreldre med funksjonshemmede barn skal få fradrag for dokumenterte kostnader på grunn av funksjonshemmingen uten at det stilles krav om et minstepeløp. I tillegg foreslås det at diabetikere likestilles med andre skattytere når det gjelder kravet til dokumentasjon av merkostnadene forbundet med sykdommen. Endringene foreslås å ha virkning fra og med inntektsåret 2005.

11.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6–83 kan skattytere som har usedvanlig store kostnader på grunn av sykdom eller annen varig svakhet hos dem selv eller hos noen de forsørger gis særfradrag i alminnelig inntekt. Det må være en årsakssammenheng mellom sykdommen eller svakheten og kostnadene. Fradraget kan i utgangspunktet gis for alle merkostnader som pådras i forbindelse med sykdommen eller svakheten. Fradraget omfatter bare ellers udekkede kostnader, dvs. ikke kostnader som er dekket gjennom trygdestønad, refusjon, andre fradragsordninger i skatteloven mv.

Det er et vilkår for å få særfradrag etter skatteloven § 6–83 at kostnadene har vært «usedvanlig» store. Grensen er for tiden satt til 6 120 kroner for hele inntektsåret. Videre er det et vilkår at sykdommen eller svakheten er «varig». I dette ligger det et krav om at skaden eller svakheten har vært eller må antas å vare i minst to år. Dersom vilkårene for særfradrag er til stede, innvilges i utgangspunktet et standardfradrag på for tiden 9 180 kroner. Dette standardfradraget gis når kostnadsnivået ligger

mellom 6 120 og 9 180 kroner. Dersom skattyter kan dokumentere kostnader som overstiger standardfradraget, skal fradraget settes til de faktiske kostnadene. Det er således ingen grense oppad for størrelsen på fradraget, så lenge det kan dokumenteres at disse er pådratt som en følge av sykdommen eller svakheten.

For én gruppe skattytere, diabetikere, stilles det etter praksis ikke krav til dokumentasjon av kostnadene i forbindelse med sykdommen. Skattytere som kan legge frem en legeerklæring på at de har sykdommen, får automatisk innvilget standardfradraget på 9 180 kroner.

11.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å gjøre enkelte innstramminger i ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter. Etter dagens regler vil en få særfradrag for store sykdomsutgifter dersom en kan dokumentere at en har hatt utgifter på grunn av sykdommen som overstiger 6 120 kroner. Når skattyter har krav på særfradrag, skal standard særfradrag settes til 9 180 kroner. Dagens ordning innebærer således at en skattyter som oppfyller vilkårene for å få særfradraget vil kunne få et «ekstra» fradrag på vel 3 000 kroner for utgifter som skattyter ikke kan dokumentere å ha hatt. Departementet ser ingen god grunn til at skattytere som bare kan dokumentere kostnader i forbindelse med sykdom på drøyt 6 000 kroner skal få fradrag for 3 000 kroner mer enn vedkommende kan dokumentere. Dette samsvarer dårlig med hovedregelen ellers i skattelovgivningen om at en kun får fradrag for faktiske, dokumenterte utgifter.

Ordningen med at skattytere får særfradrag som er høyere enn de dokumenterte kostnadene, har oppstått gjennom ligningspraksis. Bakgrunnen for innføringen av en lavere størrelse for hva som skal regnes for å være store sykdomsutgifter, synes ikke å ha noen god begrunnelse. Praksisen har imidlertid vært både klar og langvarig, og en endring av denne praksisen bør skje ved lovendring.

Det foreslås derfor en endring i skatteloven § 6–83 første ledd slik at det fremgår klart at det skal

være samsvar mellom dokumenterte kostnader og det fradrag som gis.

I 1992 var særfradrag for store sykdomsutgifter 8 460 kroner, og grensen for dokumenterte utgifter var 5 640 kroner. Det har således bare vært en marginal økning av grensebeløpet siden 1992 for hva som anses som usedvanlig store sykdomsutgifter. Departementet ser det derfor ikke som urimelig at en øker minstegrensen for hva som skal anses som store sykdomsutgifter. I samsvar med det som er sagt ovenfor, vil departementet derfor heve grensen, slik at det blir et vilkår for rett til særfradrag for store sykdomsutgifter at en kan dokumentere å ha kostnader som minst tilsvare standardfradraget (på 9 180 kroner). Forslaget innebærer således at utgifter i forbindelse med sykdom eller skade ikke anses som usedvanlig store med mindre de minst tilsvare standardfradraget.

Etter dagens regler får diabetikere automatisk innvilget særfradrag på 9 180 kroner når de kan dokumentere at de lider av diabetes. Diabetikere trenger således ikke dokumentere utgifter på minst 6 120 kroner for å få innvilget fradraget. Som en følge av at en generelt ønsker å innføre samsvar mellom minstegrensen for dokumenterte kostnader og standardfradragets størrelse, finner departementet at dette også må gjelde for diabetikere. I prinsippet er det svakt begrunnet at en hel gruppe skattytere skal kunne få særfradrag for utgifter uten noe dokumentasjonskrav av utgiftsnivå. Diabetikere er en lite ensartet gruppe, og sykdommen kan ramme svært ulikt. Ut fra at diabetikere anbefales å følge de generelle tilrådingene fra Statens råd for ernæring og fysisk aktivitet, kan et automatisk særfradrag for denne gruppen ikke generelt begrunnes ut i fra særlig høye kostnader til diett. Normale levekostnader som også friske har, faller utenfor fradragets formål. Også ut i fra hensynet til likebehandling med andre skattytere som mottar særfradrag for store sykdomsutgifter, bør det derfor stilles krav til at diabetikere må dokumentere sine merkostnader for å få særfradraget. Dokumenterbare merutgifter på minst 9 180 kroner blir det imidlertid fortsatt fradragsrett for. Det vises til forslag til nytt første ledd i skatteloven § 6–83.

11.4 Merkostnader knyttet til tilsyn av funksjonshemmede barn

Regjeringen ser at foreldre med funksjonshemmede barn kan være i en særegen og vanskelig situa-

sjon som kan begrunne egne regler. Forslaget innebærer at skattytere med funksjonshemmede barn ikke omfattes av minstebeløpet for dokumenterte kostnader på 9 180 kroner for å få særfradrag for tilsynskostnader som vedrører barnet, men at disse vil kunne få særfradrag *fra første krone* (første 100-kroner på grunn av avrunding av ligningsfastsettelsen) for dokumenterte merutgifter som skyldes barnets helsetilstand.

Et typisk område for denne fradragsutvidelsen vil være foreldre som på grunn av sitt barns funksjonshemming har større tilsynskostnader enn det som dekkes av foreldrefradraget, men hvor det overskytende kostnadsbeløp isolert sett er så lavt at det ikke kvalifiserer til særfradrag for store sykdomsutgifter etter de nåværende regler. Forslaget innebærer at en får fradrag for sykdomskostnader under minstegrensen dersom disse sammenholdt med merkostnader til tilsyn overstiger minstebeløpet for særfradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstebeløpet, vil foreldrene likevel få særfradrag for merkostnadene til tilsyn. Begrepet tilsynskostnader tar sikte på de samme utgiftstyper som foreldrefradraget omfatter. Men særfradrag skal bare gis for de ekstra tilsynskostnadene som skyldes barnets helsetilstand. Dokumentasjonskravet omfatter både tilsynsbehovet og kostnadsstørrelsen.

11.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Departementet anslår at forslaget om innstramming i særfradragsordningen innebærer økte skatteinntekter på i størrelsesordenen 125 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført i 2005. Merutgiftene som følge av forslaget om særregler for foreldre med funksjonshemmede barn er anslått til 3 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2005.

11.6 Ikrafttredelse

Regjeringen foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

12 Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) – skatteloven § 16–10

Regjeringen la i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer fram forslag om å utvide ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU), slik at fradrag også kan oppnås ved sparing på konto i annen EØS-stat. Forslaget ble vedtatt ved lov av 12. desember 2003 nr. 107 med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Fordi likningskontorene har begrensede muligheter til å innhente informasjon fra utenlandske spareinstitusjoner, ble det presisert i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) at skattyter som sparer i utlandet selv må dokumentere at vilkårene for sparing med skattefradrag er oppfylt for hvert enkelt år.

Fradragsbestemmelsen inneholder imidlertid en generell henvisning til at fradrag gis på grunnlag av melding fra vedkommende spareinstitusjon, se femte ledd annet punktum i skatteloven § 16–10. Dette passer ikke på oppgavesystemet ved sparing utenlands. I lovteksten bør derfor dokumentasjonsplikten uttrykkelig legges på skattyteren selv i disse tilfellene. Departementet viser til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 16–10 femte ledd.

Forslaget innebærer ingen materiell endring av bestemmelsen i forhold til skattefradraget og har således ingen innvirkning på provenyet. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

13 Inntektsfradrag for gaver til trossamfunn tilknyttet en sentral registreringsenhet

13.1 Innledning

Etter forslag i Ot. prp. nr. 1 (2003–2004) kapittel 3 ble Den norske kirke, i forhold til fradragsordningen for gaver til visse frivillige organisasjoner i skatteloven § 6–50, likestilt med sammenslutning, jf. lov 12. desember 2003 nr. 107. I Innst. O. nr. 20 (2003–2004) kapittel 3 uttalte representantene fra Høyre, Venstre og Kristelig Folkeparti i forbindelse med at Den norske kirke kom inn under fradragsordningen, følgende:

«Etter disse medlemmers oppfatning er det også viktig at ordningen har en utforming som er minimalt byråkratisk og maksimalt rettferdig og treffsikker. På denne bakgrunn, og for å sikre en mest mulig lik behandling av Den norske kirke og andre trossamfunn, ber disse medlemmer Regjeringen, i Revidert nasjonalbudsjett 2004, om å komme tilbake med en vurdering av praktiske ordninger for trossamfunn som er godkjent etter Lov om trdomssamfunn, som mottakere av gaver med skattefradrag, og som samtidig ikke bryter med skattelovgivningen.»

I St. meld. nr. 2 (2003–2004) avsnitt 5.2.8 ble det uttalt at Regjeringen tar sikte på at frittstående organisasjoner, menigheter el. gis anledning til å etablere en felles nasjonal registreringsenhet for administreringen av gavefradragsordningen. Og at det måtte utredes nærmere regler for innrapportering av gaver, regnskap, revisjon og øvrige krav til en slik registreringsenhet. Regjeringen varslet at den ville komme tilbake til dette i forbindelse med budsjettet for 2005.

Finanskomiteens flertall tok i Innst. S. nr. 232 (2003–2004) punkt 10.8.2 Regjeringens uttalelse til etterretning.

Departementet legger her fram forslag om at trossamfunn og ikke-religiøse livssynssamfunn som ikke har nasjonalt omfang, skal kunne opprette en registreringsenhet for administreringen av gavefradragsordningen. En slik sentral registreringsenhet krever ikke at tros- og livssynsamfunnene slutter seg til en felles sentralorganisasjon. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6–50.

13.2 Gjeldende rett

Det gis fradrag i inntekt med inntil 6000 kroner for pengegave til organisasjon som har sete i riket, som ikke har erverv til formål og som driver virksomhet innenfor visse godkjente formål, herunder religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet og som har nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven gis, jf. skatteloven § 6–50. Stiftelser må 1. januar i det år gaven gis oppfylle vilkårene i lov om stiftelser § 14, dvs. at stiftelsen er en offentlig stiftelse, og motta offentlig støtte i det år gaven gis. Det er følgende ikke krav om nasjonalt omfang for stiftelser.

Organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan ved å slutte seg til en sentralorganisasjon bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang. Lokale idrettslag vil for eksempel omfattes av ordningen hvis de er tilsluttet Norges idrettsforbund, som har nasjonalt omfang. Lokale organisasjoner som ikke har noen sentralorganisasjon, kan opprette en slik sentralorganisasjon som har til formål å samle inn penger under ordningen. Pinsebevegelsens Sentralregistrering av Gaver med skattefradrag er eksempel på dette.

Det stilles imidlertid et minstekrav til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner før de som kollektiv kan regnes å ha nasjonalt omfang. Når en organisasjon etablerer et sentralt ledd som har et vedtektsbestemt formål og underorganisasjonene er bundet av dette formålet, oppstår det en tilstrekkelig binding slik at organisasjonens samlede virksomhet kan vurderes opp mot kriteriet nasjonalt omfang, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–50-2.

Organisasjoner som samarbeider eller har samme interesser uten å oppfylle nevnte vilkår om organisatorisk binding gjennom vedtektene, vil ikke kunne vurderes samlet ved avgjørelsen av om kravet til nasjonalt omfang er oppfylt.

Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal føre et regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor og 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, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–50-3 første ledd. Selskapets, stiftelsens eller sammen-

slutningens sentrale ledd skal videre gi de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet i maskinlesbar form innen fastsatte frister. Det sentrale ledd må være registrert i enhetsregisteret, for å sikre en entydig identifikasjon gjennom et organisasjonsnummer.

13.3 Departementets vurdering og forslag

En rekke trossamfunn har ikke nasjonalt omfang og er ikke tilknyttet en sentralorganisasjon som beskrevet over i avsnitt 13.2. Slike trossamfunn faller derfor utenfor dagens fradragsordning. Disse trossamfunnene utgjør en viktig del av det religiøse mangfoldet. Hensynet til religionsfriheten taler for at slike trossamfunn likestilles med trossamfunn som har nasjonalt omfang. Departementet fremmer derfor forslag om at disse trossamfunnene også skal kunne motta gaver under fradragsordningen. Det samme må gjelde ikke-religiøse livssynsorganisasjoner.

For andre organisasjoner opprettholdes dagens krav til nasjonalt omfang. Mange lokale lag er tilsluttet sentralorganisasjoner med nasjonalt omfang som beskrevet over. En rekke lokale lag og foreninger kan derfor etter dagens regler motta gaver under ordningen. Et eksempel er idrettslag tilsluttet Norges idrettsforbund.

Kravet til nasjonalt omfang og kravet om at det er organisasjonens sentrale ledd som skal føre et samlet revidert regnskap og rapportere maskinelt til Skattedirektoratet er viktig for å begrense arbeidsbelastningen for ligningsmyndighetene, herunder å opprettholde effektiviteten av den maskinelle ligningsbehandling. Det åpnes derfor ikke for at alle tros- og livssynssamfunn hver for seg skal kunne motta gaver, føre regnskap og innrapportere gavebeløpene. Det foreslås derfor at slike organisasjoner tillates å opprette og drive en sentral registreringsenhet. Enheten skal motta melding fra den enkelte organisasjon om mottatte gaver og rapportere den enkelte organisasjons gavebeløp maskinelt til Skattedirektoratet. Gavene kan gis til og brukes av de lokale organisasjonene. Opprettelse av en slik sentral registreringsenhet innebærer at det lempes på kravene til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner, slik at tros- og livssynssamfunn i realiteten likebehandles med organisasjoner som står tilsluttet en sentralorganisasjon. Registreringsenheten må forhåndsgodkjennes av fylkesskattekontoret i det fylke den har sete, som sender melding til Skattedirektoratet.

Mange organisasjoner over hele landet, med forskjellig livssyn, størrelse og interesser vil måtte samarbeide i registreringsenheten, om den praktiske administreringen av fradragsordningen. Det foreslås derfor å tillate opprettet flere slike sentrale registreringsenheter.

På grunn av kostnadene ved å administrere registreringen vil tros- og livssynssamfunnene ha en økonomisk interesse i at registreringsenheten har flest mulig medlemmer og potensielle givere som disse kostnadene kan fordeles på. Departementet foreslår derfor ikke et minstekrav til antallet tilknyttede trossamfunn.

Det må av kontrollhensyn og av hensyn til en entydig avgrensning av fradragsordningen stilles visse minstekrav til trossamfunnene som skal omfattes av ordningen. Slike kontrollhensyn kan ivaretas ved at en krever at organisasjonene fra før er underlagt en offentlig støtteordning. Departementet foreslår derfor at kun trossamfunn som har rett til offentlig støtte etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna og ikke-religiøse livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov om tilskott til livssynssamfunn av 12. juni 1981 nr. 64 skal omfattes av ordningen. I forskrift 12. januar 1988 nr. 966 om tilskott til livssynssamfunn stilles det krav om at samfunnet må ha mer enn 500 medlemmer.

Det må i forskrift stilles som krav at organisasjonene har organisasjonsnummer, dvs. at de er registrert i Enhetsregisteret. Dette for å kunne sikre en entydig identifikasjon av hvert trossamfunn egnet til bruk ved den maskinelle innberetningen. I henhold til forskrift av 2. september 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 8 har alle selskaper, foreninger, stiftelser og andre juridiske personer rett til å registrere seg i Enhetsregisteret.

Etter gjeldende regler skal organisasjonenes sentrale ledd føre et regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor og 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, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–50-3 første ledd. Reglene krever ikke at den enkelte gave kan spores, det er nok at organisasjonen som sådan bruker verdier tilsvarende de mottatte gavene på formål som faller innenfor ordningen.

Ved utformingen av kravene til regnskap og revisjon for registreringsenhetene og de tilknyttede organisasjoner må det legges vekt på muligheten til kontroll med bruken av gavemidlene. Det må derfor legges til rette for at skattemyndighetene kan kontrollere at gaver gitt under ordningen med sen-

trale registreringsenheter, blir brukt innefor de formål som er oppregnet i skatteloven § 6–50 første ledd a-f.

Den enkelte registreringsenhet må derfor føre et samlet regnskap over de mottatte gavene. Regnskapet skal være revidert av revisor og 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. Det må stilles krav om at det samlede regnskapet viser forholdet mellom verdien av mottatte gaver og bruk innenfor formålene i hvert tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet registreringsenheten. Dette er nødvendig for å kunne kontrollere bruken av pengene. Uten et slikt krav ville gaver til et trossamfunn som ikke bruker tilsvarende midler innenfor formålet gi fradragsrett hvis tilsvarende midler ble brukt innenfor formålet i et annet trossamfunn i samme registreringsenhet. Dette kan praktisk skje ved at hvert tros- og livssynssamfunn fører et regnskap og rapporterer forbruk innenfor formålet og verdien av mottatte gaver til registreringsenheten. Også de enkelte organisasjoner skal ha plikt til å føre et regnskap. Kultur- og kirke departementet har i høringsnotat av 9. juli 2004 foreslått at tros- og livssynssamfunn som mottar mer en 100 000 kroner i statsstøtte må legge frem revisorbekreftet regnskap. Det foreslås derfor ikke særskilt hjemmel om krav til revisjon i ordningen etter skatteloven § 6–50.

Ligningsmyndighetene vil da kunne føre kontroll ved ettersyn av registreringsenhetens regnskap, men kan også kontrollere den enkelte organisasjons regnskap. Kravet til revisjon av registreringsenhetens sentrale regnskap vil innebære en viktig kontroll med bruken av midlene.

Det aktuelle formålet «religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet», jf. skatteloven § 6–50 første ledd bokstav c, omfatter i utgangspunktet den normale aktivitet et tros- eller livssynssamfunn har. Derfor vil kravet til at regnskapet skal vise at pengene er brukt innenfor formålet være lett å oppfylle. Hvis tros- eller livssynssamfunnene også driver aktivitet utenfor formålene i § 6–50 vil det kunne komplisere regnskapsføringen noe, men da vil behovet for kontroll med bruken av midlene være større. Trossamfunn og livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov om trdomssamfunn og lov om tilskott til livssynssamfunn plikter i dag å føre regnskap som viser hva den offentlige støtten er brukt til. Departementet antar derfor at kravet til regnskap ikke vil være særlig tyngende for tros- og livssynssamfunnene.

For organisasjoner som er tilknyttet en sentralorganisasjon ved at de er bundet av sentralorgani-

sjasjonens vedtekter om formål, holder det at regnskapet samlet for hele organisasjonen viser 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. Dessuten pålegges ikke den enkelte underorganisasjon regnskapsplikt. Departementet finner imidlertid å måtte stille strengere krav til trossamfunnene fordi organisasjonene som samarbeider i en sentral registreringsenhet ikke oppfyller de minstekrav Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–50-2 stiller for at organisasjonene som kollektiv skal utgjøre en organisasjon. Det er et selvstendig poeng med registreringsenhetene at trossamfunnene ikke skal måtte knytte seg til en sentral enhet. Konsekvensen av dette er at trossamfunnene behandles som individuelle organisasjoner i forhold til kravet til regnskap. Etter skatteloven § 6–50 tredje ledd kan mottakerorganisasjonen ved grove brudd på vilkårene fratas retten til å motta gaver etter ordningen for en periode på inntil tre år. Fordi organisasjonene knyttes til hver registreringsenhet ikke er bundet av hverandres vedtekter og derfor ikke kan kontrollere eller styre hverandre, tilsier rimelighetshensyn at det enkelte trossamfunn må stå ansvarlig for grove brudd på vilkårene. Dette taler ytterligere for at trossamfunnene må behandles som selvstendige organisasjoner mht. kravet til regnskap.

Den norske kirke er unntatt fra forskriftens krav om at regnskapet skal revideres og vise at verdier tilsvarende de mottatte gavene er brukt på eller satt av til et godkjent formål, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–50-3 fjerde ledd. I Ot. prp. nr. 1 (2003–2004) kapittel 3 ble det antatt at Den norske kirke overoppfyller kravet til bruk av midlene og at det derfor ikke var behov for en slik kontroll. Dette unntaket foreslås ikke gjort gjeldende for andre trossamfunn. Tros- og livssynssamfunnene varierer i størrelse og har forskjellig formål og aktivitet. Det er derfor vanskelig å skille ut de organisasjoner som overoppfyller kravet og de som ikke gjør det. For de som overoppfyller kravet til bruk av gavene vil det uansett være relativt enkelt å oppfylle regnskapskravet.

Departementet foreslår etter dette at forskriftshjemmelen i skatteloven § 6–50 sjette ledd også skal omfatte kompetanse til departementet til å fastsette særlige krav til registreringsenhetene samt til de organisasjoner som faller inn under forslaget til annet ledd nytt tredje punktum. Det vil herunder kunne stilles krav som nevnt over til regnskap, revisjon, innberetning av gavene og registrering i enhetsregisteret for både de sentrale registreringsenheter og de enkelte tros- og livssynsorganisasjoner.

Innføring av fradragsrett for gaver til registre-

ringsenheter krever også endringer i ligningsloven. Etter ligningsloven § 6–6 bokstav g er selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6–50 pålagt å gi oppgave til ligningsmyndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6–50, med opplysning om givers navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer. Registreringsenhetene må også pålegges slik oppgaveplikt. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–6.

Etter ligningsloven § 6–16 bokstav c kan departementet (delegert Skattedirektoratet, jf. skattelovforskriften § 6–50-3 annet ledd) i forskrift bestemme at bla. oppgaver over gaver til selskap, stiftelser eller sammenslutning etter § 6–6 skal leveres i maskinlesbar form. Denne plikten må også gjelde registreringsenheter. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–16 bokstav c.

13.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

På svært usikkert grunnlag anslås økningen i fradraget til 12 000 kroner og utvidelsen av ordningen til å inkludere trossamfunn uten nasjonalt omfang, å gi et provenytap på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2005.

Ligningsmyndighetene vil måtte forholde seg noen flere oppgavepliktige dvs. de sentrale registreringsenhetene, som skal sende inn opplysninger om mottatte gaver. Ligningsmyndighetene vil også måtte foreta kontroll av registreringsenhetene og de tilknyttede tros- og livssynssamfunn. Kostnadene ved dette forutsettes dekket innenfor den ordinære budsjettamme. Reglene som foreslås er utarbeidet med tanke på å begrense merarbeidet for ligningsmyndighetene i størst mulig grad.

14 Petroleumsbeskatningen

14.1 Bakgrunn

I St.meld. nr. 2 (2003–2004) varslet Finansdepartementet enkelte endringer i petroleums-skattesystemet. Forslagene er bl.a. rettet mot å øke konkurransen på sokkelen gjennom å likestille nye og eksisterende aktører, og lette omsetningen av andeler. Departementet legger til grunn at forslagene samlet sett vil bidra til en bedre ressursutnyttelse på sokkelen, bl.a. i form av høyere leteaktivitet og økt innsats innen økt utvinning fra eksisterende felt. Departementet viser til avsnitt 5.3 i Revidert nasjonalbudsjett 2004 for en nærmere omtale av bakgrunnen for forslagene. Flertallet i finanskomiteen sluttet seg til departementets endringsforslag, jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004) avsnitt 10.9.

I denne proposisjonen fremmer departementet forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleums-skatteloven) som følger opp forslagene i Revidert nasjonalbudsjett 2004.

14.2 Årlig utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter for selskaper med skattemessig underskudd

14.2.1 Innledning og gjeldende rett

Etter forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørlednings-transport av petroleum (petroleums-skatteforskriften) § 3 kan skattyter velge å fradragsføre direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen, herunder utgifter til undersøkelsesboring, etter hvert som de påløper mot annen særskattepliktig inntekt i selskapet. Disse utgiftene er ikke aktiveringspliktige. Eventuelle investeringer som blir foretatt i forbindelse med undersøkelsesaktiviteten, skal aktiveres og avskrives etter de alminnelige skattereglene. Utgifter til undersøkelse kommer til fradrag mot alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget, som til sammen gir 78 pst. skattedekning av utgiftene. Undersøkelsesutgifter gir ikke rett til friinntekt.

Utgifter til undersøkelse (ofte omtalt som leteutgifter) må avgrenses mot utbyggingskostnader, som er aktiveringspliktige etter petroleums-skatteloven § 3 b, jf. petroleums-skatteforskriften § 2.

Kostnader (i loven betegnet som «utgifter») til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, avskrives lineært over seks år etter særreglene i petroleums-skatteloven § 3 bokstav b. Investeringene kan avskrives med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det året investeringen er pådratt. Fradraget gis både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget.

De samme investeringene som avskrives over seks år, gir også rett til et særskilt inntektsfradrag, friinntekt, i grunnlaget for særskatt, jf. petroleums-skatteloven § 5 fjerde ledd. Friinntekten utgjør etter gjeldende regler fem pst. av kostprisen for driftsmidlet i seks år, dvs. til sammen 30 pst. av investeringen.

Til kostprisen for driftsmidler nevnt i petroleums-skatteloven § 3 b regnes alle utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumfelt og rørledningsanlegg, jf. petroleums-skatteforskriften § 2 første ledd. Renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere driftsmidlene, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinær bruk, kan regnes med i kostprisen for driftsmidlene med de begrensninger som følger av petroleums-skatteloven §§ 3 h fjerde ledd og 3 j, jf. petroleums-skatteforskriften § 2 annet ledd.

Innholdet av petroleums-skatteforskriften §§ 2 og 3 er nærmere fastlagt gjennom lignings- og rettspraksis. Et særlig spørsmål har vært hvilke utgifter som er aktiveringspliktige etter petroleums-skatteforskriften § 2 (utbyggingskostnader) og hvilke utgifter som kan fradragsføres direkte etter forskriften § 3 (undersøkelsesutgifter). Ved avgrensningen mellom undersøkelses- og utbyggingskostnader har kostnadens art og tidspunktet for når kostnaden er pådratt, vært sentrale momenter. Ligningspraksis har lagt til grunn at det i utgangspunktet må foretas en konkret vurdering av når aktiviteten på den aktuelle utvinningstillatelse (feltet) går over i en utbyggingsfase.

For selskaper som har lavere skattbare inntekter enn fradragsberettigede kostnader, kan under-

skudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere år fremføres med tillegg av rente etter petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd. Renten beregnes separat for underskudd i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse på kostnader (underskudd) som skriver seg fra særskattepliktig sokkelvirksomhet, som for eksempel undersøkelsesutgifter.

Formålet med petroleumsskattelovens særbestemmelse om fremføring av underskudd med tillegg av rente, er å bidra til skattemessig likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon. Rentetillegget skal kompensere for ulempen ved ikke å kunne føre underskuddet umiddelbart til fradrag mot skattbar inntekt. Departementet viser også til petroleumsskatteloven § 3 c tredje ledd som tillater overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av utvinningsvirksomhet og fusjon, samt departementets forslag om utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd ved opphør av virksomhet, jf. avsnitt 14.3.

For å redusere eventuelle inngangsbarrierer for deltakelse i petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel for nye aktører, og legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting, foreslår departementet en ordning med årlig utbetaling fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon. Forslaget medfører i praksis at selskaper utenfor skatteposisjon (typisk nye aktører) i enda større grad enn i dag likestilles med selskaper i skatteposisjon (typisk etablerte selskaper). Departementet viser til forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

14.2.2 Departementets vurderinger og forslag

En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg av rente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbyggingsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag

selv om selskapet kompenseres verdimesig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel.

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003–2004), jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004).

Det vises til vedlagte forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforkomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforkomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforkomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Selv om deler av undersøkelseskostnadene kan lånefinansieres, vil hovedtyngden av finanskostnader knytte seg til kjøp av utvinningstillatelser og utbyggingsaktivitet. Det vil være svært krevende å fordele finanskostnader mellom selskapets undersøkelsesaktivitet og utbyggingsaktivitet/øvrige drift. Departementet foreslår derfor at finanskostnader ikke skal falle innenfor den foreslåtte utbetalingsordningen.

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforkomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mel-

lom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten (og eventuell drift) på grunnlag av egne fordelingsnøkler.

En slik forholdsmessig fordeling av selskapets indirekte kostnader kan medføre vanskelige avgrensingsproblemer i praksis, og vil kunne være ressurskrevende både for selskapene og ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at departementet i forskrift kan fastsette nærmere hvilke kostnader som er omfattet av utbetalingsordningen, samt hvordan indirekte kostnader skal fordeles mellom selskapets ulike aktiviteter. Departementet legger til grunn at slik forskrift til utfylling og gjennomføring av de nye lovbestemmelsene kan fastsettes med hjemmel i petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd.

Selskapets utgifter til undersøkelse og letebo- ring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf. petroleumsskatteloven § 3 b. Det vises til petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3 og praksis knyttet til nevnte bestemmelser. Departementet foreslår at avgrensingen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Departementet foreslår at beløpet staten skal betale beregnes av ligningsmyndighetene ved behandlingen av ligningen for det aktuelle inntektsåret da undersøkelsesutgiftene kommer til fradrag. Departementet antar at det kan være hensiktsmessig at slik beregning skjer på grunnlag av opplysninger som gis på særskilt skjema for disse formål. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene beregnes separat for alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Selskapet kan kreve utbetalt skatteverdien av undersøkelsesutgiftene i inntektsåret begrenset oppad til årets underskudd beregnet etter de alminnelige reglene. Årets underskudd i grunnlaget for særskatt omfatter ikke overskytende friinntekt. Beløpene som skal komme til utbetaling, fremkommer ved å multiplisere undersøkelseskostnadene med henholdsvis skattesatsen for alminnelig inntekt og særskattesatsen. Skatteposisjoner knyttet til undersøkelsesutgifter (udekket underskudd) blir gjort opp med endelig virkning hvis staten utbetaler skatteverdien. Etter utbetaling fra staten vil undersøkelsesutgiftene ikke kunne inngå som udekket underskudd til fremføring, eller kunne overføres til et annet selskap i skatteposisjon ved samlet overdragelse av virksomhet eller ved fusjon. Det vises til vedlagte forslag til § 3 c femte ledd fjerde punktum.

Departementets forslag om en særlig ordning

for utbetaling av skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon, fremmes som et tillegg til gjeldende regler om fremføring av underskudd med rente, overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon samt departementets forslag til utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd ved opphør av petroleumsvirksomhet, jf. avsnitt 14.3. Det betyr at skattyter kan velge hvilke av disse alternative reglene som skal benyttes.

Retten til utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter foreslås å tre i kraft med virkning for undersøkelsesutgifter som pådras fra og med inntektsåret 2005.

Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

14.3 Utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet

14.3.1 Gjeldende rett

Etter petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd kan et særskattepliktig selskap som har skattemessig underskudd (oppstått fra og med inntektsåret 2002), kreve at det beregnes renter på underskudd til fremføring. Tilsvarende skal etter petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd overskytende friinntekt (oppstått fra og med inntektsåret 2002) fremføres med tillegg av en rente. Det gjelder ingen tidsbegrensning for fremføring av skattemessig underskudd eller overskytende friinntekt. Ved samlet realisasjon av virksomheten på norsk sokkel eller ved sammenslutning av et særskattepliktig selskap med et annet selskap, kan samlet udekket underskudd i utvinningsvirksomheten og overskytende friinntekt overføres til det overtakende selskapet, jf. petroleumsskatteloven §§ 3 c tredje ledd og 5 sjette ledd. Formålet med reglene om renteberegning og adgang til overføring av underskudd og overskytende friinntekt, er å likebehandle skattemessig selskaper som er i og utenfor skatteposisjon. Det vises til forarbeidene til disse bestemmelsene i Ot. prp. nr. 86 (2000–2001), jf. Innst. O. nr. 106 (2000–2001).

Hvis et særskattepliktig selskap ved opphør av virksomheten på norsk sokkel fortsatt har et udekket underskudd til fremføring, kan underskuddet etter de alminnelige reglene i skatteloven § 14–7 tilbakeføres i skattepliktig inntekt de to foregående år.

14.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Et viktig tiltak for å oppnå effektiv utvinning av petroleumsressursene, er å legge til rette for mangfold og konkurranse blant aktørene på norsk sokkel. Det er derfor viktig at også skattevilkårene er utformet slik at nye aktører kan konkurrere på like vilkår med eksisterende aktører. Ordningen med beregning av rente på udekket underskudd og overskytende friinntekt som fremføres, og mulighet til å overføre underskudd og friinntekt ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon, ble innført fra og med inntektsåret 2002. Etter disse endringene er det i stor grad verdimeslig likhet mellom nye og eksisterende aktører når verdsettingen tar hensyn til den relevante risiko forbundet med skattefradragene.

For ytterligere å legge de skattemessige vilkårene til rette for nye aktører, foreslår departementet å innføre en ny ordning for utbetaling av den skattemessige verdien av selskapenes udekkede underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av utvinningsvirksomhet. Andelen som staten skal utbetale, vil etter forslaget være lik ordinær skattesats og særskattesats for henholdsvis underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og underskuddet (og overskytende friinntekt) i grunnlaget for særskatt. Det vises også til omtalen av forslaget i St. meld. nr. 2 (2003–2004), jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004).

En utbetalingsordning vil for det første gi aktørene enda større trygghet for verdien av de skattemessige fradragene. Etter gjeldende regler kan skattemessig underskudd og overskytende friinntekt overføres mot vederlag ved realisasjon av samlet virksomhet til et annet oljeselskap eller ved fusjon. Salgsverdien vil da være gjenstand for forhandlinger mellom selskapene. Utbetalingsordningen vil gi nye aktører større sikkerhet ved at motparten (staten) skal utbetale en andel lik skattesatsene. Dessuten kan en utbetalingsordning gi raske realisering av underskuddet og overskytende friinntekt enn forhandlinger ved realisasjon eller fusjon.

Etter departementets syn vil ordningen også være enklere å kommunisere til potensielle nye aktører som ikke kjenner det norske petroleumsskattesystemet. En slik utbetalingsordning vil sammen med fremføring av underskudd og friinntekt med renter, være et positivt særtrekk ved norsk petroleumsskatning for nye aktører, jf. også forslaget foran om årlig utbetaling av skatteverdien av leteutgifter.

Departementet foreslår at utbetalingsordningen innføres som et tillegg til gjeldende regler om over-

føring av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon. Muligheten til å overføre underskuddet kan fortsatt være hensiktsmessig ved samlet overføring av virksomhet, slik at hele restverdien kan realiseres ved et salg av virksomheten eller ved fusjon. Utbetalingsordningen kan være mer praktisk i situasjoner der andeler i utvinningstillatelser og driftsmidler selges separat, eller er uten verdi, slik at den eneste gjenstående verdi i selskapet er det udekkede underskuddet og overskytende friinntekt. Selskapene vil dermed kunne velge hvordan verdien av det skattemessige underskuddet skal realiseres.

Den foreslåtte utbetalingsordningen medfører at nye aktører vil ha full sikkerhet for å få skattemessig fradrag for utgiftene uavhengig av hvilke aktiva som erverves, eller suksessen i lete- eller utbyggingsaktivitet. Som det fremgår av avsnitt 14.2, foreslår departementet en årlig utbetalingsordning for skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Dersom aktiviteten leder til at selskapet kommer i skatteposisjon, vil restunderskuddet komme til fradrag mot fremtidig netto inntekt. Skulle selskapet derimot ikke komme i en overskuddsposisjon, og selskapet bestemmer seg for å opphøre med utvinningsvirksomheten, kan verdien av restunderskuddet realiseres på to måter. Staten kan utbetale verdien av det skattemessige underskuddet og overskytende friinntekt, eller underskuddet kan selges til et annet oljeselskap ved endelig opphør av utvinningsvirksomheten. På denne måten vil aktørene ha full sikkerhet for å realisere skattefradragene, og verdien av fradragene vil være like store som for selskaper i full skatteposisjon. En etablert aktør som ikke er i skatteposisjon, vil ha de samme mulighetene for å realisere verdien av underskuddene. Det vil dermed i utgangspunktet være full skattemessig likestilling mellom selskapene på norsk sokkel.

Den foreslåtte utbetalingsordningen vil være mer gunstig for oljeselskapene enn det som følger av de alminnelige reglene i skatteloven § 14–7 om begrenset adgang til tilbakeføring av underskudd ved opphør av virksomhet. Forslaget om utbetaling av skatteverdien av udekket underskudd og overskytende friinntekt fra staten ved opphør av petroleumsvirksomheten, er imidlertid ikke til hinder for at selskapene i stedet velger å kreve tilbakeført et udekket underskudd etter skattelovens alminnelige bestemmelser. Videre kan selskapene velge å overføre udekket underskudd og overskytende friinntekt til et annet selskap ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon etter de nevnte særreglene i petroleumsskatteloven §§ 3 c tredje ledd og 5 sjette ledd. En eventuell utbetaling av skatte-

verdien vil da bare være aktuelt for udekket underskudd og overskytende friinntekt som gjenstår etter at de øvrige skattereglene er anvendt.

Departementet foreslår at ligningsmyndighetene fastsetter beløpet som staten skal utbetale til selskapene ved behandlingen av ligningen for opphørsåret. Utbetalingen skjer etter de alminnelige reglene for (tilbake)betaling av skatt ved endelig ligning. Det betyr at det ikke er nødvendig å etablere et eget system for gjennomføringen av utbetalingsordningen.

Skatteverdien av udekket underskudd i utvinningsevirsomheten skal beregnes separat for alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Fastsatt underskudd i alminnelig inntekt og underskudd og overskytende friinntekt i særskattegrunnlaget multipliseres med den respektive skattesatsen for henholdsvis alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Ligningsmyndighetene må også ta stilling til om virksomheten er opphørt i skattemessig forstand, slik at dette vilkåret for å få utbetalt skatteverdien er oppfylt. Departementet legger til grunn at spørsmålet om den særskattepliktige virksomheten er opphørt, i utgangspunktet skal vurderes på samme måten etter forslaget som ved anvendelsen av skatteloven § 14–7.

Det foreslås at utbetalingsordningen skal gjelde for udekket underskudd og overskytende friinntekt oppstått fra og med inntektsåret 2002. Ordningen vil dermed omfatte samme underskudd og friinntekt som gir rett til fremføring med rente og rett til overføring til annet selskap ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon. Retten til utbetaling får anvendelse på udekket underskudd og overskytende friinntekt i virksomhet som opphører etter 1. januar 2005 (eller senere).

Dersom det innføres en utbetalingsordning som gjelder generelt for underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet, er det ikke lenger behov for gjeldende utbetalingsordning i petroleumsskatteloven § 3 c sjette ledd for underskudd som skriver seg særskilt fra fjerningsutgifter. Eventuelt udekket underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter, vil være omfattet av den generelle utbetalingsordningen som foreslås her. Departementet foreslår derfor at gjeldende særregler i petroleumsskatteloven § 3 c fjerde til syvende ledd oppheves. Disse bestemmelsene gjelder for underskudd (som skriver seg fra fjerningsutgifter) oppstått fra og med inntektsåret 2003. Gjennom den generelle utbetalingsordningen som foreslås innført, vil også underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter i 2002, gi rett til utbetaling av skatteverdien.

Det vises til vedlagte forslag til petroleumsskatteloven §§ 3 c fjerde ledd og 5 syvende ledd, og tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.4 Raskere fradragprofil for friinntekten

14.4.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler i petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd kan utvinningsselskapene kreve et særskilt inntektsfradrag, friinntekten, i grunnlaget for særskatt. Friinntekten beregnes av de samme investeringene som gir grunnlag for særlige avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b, dvs. produksjonsanlegg og rørledninger med tilhørende installasjoner. Friinntekten utgjør 5 pst. i 6 år (til sammen 30 pst.) av investeringene i slike driftsmidler. Fradraget gis fra og med det året utgiftene er pådratt.

Ved realisasjon av driftsmiddel som kvalifiserer til friinntekt, skal skattyter beregne friinntekt av gevinsten eller tapet etter reglene i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd. Friinntekten settes til 5 pst. av gevinsten eller tapet, og medregnes i 6 år fra og med realisasjonsåret. Friinntekt av gevinst eller tap henholdsvis inntektsføres eller fradragføres ved beregningen av særskatt. Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon. Det samme gjelder når driftsmidlene ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b.

14.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at friinntekten gis en raskere fradragprofil, ved at den settes til 7,5 pst. i fire år i stedet for 5 pst. i 6 år. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003–2004), jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004). Samlet friinntekt skal fortsatt utgjøre til sammen 30 pst. av investeringen. Endringen vil bedre lønnsomheten etter skatt av investeringer bl.a. i haleproduksjon og økt utvinning.

Endringen foreslås å tre i kraft for utgifter pådratt fra og med 1. januar 2005. De samme investeringene som faller innenfor avskrivningsreglene i petroleumsskatteloven § 3 b, skal i utgangspunktet omfattes, dvs. både produksjonsanlegg og rørledninger med tilhørende installasjoner. Det foreslås likevel at det i overgangsbestemmelse gis unntak for investeringer foretatt i årene 2005 til 2007 i henhold til plan for utbygging og drift av petroleumsforkomst (PUD) eller særskilt tillatelse til anlegg og drift av innretninger for transport og for utnyttelse av petroleum (PAD), jf. petroleumsløven §§ 4–2 og 4–3, som er godkjent av Stortinget i 2004. Videre foreslås at investeringer som faller innenfor de særlige avskrivningsreglene for storskala LNG-utbyg-

ginger i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum foretatt i årene 2005 og 2006, skal følge de gjeldende reglene. Det betyr at investeringer frem til produksjonsstart for Snøhvit og Ormen Lange-prosjektet (inkludert rørledningen Langeled), ikke omfattes av endringen. Dette er investeringer som følger av utbyggingsbeslutninger som allerede er foretatt.

Det vises til vedlagte forslag til endring av petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.5 Beregning av friinntekt ved realisasjon av driftsmiddel

14.5.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler i petroleumsskatteloven § 3 f skal gevinst eller tap på selgers hånd ved realisasjon og uttak av produksjonsanlegg og rørledninger, inntektsføres eller fradragsføres med samme sats og metode som benyttes ved beregning av kjøpers avskrivninger på det ervervede driftsmidlet. Tilsvarende skal selger inntektsføre eller fradragsføre friinntekt på gevinst eller tap i særskattegrunnlaget med samme sats og metode som benyttes ved beregning av friinntekten, jf. petroleumsskatteloven § 5 femte ledd. Formålet med symmetriske regler ved beregning av henholdsvis avskrivninger og friinntekt på kjøpers hånd og realisasjonsbeskatningen på selgers hånd, er at skattereglene skal virke nøytralt ved realisasjon av driftsmidler, og i minst mulig grad gi skattemessige incentiver eller disincentiver til overdragelser. Det vises til nærmere omtale av disse bestemmelsene i Ot.prp. nr. 36 (1997–98).

Forslaget om raskere fradragsperiode for friinntekten krever justering av realisasjonsreglene ved salg av driftsmidler for å opprettholde symmetrien mellom kjøper og selger. Det er både nødvendig å endre den totale realisasjonsgevinsten/-tapet det skal beregnes friinntekt av, samt satsen og perioden for beregning av friinntekt etter realisasjonsreglene.

14.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Symmetriske realisasjonsregler vil for det første kreve en endring i grunnlaget det beregnes friinntekt av etter § 3 f. Forslaget om raskere fradragsprofil for friinntekten innebærer at det heretter ikke vil være samsvar mellom beregningsperioden for avskrivninger og friinntekt, slik som tilfellet er etter gjeldende regler (dvs. 6 år). Det betyr at en

symmetrisk regel om inntektsføring eller fradragsføring av friinntekt ved realisasjon og uttak, blir noe mer komplisert. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon vil ikke lenger være gevinsten eller tapet beregnet etter de alminnelige reglene, dvs. realisasjonsvederlaget fratrukket skattemessig verdi. I stedet må det fastsettes et særskilt grunnlag for dette formålet. Departementet foreslår at grunnlaget settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor lik forholdet mellom gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode (fire år). For eksempel vil justeringsfaktoren ved realisasjon i år 4 være lik ett gjenværende friinntektsår i forhold til den samlede friinntektsperioden på fire år – altså $\frac{1}{4}$. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon blir dermed lik realisasjonsvederlaget fratrukket $\frac{1}{4}$ av historisk kostpris. Realisasjonsvederlaget vil dermed bli nedjustert med den forholdsmessige del av historisk kostpris som det ikke er innrømmet friinntekt for ennå.

Videre vil symmetriske realisasjonsregler kreve at satsen og perioden for beregning av friinntekten ved realisasjon og uttak av driftsmiddel etter § 5 femte ledd justeres i overensstemmelse med § 5 tredje ledd.

Av friinntektsgrunnlaget som dermed fremkommer, dvs. ved å trekke korrigerert historisk kostpris fra realisasjonsvederlaget, skal det beregnes friinntekt med 7,5 pst. i fire år. Hvis beregningsgrunnlaget er positivt, skal det skje en inntektsføring av friinntekten i særskattegrunnlaget. Dersom beregningsgrunnlaget er negativt, skal det skje en tilsvarende fradragsføring. Forslaget på dette punktet kan illustreres med et eksempel i boks 14.5.

De fleste av driftsmidlene som avskrives etter § 3 b, realiseres sammen med tilhørende utvinnings- eller anleggstillatelse. Dermed omfattes transaksjonen av petroleumsskatteloven § 10. Normalt stilles det vilkår om kontinuitet i departementets samtykke etter § 10, slik at det ikke er aktuelt å anvende bestemmelsene om realisasjon i § 5 femte ledd. Departementet antar derfor at de foreslåtte reglene i praksis ikke vil medføre særlig merarbeid verken for selskapene eller myndighetene.

Det foreslås at endringen i reglene for beregning av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som avskrives etter § 3 b, skal omfatte de samme driftsmidlene (utgiftene) som faller innenfor den foreslåtte endringen i fradragsprofilen for beregning av friinntekt, jf. ovenfor.

Det vises til vedlagte forslag til petroleumsskatteloven § 5 femte ledd første til syvende punktum og nytt åttende punktum, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

Boks 14.5 Illustrasjon av realisasjonsberegning

Historisk kostpris år 1:	100								
Salgsverdi år 4:	70								
Inntektsført gevinst:	$70 - 100 \cdot 3/6 = 20$								
Inntektsført friinntektsgrunnlag:	$70 - 100 \cdot 1/4 = 45$								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Fradrag avskrivning:	16,7	16,7	16,7						
Fradrag friinntekt:	7,5	7,5	7,5						
Inntektsført alminnelig gevinst:				3,3	3,3	3,3	3,3	3,3	3,3
Inntektsført friinntekt av gevinst:				3,4	3,4	3,4	3,4		

Driftsmidlet med kostpris 100 selges for 70 i begynnelsen av år fire. Selskapet er da innrømmet friinntekt på 7,5 pst. i tre år. Justeringsfaktoren blir i dette tilfellet det ene gjenværende friinntektsåret delt på samlet friinntektsperiode på fire år. Grunnlaget for friinntekt på realisasjonsgevinsten (45) er dermed større enn den skattemessige gevinsten etter de alminnelige reglene (20). Realisasjonsgevinsten blir gjenstand for en inntektsført friinntekt på 7,5 pst. over fire år. Skattemessig gevinst etter de alminnelige reglene vil fortsatt inntektsføres med 1/6 over seks år.

Kilde: Finansdepartementet

14.6 Forenkling av skattemessig behandling av incentivkontrakter mv.

14.6.1 Gjeldende rett

Petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum bestemmer at den som *driver* utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, har plikt til å betale særskatt. Et selskap som er rettighetshaver i en utvinningstillatelse på norsk sokkel, er dermed særskattepliktig. Men også den som etter alminnelige skattemessige prinsipper anses som *deltaker* i utvinningsvirksomheten, uten å være formell rettighetshaver, er omfattet av særskatteplikten. Som deltaker regnes normalt den som har en interesse i virksomheten som er typisk for en eier, dvs. særlig krav på overskudd og plikt til å dekke underskudd. Grunnlaget for deltakerinteressen vil ofte være et innskudd av kapital i virksomheten, men det kan også være ytelse av et lån eller en tjeneste, som for eksempel utleie av et skip.

Den nærmere vurderingen av om det foreligger deltakelse i utvinningsvirksomheten etter § 5 første ledd første punktum avhenger av en konkret vurdering av forholdene i det enkelte tilfellet, og foretas av ligningsmyndighetene ved ligningsbehandlingen.

Ved lovendring i 1980 ble det gitt en regel i petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum om at «Vederlag som ytes som andel av produksjon

eller resultat regnes like med inntekt av utvinning og rørledningstransport». Bestemmelsen kom inn på bakgrunn av en konkret sak, der vederlaget for et lån blant annet var fastsatt som en bestemt andel av produksjonen fra et felt. Formålet med lovendringen var å klargjøre at også slikt vederlag var omfattet av særskatteplikten.

Ordlyden i § 5 første ledd annet punktum er vid, og går lengre enn det som følger av de alminnelige reglene om deltakelse i virksomhet. Bestemmelsen kan skape uklarhet om hvor langt særskatteplikten rekker. Dette kan igjen medføre usikkerhet om den skattemessige behandlingen av forskjellige former for samarbeidsavtaler som er aktuelle mellom oljeselskapene og andre aktører.

14.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Ulike samarbeidsavtaler mellom oljeselskapene og andre aktører kan bidra til mer effektiv utnyttelse av ressursene på sokkelen. Et oljeselskap kan for eksempel inngå en avtale med utleier av et produksjonsskip om at enkelte elementer i tariffen skal variere med volumet som produseres. Dermed vil utleier ha et incentiv til å få ut mest mulig petroleum fra feltet. Et annet alternativ kan være å legge inn et element i leietariffen som er knyttet til prisen på petroleum, eventuelt i kombinasjon med et volumhengig element. Avtalene kan for eksempel bi-

dra til at begge partene finner det lønnsomt å fortsette produksjonen mot slutten av et felts levetid. Etter gjeldende rett kan det oppstå uklarhet omkring den skattemessige behandlingen av avtalene.

Departementet ønsker å legge til rette for ulike former for samarbeid mellom aktørene på sokkelen, og anser det uheldig hvis det foreligger vesentlig usikkerhet om hvordan transaksjonene vil bli behandlet skattemessig. Det antas tilstrekkelig for å beskytte skattegrunnlaget at særskatteplikten omfatter deltaker i utvinningsvirksomheten etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum. Departementet foreslår derfor at § 5 første ledd annet punktum oppheves. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003–2004), jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004).

En vesentlig forutsetning for departementets forslag er imidlertid at eventuelle samarbeidsavtaler mellom oljeselskapene og andre aktører er inngått på forretningsmessige vilkår. Hvis en transaksjon inngås mellom selskaper som er i interessefellesskap, må ligningsmyndighetene på vanlig måte kunne sikre seg mot at særskattepliktig inntekt reduseres ved markedsavvikende prissetting, ved å anvende skjønn etter skatteloven § 13–1. Det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene å konstatere om vilkårene i det konkrete tilfellet er påvirket av interessefellesskap, særlig hvis det gjelder sammensatte avtaler som inneholder mange elementer. Departementet vil følge utviklingen nøye, for å vurdere om det oppstår behov for nærmere regulering på dette punktet.

Selv om petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum oppheves, kan det oppstå tvil om hvilke tilfeller som konkret faller innenfor deltakerbegrepet, jf. ovenfor. Vurderingene antas likevel å bli enklere når det bygges på alminnelige skattemessige prinsipper. Det vil således kunne være mulig å utforme kontrakter der vederlaget til entreprenøren kan variere med produsert volum uten at en slik samarbeidspartner gis andel i oljeselskapets nettoresultat av virksomheten på det aktuelle feltet. Det vises også til petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 som gir oljeselskapene anledning til å få avklart de skattemessige virkningene av en konkret forestående transaksjon før den gjennomføres.

Departementet foreslår at petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum oppheves straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Det vises til vedlagte forslag til opphevelses- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.7 Utgiftsføring av restverdi for driftsmidler med kort levetid

14.7.1 Innledning og gjeldende rett

Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, avskrives lineært over seks år etter særreglene i petroleumsskatteloven § 3 b. Investeringene kan avskrives med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det året utgiftene er pådratt. Fradraget gis både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget.

De samme investeringene som avskrives over seks år, gir også rett til et særskilt inntektsfradrag (friinntekt) i grunnlaget for særskatt, jf. petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd. Friinntekten utgjør etter gjeldende regler fem pst. av kostprisen for driftsmidlet i seks år, dvs. til sammen 30 pst. av investeringen (jf. imidlertid avsnitt 14.4 foran).

Reglene om lineære avskrivninger og friinntekt over seks år kommer til anvendelse uavhengig av driftsmidlets antatte eller faktiske levetid. Det betyr at skattyter har rett til lineære avskrivninger over seks år selv om rørledningen eller produksjonsinnretningen har en levetid utover seks år. På den annen side kan skattyter ikke kreve fradrag for avskrivninger (eller friinntekt) med en høyere sats enn 16 2/3 pst. (fem pst.) selv om driftsmidlet på investeringstidspunktet har en antatt levetid under seks år. Utgift til erverv av et driftsmiddel i utvinningsvirksomheten med kortere forventet brukstid enn tre år, kan fradragføres direkte i investeringsåret, jf. definisjonen av «varig» i skatteloven § 14–40. Investeringer i driftsmidler som fradragføres direkte, vil ikke gi rett til friinntekt.

Frem til i dag har petroleumsskattelovens særregler om avskrivninger vært gunstige for skattyter fordi feltene på sokkelen normalt har hatt en levetid på mer enn seks år. Dette vil i utgangspunktet ikke være tilfellet for et felt som for eksempel bare produserer i fire år, og der produksjonsinnretningen deretter tas ut av bruk. Avskrivningsperioden for driftsmidlene (det enkelte års investeringer) kan imidlertid i større eller mindre grad være lengre enn produksjonsperioden, fordi investering i produksjonsanlegg oftest vil pågå en tid før produksjonsstart, og de skattemessige avskrivninger etter petroleumsskatteloven kan påbegynnes allerede i investeringsåret.

Investering i driftsmidler som tas ut av bruk før utløpet av avskrivningsperioden, kan også forekomme som tilleggsinvesteringer på slutten av et felts levetid, typisk ved forlenget haleproduksjon. Det kan da oppstå en situasjon der driftsmidlet (det en-

kelte års tilleggsinvesteringer) ikke vil være fullt avskrevet ved opphør av produksjonen.

Departementet antar at en produksjonsinnretning (investering) som har mistet sin økonomiske verdi for skattyter på det aktuelle feltet på grunn av opphør av produksjonen, og som ikke kan benyttes i skattyters øvrige aktivitet eller selges til andre selskaper, må anses utrangert. Utrangering av driftsmidler er ansett som skattemessig realisasjon etter de alminnelige skattereglene. Ved realisasjon av driftsmidler som avskrives lineært over seks år etter petroleumsskatteloven § 3 b, skal det foretas en gevinst- eller tapsberegning, der gevinst inntektsføres eller tap fradragsføres lineært over en ny seksårsperiode, jf. petroleumsskatteloven § 3 f. Gevinsten eller tapet settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket driftsmidlets skattemessige verdi på realisasjonstidspunktet. Tilsvarende oppgjør blir foretatt ved beregning av friinntekt. Skattyter må inntektsføre eller fradragsføre friinntekt av eventuelle gevinster eller tap over en ny seksårsperiode, jf. petroleumsskatteloven § 5 femte ledd. Når realisasjonsverdien er null, vil tapet (dvs. resterende avskrivninger og friinntekt) fordeles over en ny seksårsperiode i stedet for den gjenværende opprinnelige perioden. For skattyter er en slik periodisering mindre gunstig enn om den opprinnelige avskrivnings- og friinntektsprofilen var blitt videreført for den resterende delen av seksårsperioden.

Før gjeldende realisasjonsregler ble innført i 1998 var det antatt at tap (restverdi) på driftsmidler ved opphør av produksjon eller utrangering før avskrivningsperiodens utløp, kunne utgiftsføres i sin helhet som tap i næringsvirksomhet i utrangeringsåret. Det antas at det ikke foreligger adgang til et slikt umiddelbart tapsfradrag i utrangeringsåret etter gjeldende regler.

Departementet foreslår at skattyter kan føre tap ved utrangering, dvs. restverdi etter avskrivning av investering, fullt ut til fradrag i utrangeringsåret. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003–2004), jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004). Det vises til departementets forslag til § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum.

14.7.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn er det uheldig at de alminnelige reglene for realisasjon kan gi en ugunstig skattemessig behandling av driftsmidler som utranteres på felt med kort produksjonstid. På denne bakgrunn foreslår departementet at driftsmidler som mister sin bruksverdi ved avslutning av petro-

leumsproduksjon, unntas fra reglene om realisasjon i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f og § 5 femte ledd. Forutsetningen er at driftsmidlet ikke kan selges eller overføres til bruk på et annet felt, dvs. ikke lenger har noen økonomisk verdi for skattyter. Når det gjelder friinntekten, vises det for øvrig til forslaget om raskere fradragsprofil og korresponderende endring av reglene ved realisasjon, jf. avsnitt 14.4 og 14.5. En endring av friinntektsperioden fra seks til fire år gjør det mindre sannsynlig at driftsmidlet tas ut av bruk før det er innrømmet fullt fradrag for friinntekt med 30 pst.

Departementet foreslår at skattyter kan føre tap ved utrangering, dvs. restverdi etter avskrivning av investering, til umiddelbart fradrag i utrangeringsåret. Ved umiddelbar utgiftsføring vil skattyter ikke innrømmes rett til eventuell ytterligere friinntekt utover det som allerede er kommet til fradrag frem til utrangeringstidspunktet.

Det vises til vedlagte forslag til § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum i petroleumsskatteloven.

Forslaget vil medføre at skattyter får fullt fradrag for tap ved utrangering av driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b på et tidligere tidspunkt enn det petroleumsskatteloven tillater i dag. Det foreslås at endringen bare skal gjelde for driftsmidler som mister sin bruksverdi i forbindelse med at produksjonen fra feltet opphører.

Departementet foreslår at § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum i petroleumsskatteloven skal tre i kraft med virkning for driftsmidler som mister sin bruksverdi i inntektsåret 2005 eller senere. Det vises til lovforslagene med tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.8 Administrative og økonomiske konsekvenser

Årlige provenyeffekter av forslaget om utbetaling av undersøkelsesutgifter er svært usikre, og vil blant annet avhenge av hvor mange selskaper som vil være utenfor skatteposisjon i fremtiden, og hvor store undersøkelseskostnader disse vil ha. Retningsmessig vil forslaget innebære noe redusert proveny på kort og mellomlang sikt når skatteverdien av undersøkelseskostnader utbetales. Dette vil verdimeslig motsvares av økte skatteinnbetalinger på lengre sikt på grunn av reduserte skattefradrag og redusert refusjon av endelig underskudd. Forslaget vil ha små provenyeffekter målt som nåverdi over hele perioden når man legger til grunn at dette er en risikofri forskyvning av fradragene.

Forslaget om opphevelse av petroleumsskatte-
loven § 5 første ledd annet punktum og fradragsfø-
ring av restverdi, antas ikke å ha provenyeffekter av
betydning.

Den foreslåtte utbetalingsordningen ved opp-
hør av virksomhet på norsk sokkel forventes ikke å
ha provenyeffekt i forhold til dagens muligheter for
overføring av underskudd og overskytende friinntekt.
I en situasjon med overføring av underskudd
og overskytende friinntekt, kan en legge til grunn
at fradragspostene kommer til fullt fradrag hos det
kjøpende selskapet. Usikkerheten knytter seg til
hvor mye det kjøpende selskapet vil betale til sel-
ger, og er dermed et spørsmål om fordeling av ver-
dier mellom selskapene som ikke påvirker statens
proveny. Størrelsen på utbetalingene er forventet å
være relativt liten i forhold til statens samlede inn-
tekter fra petroleumsvirksomheten. De fleste sel-
skaper vil over tid få inntekter som underskuddet
kan føres mot. Utbetalingsordningen er likevel vik-
tig for å sikre at nye aktører utenfor skatteposisjon
ikke står i en mindre gunstig situasjon enn etabler-
te aktører i skatteposisjon.

Effekten av en raskere fradragsprofil for friinntek-
ten er en nåverdigevinst ved at selskapene får
tidligere fradrag. De årlige provenyeffektene for
staten vil være størst de første årene etter frem-
skyndingen. Provenytapet vil være i størrelsesor-
den 200 og 700 mill. kr for henholdsvis 2005 og
2006. Provenyet for staten over hele fremskriv-
ningsperioden vil være om lag 3 mrd. kroner målt
som nåverdi ved en risikofri rente før skatt.

Utbetalingsordningene for leteunderskudd og
udekket underskudd og overskytende friinntekt
ved opphør av virksomhet, kan medføre noe merar-
beid administrativt. Tilsvarende gjelder for forsla-
get om raskere fradragsprofil for friinntekten med
tilhørende endring av reglene om beregning av
friinntekt ved realisasjon, og forslaget om fradrags-
føring av skattemessig restverdi på felt med kort le-
vetid. I praksis antas det likevel at enkelte av de fo-
reslåtte reglene bare vil komme til anvendelse på et
begrenset antall tilfeller det enkelte år, noe som vil
redusere ressursbruken.

15 Rederibeskatningen

15.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen la fram St.meld. nr. 31 (2003–2004) Vilje til vekst – for norsk skipsfart og de maritime næringer (skipsfartsmeldingen) 2. april 2004. I kapittel 7 i meldingen uttaler Regjeringen følgende om mulige endringer i det særskilte rederiskattesystemet:

«Regjeringen går inn for at tonnasjeavgiften harmoniseres i forhold til europeisk nivå. Det er også behov for en større grad av harmonisering av det norske rederiskattesystemet med EU-nivå, jf. ordningene i blant annet Danmark, Nederland og Storbritannia. Dette omfatter også en vurdering av de endringene som ble gjort i rederibeskatningen i 2000, herunder reglene for behandling av valutagevinster og finansaktiva. Regjeringen vil komme tilbake til konkrete forslag til endringer og tilpasninger i rederiskatteordningen i statsbudsjettet for 2005.»

Stortingets næringskomité avga 10. juni 2004 sin innstilling til Stortinget om skipsfartsmeldingen, jf. Innst. S. nr. 267 (2003–2004). Komiteens flertall uttaler her følgende om det særskilte rederiskattesystemet:

«Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Senterpartiet, viser også til at Regjeringen går inn for at tonnasjeavgiften harmoniseres i forhold til europeisk nivå. Det er også behov for en større grad av harmonisering av det norske rederiskattesystemet med EU-nivå, jf. ordningene blant annet i Danmark, Nederland og Storbritannia. Flertallet viser til at Regjeringen vil komme tilbake til konkrete forslag til endringer og tilpasninger i rederiskatteordningen i statsbudsjettet for 2005.»

På denne bakgrunn foreslår Regjeringen lettelse i det særskilte rederiskattesystemet. Lettelsene anslås å gi et samlet provenytnap på om lag 110 mill. kroner i 2005, se nærmere under punkt 15.6. Regjeringens forslag til endringer i rederiskattesystemet omfatter disse punktene:

- Satsene for tonnasjeskatten settes til gjennomsnittet av tonnasjeskattenivået i Storbritannia, Danmark og Nederland. Nivået på satsene vil da tilsvare satsene ved innføringen av rederiskattesystemet i 1996.

- Selskaper innenfor ordningen gis anledning til å ha en egenkapitalandel opp til 70 prosent av totalkapitalen uten at selskapene blir skattlagt etter reglene i skatteloven § 8–15 syvende ledd.
- En andel av valutagevinster og valutatap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta tilsvarende forholdet mellom realkapital og totalkapital i den regnskapsmessige balanse, fritas fra løpende beskatning.
- Metoden for fastsettelse av normrente benyttet ved beregning av inntektstillegg ved høy egenkapital fastsettes i forskrift til skatteloven.
- Reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd mykes opp.

Rederinæringen vil også bli påvirket av de endringene som foreslås i forbindelse med skattereformen, herunder forslaget om skattefritak for aksjeinntekter i selskapssektoren og redusert formuesskatt. Se nærmere om implementering av fritaksmetoden innenfor rederiskatteordningen i avsnitt 6.5.8.1. Fritaksreglene vil bl.a. medføre at finansielle aksjeinntekter som i dag skattlegges løpende innenfor ordningen, vil bli fritatt for beskatning. Fritaksreglene vil gjelde alle aksjeinntekter som norske selskapsaksjonærer har fra andre EØS-land. Flere europeiske land har dessuten i de senere år innført tonnasjeskatteregimer, og EU-kommisjonen og ESA har revidert sine retningslinjer om statsstøtte til skipsfartsnæringen. Departementet vil i lys av dette sette ned et utvalg som skal vurdere de særskilte rederiskattereglene i Norge.

15.2 Reduksjon av tonnasjeskatten

Etter skatteloven § 8–16 skal selskap innenfor det særskilte rederiskattesystemet svare en årlig tonnasjeskatt til staten beregnet på grunnlag av netto-tonnasjen av de skip og flyttbare innretninger selskapet eier. Satsene for tonnasjeskatten fastsettes for hvert inntektsår i statsskattevedtaket, jf. Stortingets skattevedtak 26. november 2003 nr. 1437 kapittel 5. Satsene for tonnasjeskatten er for inntektsåret 2004 fastsatt til:

- kroner 0 for de første 1 000 nettotonn, deretter
- kroner 50 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter

- kroner 33 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- kroner 16 pr. dag pr. 1 000 nettotonn.

Regjeringen har i skipsfartsmeldingen uttalt at man i budsjettet for 2005 skal gå inn for å harmonisere den norske tonnasjeskatten i forhold til europeisk nivå, jf. St.meld. nr. 31 (2003–2004) avsnitt 6.3.2 og kapittel 7.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at satsene for tonnasjeskatten settes til gjennomsnittet av tonnasjeskattensnivået i Storbritannia, Danmark og Nederland. Nivået på satsene vil da tilsvare satsene ved innføringen av rederiskattesystemet i 1996. Satsene for tonnasjeskatt for inntektsåret 2005 foreslås derfor fastsatt til:

- kroner 0 for de første 1 000 nettotonn, deretter
- kroner 18 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- kroner 12 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- kroner 6 pr. dag pr. 1 000 nettotonn.

Departementet går inn for å videreføre reglene om reduksjon i satsene for skip og flyttbare innretninger som tilfredsstillende miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet, jf. skatteloven § 8–16 første ledd annet punktum og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8–16–10 flg.

Det vises til forslag til skattevedtak for 2005 kapittel 5 i St.prp. nr. 1 (2004–2005).

15.3 Beskatning ved høy egenkapital og fastsettelse av normrente

Selskaper som er undergitt særskilt rederibeskatning er i utgangspunktet fritatt fra overskuddsbeskatning av inntekt fra utleie og drift av skip. Netto finansinntekter skal beskattes ordinært med en skattesats på 28 prosent. Selskapene innrømmes kun fradrag for en andel av gjeldsrentene tilsvarende forholdet mellom finanskapital og total kapital i den regnskapsmessige balansen. Dette vil kunne stimulere til full egenkapitalfinansiering i det skips-eiende selskapet, mens nødvendig opplåning skjer på aksjonærenes hender hvor renteutgiftene fullt ut vil komme til fradrag (også i andre inntekter).

For å unngå at skattesubjekter med alminnelig skatteplikt tilordnes gjeldsrentefradrag som reelt sett burde vært tilordnet selskaper undergitt særskilt rederibeskatning, er det i skatteloven § 8–15 syvende ledd gitt regler om skatteplikt ved høy

egenkapital i selskap innenfor ordningen. Det følger av denne bestemmelsen at dersom selskapet har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 50 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 50 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig finansinntekt etter skatteloven § 8–15 annet ledd første punktum.

Fram til 1999 kunne selskaper innenfor ordningen ha en egenkapitalandel opp til 70 prosent av total kapitalen uten at selskapene ble skattlagt etter reglene i skatteloven § 8–15 syvende ledd. Fra og med inntektsåret 2000 ble reglene strammet inn ved at egenkapitalandelen ble redusert til 50 prosent av total kapitalen, jf. Innst. O. nr. 12 (1999–2000) avsnitt 31.3. og Ot.prp. nr. 1 (1998–1999) avsnitt 3.3.

Departementet foreslår at selskapene på ny gis anledning til å ha en egenkapitalandel opp til 70 prosent av total kapitalen uten at selskapene blir skattlagt etter reglene i skatteloven § 8–15 syvende ledd. Dersom egenkapitalandelen overstiger 70 prosent av total kapitalen i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig finansinntekt etter skatteloven § 8–15 annet ledd første punktum. Endringen ivaretar i større grad enn etter gjeldende regler at egenkapitalgraden kan variere mellom de enkelte rederiene.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8–15 syvende ledd første punktum.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Som nevnt skal inntektstillegget ved høy egenkapital beregnes ved hjelp av en normrente. Normrenten skal gjenspeile den lånerente selskapene står overfor i markedet, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–1997) avsnitt 6.5.4.3. Departementet fastsetter normrenten årlig i forskrift til skatteloven. Det fremgår ikke av forskriften hvordan normrenten skal beregnes. Departementet sender hvert år forslag til fastsatt normrente på høring til Norges Rederiforbund.

Etter departementets oppfatning bør *metoden* for beregning av normrenten fastsettes i forskriften til skatteloven. Dette vil øke forutsigbarheten for selskapene og innebære en administrativ forenkling innenfor det særskilte rederiskattesystemet. For inntektsåret 2003 er normrenten fastsatt som årsgjennomsnittet av renten på norske statsobligasjoner med tre års løpetid i 2003 tillagt et risikotillegg på 0,5 prosentpoeng. Dette ga en normrente på 4,7 prosent for inntektsåret 2003.

Rederiforbundet har under tidligere høringsrunder påpekt at de fleste rederier har størstedelen av sine inntekter og lån i USD. Rederiforbundet mener derfor at en beregning av normrenten basert på norske rentestørrelser ikke vil representere det reelle rentenivået som rederiselskapene står overfor. Etter Rederiforbundets oppfatning bør normrenten beregnes ut fra rentenivået på amerikanske statsobligasjoner.

Departementet er ikke enig i Rederiforbundets vurdering. En normrente basert på norske renter tar hensyn til gjeldskostnader, inklusive valutarisiko. Selskaper innenfor den særskilte rederiskatteordningen er skattepliktig i norske kroner. For øvrig er det ingen andre norske skatteregler, heller ikke i petroleumsbeskatningen, hvor utenlandske økonomiske indikatorer er benyttet. Departementet mener derfor at man fortsatt bør legge til grunn renten på norske statsobligasjoner ved fastsetting av normrenten.

Departementet foreslår at metoden for beregning av normrenten fastsettes som årsgjennomsnittet av renten på norske statsobligasjoner med tre års løpetid i det aktuelle inntektsår tillagt et risikotillegg på 0,5 prosentpoeng. Dette tilsvarer metoden som er benyttet for 2004. Departementet foreslår at denne metoden fastsettes i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8–15–1.

15.4 Endring av reglene om beskatning av valutasingninger

Etter de alminnelige skatteregler følger valutagevinster og valutatap i utgangspunktet sammenslåingsprinsippet. Sammenslåingsprinsippet innebærer at valutadelen av en transaksjon ikke vurderes separat ved beskatningen, men som en del av den underliggende transaksjon. Eksempelvis skal valutagevinst ved realisasjon av aksje skattemessig behandles som en del av selve aksjegevinsten. Et unntak fra sammenslåingsprinsippet gjelder for gevinster og tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta. Slike valutaposter skattlegges etter særskilte regler, løstrevet fra skattleggingen av fordringen eller gjeldsposten.

Sammenslåingsprinsippet får betydning for hvilke valutagevinster og -tap som er løpende skattepliktige innenfor rederiskatteordningen, og hvilke som først skal skattlegges ved utdeling av utbytte eller uttreden av ordningen. Valutagevinst og -tap ved realisasjon av skip skattlegges/fradragsføres først ved utdeling eller uttreden. Valutagevinst og

-tap ved realisasjon av skattepliktige finansaktiva, eksempelvis aksjer i børsnoterte selskaper, er derimot løpende skattepliktige. For valutagevinster og -tap som ikke følger sammenslåingsprinsippet, er det i skatteloven § 8–15 annet ledd første og annet punktum gitt en regel om at slike gevinster og tap skal inngå i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter.

Skatteloven § 8–15 annet ledd første og annet punktum innebærer blant annet at valutagevinster og -tap knyttet til *gjeld* i utenlandsk valuta inngår i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter. Det betyr at også valutagevinster og valutatap på gjeld knyttet til erverv og drift av skip skattlegges løpende. Dette til tross for at bare en andel av gjeldsrentene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og totalaktiva i den regnskapsmessige balanse, henføres til finansinntektene, jf. skatteloven § 8–15 annet ledd fjerde punktum. For å sikre en bedre fordeling av valutasingninger på gjeld mellom finansinntektene og driftsinntektene, foreslår departementet at det innføres en tilsvarende fordelingsnøkkel som i dag gjelder for gjeldsrenter. Også valutasingninger på *fordringer* bør etter departementets syn fordeles på tilsvarende måte. Departementets forslag innebærer således at valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta skal fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balanse. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Det vises til forslag til § 8–15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum.

For øvrige valutagevinster og valutatap som ikke følger sammenslåingsprinsippet vil § 8–15 annet ledd første og annet punktum fortsatt gjelde. Slike valutagevinster og valutatap er ikke direkte knyttet til erverv og drift av skip, og bør derfor inngå i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter. Det betyr blant annet at gevinster og tap ved realisasjon av kontantbeholdninger i utenlandsk valuta fortsatt vil inngå i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Departementet vil i forskrift til skatteloven gi overgangsregler til den foreslåtte lovendringen. Overgangsreglene bør sikre at valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er skattepliktige/fradragsberettigede fram til 1. januar 2005. Valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta etter 1. januar 2005 bør fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvaren-

de forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balanse, se omtalen av lovforslaget ovenfor.

15.5 Endring av reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd

Etter skatteloven § 8–17 tredje ledd første punktum skal et selskap anses trådt ut av rederiskatteordningen dersom brudd på vilkårene etter § 8–11, § 8–12 og § 8–13 første og annet ledd ikke rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto. Dette gjelder likevel ikke ved gjentatt brudd på vilkår i § 8–12 og § 8–13 første og annet ledd innen tre år regnet fra det tidspunktet forrige brudd ble rettet, jf. skatteloven § 8–17 tredje ledd annet punktum. Rettingsadgangen forlenger heller ikke fristene etter § 8–11 fjerde og femte ledd, jf. § 8–17 tredje ledd tredje punktum. Ved uttreden skal det foretas et inntektsoppgjør etter reglene i § 8–17 annet ledd. Formålet med det skattemessige oppgjøret ved uttreden er å ta til beskatning de inntekter som er opptjent, men ikke beskattet, i den perioden selskapet har vært innenfor ordningen med særskilt rederibeskatning.

Etter departementets syn er det i utgangspunktet viktig med en relativt kort rettefrist ved brudd på vilkårene for særskilt rederibeskatning. Skattefriheten innenfor ordningen skal kun gjelde for skipsfartsvirksomheten og det som naturlig hører til denne. Skattefriheten gir imidlertid skattyter incentiver til å legge også annen virksomhet inn under ordningen. For å unngå slike tilpasninger bør reglene være strenge, og konsekvensene ved brudd på vilkårene for ordningen bør håndheves strengt. Dette må antas å ha en preventiv effekt mot uønskede tilpasninger til ordningen. Etter departementets oppfatning ivaretas disse hensynene av gjeldende regler i § 8–17 tredje ledd.

På grunn av at bruddet må rettes innen to måneder etter at det oppsto, kan det oppstå tilfeller hvor skattyter ikke oppdager brudd på vilkårene før fristen for retting er utløpt. Dette kan gi urimelige utslag dersom vilkårsbruddet er av bagatellmessig art eller vilkårsbruddet ligger utenfor selskapets kontroll. I slike tilfeller må selskapet tre ut av ordningen, og det vil skje et skattemessig inntektsoppgjør etter reglene i § 8–17 annet ledd. Departementet finner at det i slike tilfeller kan være grunn til å myke opp fristberegningreglene noe. Departementet foreslår at ved uvesentlige vilkårsbrudd og vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll, skal rettefristen først begynne å løpe fra det tidspunktet selskapet *burde* ha oppdaget bruddet. Et uvesentlig vil-

kårsbrudd kan for eksempel være at et selskap innenfor ordningen betaler en reiseregning som egentlig skulle være dekket av et nærstående selskap utenfor ordningen. I slike tilfeller vil det foreligge et lån i strid med reglene i § 8–12. Et eksempel på et vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll kan være at selskapet sitter med en minoritetsandel i et underliggende selskap innenfor ordningen, og hvor det underliggende selskapet treffer en avgjørelse som gjør at eierandelen ikke lenger oppfyller kravene i § 8–11. Departementet vil understreke at forslaget er ment som en sikkerhetsventil for å fange opp særlig urimelige utslag av gjeldende fristberegningregler i § 8–17 tredje ledd første punktum. Det vises til forslag til § 8–17 tredje ledd nytt annet punktum.

Departementet foreslår videre at gjeldende § 8–17 tredje ledd annet punktum om at opprettingsadgangen bare gjelder én gang i løpet av en treårsperiode ved brudd på vilkår i § 8–12 og § 8–13 første og annet ledd, også skal gjelde ved uvesentlige vilkårsbrudd og vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll. Det vises til forslag til § 8–17 tredje ledd nytt fjerde punktum.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig for selskapene å få solgt en ulovlig eiendel før fristen for retting utløper. Departementet foreslår derfor at ligningskontoret kan gi en fristforlengelse dersom skattyter godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette feilen innen fristen. Det vises til forslag til § 8–17 tredje ledd nytt tredje punktum.

Nåværende § 8–17 tredje ledd annet og tredje punktum blir nytt fjerde og femte punktum.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

15.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget under punkt 15.5 medfører at Sentral-skattekontoret for storbedrifter må vurdere om det foreligger uvesentlig vilkårsbrudd eller vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll. Kontoret må videre vurdere fra hvilket tidspunkt selskapet burde ha oppdaget vilkårsbruddet. Departementet antar at lovforslaget i noen grad vil øke arbeidsmengden for kontoret. De øvrige forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

De foreslåtte endringene i rederiskattesystemet anslås på usikkert grunnlag å gi et påløpt provenytap på om lag 110 mill. kroner i 2005. Den bokførte effekten vil i sin helhet komme i 2006.

Reduserte tonnasesatser anslås isolert sett å redusere provenyet med 50 mill. kroner.

Lempningen i egenkapitalkravet anslås på svært usikkert grunnlag å medføre et proveny tap innenfor rederiskatteordningen på om lag 10 mill. kroner i 2005. Rederiskatteordningen gir incentiver til å ta opp lån på aksjonærens hånd utenfor ordningen hvor renteutgifter fullt ut kommer til fradrag, og skyte lånebeløpet inn som egenkapital i rederiselskapet. En endring i egenkapitalkravet vil derfor også innebære et proveny tap innenfor det ordinære skattesystemet, som følge av at aksjonærer får fra-

drag for gjeldsrenter utenfor rederiskatteordningen. Dette proveny tapet anslås på svært usikkert grunnlag til 50 mill. kroner.

Endringen i reglene om beskatning av valutasingninger antas å være provenynøytral gitt tilfredsstillende overgangsregler.

Oppmykingen i reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd samt forskriftsfesting av metode for beregning av normrenten antas også å være provenynøytrale endringer.

16 Avvikling av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak

16.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å avvikle ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak. Formålet med endringen er å oppnå en større grad av skattemessig likebehandling mellom ulike typer samvirkeforetak og mellom samvirkeforetak og virksomheter organisert på annen måte. Dette vil også bidra til et enklere og mer oversiktlig regelverk.

16.2 Gjeldende rett

Et samvirkeforetak organisert som en sammenslutning med begrenset ansvar er et eget skattesubjekt og er undergitt selskapslikning, jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstav d og § 10–1 første ledd. For samvirkeforetak som definert i skatteloven § 10–50 annet til fjerde ledd gjelder særlige regler om fradrag for kjøpsutbytte og fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital, jf. skatteloven § 10–50 første ledd.

Etter skatteloven § 10–50 første ledd annet punktum kan samvirkeforetak som oppfyller nærmere angitte betingelser kreve fradrag for avsetning til felleseid andelskapital. Fradragets størrelse er begrenset oppad til 15 prosent av skattepliktig inntekt i samvirkeforetaket før fradrag for kjøpsutbytte. Fradrag kan imidlertid bare gjøres i den andelen av nettoinntekten i samvirkeforetaket som kan henføres til omsetning med medlemmene, jf. skatteloven § 10–50 første ledd tredje punktum. Nettoinntekten fra omsetning med medlemmene fastsettes ved at foretakets virksomhetsinntekt (før fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital og kjøpsutbytte) multipliseres med bruttoomsetningen fra medlemmene dividert med den totale bruttoomsetningen. Regelen om fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital innebærer at den effektive skattesatsen for visse samvirkeforetak reduseres. For samvirkeforetak som kan benytte seg av hele fradraget reduseres den effektive skattesatsen på overskudd i foretaket fra 28 prosent til 23,8 prosent.

Ikke alle samvirkeforetak omfattes av særbestemmelsen i skatteloven § 10–50 første ledd annet

punktum. Bestemmelsen gjelder bare for nærmere definerte forbruks- og innkjøpsforeninger samt for salgs- og produksjonsforeninger innenfor jordbruk, skogbruk og fiskeri, jf. skatteloven § 10–50 annet til fjerde ledd.

I Samvirkelovutvalgets utredning (NOU 2002: 6 Lov om samvirkeforetak) gis det i kapittel 8 en omtale av samvirkeforetakenes stilling i næringslivet i dag. Av omtalen fremgår at det ved siden av det såkalte etablerte samvirket innen landbruks-, fiskeri-, forbruker- og boligsektorene finnes samvirkeforetak på en rekke andre områder. Dette gjelder blant annet arbeidssamvirke (bedrifter drevet av ansatte), transportsentraler og såkalt små- og nysamvirke. De særlige reglene om skattefordeler for samvirkeforetak etter skatteloven § 10–50 første ledd omfatter i hovedsak foretak innenfor det etablerte samvirket i landbruks-, fiskeri-, og forbrukersektorene.

Boligbyggelag er en særlig form for samvirkeforetak. For boligbyggelag gjelder særlige regler om prosentlikning, jf. skatteloven § 10–51. Finansdepartementet foreslår å oppheve disse, se denne proposisjonens kapittel 17.

16.3 Departementets vurderinger og forslag

I St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform uttalte Finansdepartementet at det ved utforming av reglene om beskatning av næringsinntekt bør legges avgjørende vekt på hensynet til effektiv ressursbruk. Dette tilsier at inntekter bør skatlegges med samme effektive skattesats, uavhengig av eierform. Som nevnt ovenfor innebærer regelen om fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital at for samvirkeforetak som kan benytte seg av hele fradraget kan den effektive skattesatsen på overskudd reduseres fra 28 prosent 23,8 prosent. Dette er ikke i samsvar med det grunnleggende prinsippet om nøytralitet i beskatningen.

Bestemmelsen om avsetninger til felleseid andelskapital ble innført ved skattereformen 1992, samtidig som de tidligere særreglene om prosentlikning ved inntektsbeskatning av visse samvirkeforetak ble opphevet. Reglene om prosentlikning

hadde medført skattelettelse for de fleste av samvirkeforetakene som var omfattet av bestemmelsene. Ved stortingsbehandlingen av skattereformen 1992 ønsket flertallet en fortsatt skattemessig begunstiging av visse samvirkeforetak, i form av ordningen med avsetninger til felleseid andelskapital. Flertallet i finanskomiteen ga i innstillingen uttrykk for at fradragsordningen skulle gjelde inntil videre (jf. Innst. O. nr. 80 (1990–1991) side 232).

Videreføringen av de særlige skattelettelsene for visse samvirkeforetak i form av ordningen med avsetninger til felleseid andelskapital var i strid med de prinsippene som skattereformen 1992 bygde på, herunder det grunnleggende prinsippet om nøytralitet i beskatningen. Den særlige fradragsordningen ble begrunnet med at samvirkeforetak ikke har de samme muligheter til å bygge opp egenkapital som for eksempel aksjeselskaper, blant annet fordi lave andelsinnskudd er en forutsetning for at samvirkeforetakene skal være åpne for alle som vil ta del i virksomheten (jf. Innst. O. nr. 80 (1990–1991) side 232).

Etter departementets oppfatning skiller mulighetene til egenkapitaloppbygging i samvirkeforetakene seg ikke fra mulighetene til kapitaloppbygging i andre foretak på en slik måte at forskjellen kan begrunne den særlige skattesubsidieringen av kapitaloppbygging som visse samvirkeforetak innenfor det etablerte samvirket i dag har. Ordningen

med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital bryter med det alminnelige prinsipp om at egenkapital skal bygges opp med beskattede midler, enten ved at skattlagt overskudd holdes tilbake eller ved at eiere/medlemmer skyter inn sine beskattede midler. Dette prinsipp bør nå gjøres gjeldende også for alle samvirkeforetak.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslås det at ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital avvikes. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10–50.

16.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenyøkningen som følge av å fjerne det særlige fradraget for visse samvirkeforetak anslås på svært usikkert grunnlag til 30 mill. kroner påløpt i 2005. Fordi samvirkeforetak er etterskuddspliktige, vil denne endringen ikke gi bokførte inntekter før i 2006.

16.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

17 Opphevelse av prosentligning for boligbyggelag

17.1 Innledning og bakgrunn

Det følger av skatteloven § 10–51 at grunnlaget for skattlegging av boligbyggelag er inntekt vunnet ved lagets formue, og ikke inntekt vunnet ved den virksomhet laget driver. Inntekten fastsettes i utgangspunktet sjablonmessig som 3,5 pst. av gjennomsnittlig skattemessig nettoformue ved årets begynnelse og slutt (prosentligning). Inntekten av lagets formue kan imidlertid ikke settes høyere enn det som følger av skattelovens ordinære regler (regnskapsligning).

For andre samvirkeforetak enn boligbyggelag, ble de fleste særreglene om samvirkebeskatning opphevet ved skattereformen i 1992. Departementet foreslo i Ot.prp. nr. 35 (1990–91) at endringene også skulle gjelde for boligbyggelag. Flertallet i finanskomiteen gikk imidlertid inn for at eventuelle endringer for boligbyggelag ble utsatt og vurdert i forbindelse med reglene om skattlegging av boligselskap, jf. Innst. O. nr. 80 (1990–91). Reglene om skattlegging av boligselskap ble endret med virkning fra og med inntektsåret 1992, uten at prosentligningen av boligbyggelag ble vurdert samtidig.

Departementet foreslår å oppheve særregelen om prosentligning av boligbyggelag, slik at lagene i stedet skattlegges for regnskapsmessig overskudd i likhet med andre foretak med begrenset ansvar. Endringen vil innebære forenklinger og likebehandling med andre samvirkeforetak.

17.2 Gjeldende rett

Særregelen for skattlegging av boligbyggelag i skatteloven § 10–51 gjelder for boligbyggelag som omfattes av lov av 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag. Med boligbyggelag menes «andelslag med vekslende antall andelseiere og vekslende kapital som har til formål på vegne av andelseierne – enten enkeltvis eller organisert i borettslag – å skaffe boligbygg og andre bygg som hører naturlig sammen hermed», jf. § 1 i boligbyggelagsloven.

Grunnlaget for skattleggingen av boligbyggelags inntekt er den inntekten som vinnes av lagets formue, og ikke faktisk inntekt fra virksomheten la-

get driver. I utgangspunktet innebærer dette at det er beregnet avkastning av nettoformuen som skattlegges.

Formuesinntekten fra boligbyggelaget fastsettes sjablonmessig som 3,5 pst. av gjennomsnittlig skattemessig nettoformue ved årets begynnelse og slutt (prosentligning). Faktisk overskudd utover dette blir i utgangspunktet skattefritt. Satsen på 3,5 pst. har stått uendret gjennom lang tid, og er fastsatt i skattedirektoratets årlige takseringsregler (jf. § 2–2 i takseringsreglene for 2003).

Frem til og med inntektsåret 1991, gjaldt det særskilte progressive skattesatser for boligbyggelagene. Maksimal marginalsattesats var 41 pst. for beregnet inntekt over 160 000 kroner. Ved skattereformen i 1992 ble disse satsene erstattet av den alminnelige skattesatsen på 28 pst.

Beregnet avkastning av formuen kan ikke settes høyere enn overskuddet fra virksomheten som følger av et ordinært beregnet skatteregnskap. Dette innebærer at en må fastsette både prosentinntekten og skattemessig resultat på ordinært vis, og så legge det laveste beløpet til grunn.

Dersom laget forestår oppføring eller forvaltning av bygg på vegne av andre enn andelseierne, skattlegges laget for den virkelige verdi dette gir. I slike tilfeller må det trekkes en grense mellom hvilke inntekter og kostnader som konsumeres av prosentinntekten, og hvilke som ikke gjør det.

17.3 Departementets vurderinger og forslag

17.3.1 Opphevelse av særregler

Dagens ligningsmåte innebærer en skattemessig fordel for boligbyggelag, sammenliknet både med andre samvirkeforetak og med andre foretaksformer. Den skattepliktige inntekten vil oftest bli lavere ved prosentligning enn ved regnskapsligning. Etter at de høye marginalsattesatsene for samvirkeforetak falt bort ved skattereformen av 1992, er skattleggingen av boligbyggelagene blitt særlig gunstig. Det er lite heldig at valget av foretaksform er avgjørende for beskatningen. En slik forskjellsbehandling av ulike typer foretak er heller ikke i

samsvar med hensynene bak skattereformen i 1992.

Etter departementets vurdering er det ikke særskilte hensyn som tilsier at boligbyggelag skal behandles gunstigere skattemessig enn andre samvirkeforetak eller andre typer foretak. Lagene konkurrerer med andre boligbyggere, og bør ha de samme konkurransevilkår som disse. Det kan etter departementets vurdering ikke være avgjørende at et boligbyggelags midler ikke er eiet av medlemmene på samme måte som i et aksjeselskap. Eierforhold har normalt ikke betydning for om økonomisk virksomhet skal skattlegges fullt ut eller ikke.

Departementet viser også til at det er praktiske problemer knyttet til gjeldende ligningsmåte for boligbyggelag. I en del tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre hvilken del av lagets virksomhet som skal prosentlignes, og hvilken del som skal regnskapslignes etter ordinære regler.

På denne bakgrunn finner departementet det hensiktsmessig at boligbyggelagenes skattepliktige inntekt fastsettes etter de alminnelige reglene i skattelovgivningen. Dette innebærer at boligbyggelag skattlegges på samme måte som andre virksomheter med begrenset ansvar, dvs. etter de samme reglene og skattesatsene som gjelder for aksjeselskap. Dette vil føre til at valg av organisasjonsform gjøres ut fra andre motiv enn mulige skattefordeler knyttet til en særskilt ligningsmåte.

Særregelen om prosentligning i skatteloven § 10–51 foreslås etter dette opphevet.

17.3.2 Avsetninger til felleseid andelskapital

For andre samvirkeforetak enn boligbyggelag gjelder særlige regler om fradragsrett for avsetninger til felleseid andelskapital. Boligbyggelagene er ikke omfattet av disse særreglene. Reglene om fradragsrett for avsetninger til felleseid andelskapital foreslås opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2005, jf. kapittel 16 i denne proposisjonen. Forslagene innebærer at boligbyggelag og andre samvirkeforetak vil bli skattemessig likestilt.

17.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En overgang til ordinær beskatning av regnskapsmessig overskudd for boligbyggelag, anslås på usikkert grunnlag å gi økt proveny på i størrelsesorden 50 millioner kroner påløpt i 2005. I og med at boligbyggelag er etterskuddspliktige, vil denne endringen ikke gi bokførte inntekter før i 2006.

Departementet antar at en regelendring som foreslått, vil medføre forenklinger for ligningsmyndighetene. Det blir unødvendig å gjennomføre både prosentinntektsberegning og inntektsberegning på ordinær måte for å undersøke hva som gir lavest inntekt. Betydningen av å trekke et skille mellom omsetning med medlemmer og omsetning med andre blir også redusert. Forslaget innebærer at det er uten betydning for skattleggingen om inntekter skriver seg fra kapital som er plassert innenfor eller utenfor den ordinære virksomheten til boligbyggelaget. Erfaring viser at sistnevnte avgrensning kan være vanskelig å foreta i praksis.

17.5 Overgangsregler

Etter departementets syn innebærer ikke en endring som skissert foran overgangsproblemer av særlig art. Boligbyggelagene kan også i dag skattlegges etter regnskap der dette er mer gunstig enn skattlegging av den inntekten som vinnes av lagets formue. Lagene har derfor normalt ført et ordinært skatteregnskap i tillegg til beregningene av skattepliktig inntekt etter særreglene i § 10–51. På denne bakgrunn ser departementet ikke behov for særskilte overgangsregler ved omleggingen til ordinær overskuddsbeskatning. Det er de skattemessige, bokførte verdier pr. 31. desember 2004 som skal legges til grunn som ligningsverdier ved overgangen til obligatorisk regnskapsligning fra 2005.

17.6 I krafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

18 Rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt for kraftverk

18.1 Innledning

Etter gjeldende regler beregnes det 27 pst. ekstra skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Grunnrenteinntekten fastsettes til normert markedsverdi av det enkelte kraftverkets produksjon i inntektsåret fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, samt eiendomsskatt og avskrivninger. I tillegg gis fradrag for en friinntekt som skal skjerme alternativavkastningen. Friinntekten fastsettes som gjennomsnittet av de skattemessig bokførte verdiene pr. 1.1 og 31.12 i inntektsåret multiplisert med en normrente (før skatt) som skal avspeile risikofri avkastning. Produksjonen vurderes til spotmarkedspriser med noen unntak. Det vises til en nærmere omtale av grunnrenteskatten i St.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 2.4.8.

Kraftforetak kan ikke samordne negativ grunnrenteinntekt i et kraftverk mot positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk. Negativ beregnet grunnrenteinntekt kan imidlertid fremføres med en normrente (før skatt), og trekkes fra mot eventuell fremtidig positiv grunnrenteinntekt i det samme kraftverket.

Normrentene er basert på en risikofri rente på plusset et generelt risikotillegg. Den risikofrie renten tilsvarende gjennomsnittet av de siste tre års statsobligasjonsrenter med tre års løpetid. Risikotillegget i normrentene er fastsatt til 4 prosentpoeng. Normrentene er fastsatt til 9,7 pst. i 2003.

Etter en nærmere vurdering av prinsipper for grunnrentebeskatning og hvilke renter som skal benyttes til fremføring av negativ grunnrenteinntekt, har departementet kommet til at gjeldende rente ikke fullt ut er i tråd med prinsippene som ligger til grunn for utformingen av grunnrenteskatten. Departementet foreslår derfor at normrenten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt endres fra rente før skatt til rente etter skatt.

18.2 Rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt

En forutsetning for nøytral grunnrenteskatt er blant annet at eventuell negativ grunnrenteinntekt kan fremføres med rente. Dette er nødvendig for å unngå at ubenyttet negativ grunnrenteinntekt skal

tape økonomisk verdi fram til fradragstidspunktet. Dersom negativ grunnrenteinntekt ikke fremskrives med rente, vil ikke kraftforetaket økonomisk sett få fullt fradrag for hele investeringen. Det vises til St.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 2.4.8 for en nærmere vurdering av prinsipper for nøytral grunnrenteskatt.

Ubenyttet negativ grunnrenteinntekt medfører i realiteten at kraftforetakene har en fordring på staten, og fremføringsrenten tilsvarende lånerenten på denne fordringen. Den korrekte renten tilsvarende investorenes alternativavkastning på den ubenyttede negative grunnrenteinntekten. Ettersom det ikke kreves skatt på rentepåslaget ved fremføring av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt, er det alternativavkastningen etter skatt som er det relevante sammenligningsgrunnlaget. Følgelig skal det benyttes en rente etter skatt for å fremføre ubenyttet negativ grunnrenteinntekt.

18.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter gjeldende regler fastsettes renten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt til en rente før skatt, jf. forskrift til skatteloven § 18–8–4. Tabell 18.1 viser fastsatte fremføringsrenter for perioden 1997–2003, sammenlignet med en tilsvarende rente etter skatt. Ettersom det korrekte sammenligningsgrunnlaget for fremføringsrenten er alternativavkastningen etter skatt, har kraftforetakene isolert sett blitt overkompensert med mellom 2,5 og 2,9 prosentpoeng for fremføring av negativ grunnrenteinntekt siden grunnrenteskatten ble innført i 1997.

Basert på innsamlede tall fra ECON/EBL for inntektsåret 2002¹ anslår departementet at effekten av denne overkompenseringen tilsvarende en akkumulert skatteverdi på vel 1 mrd. kroner i 2002. En del av overkompensasjonen er imidlertid gitt til kraftverk som uansett ikke kommer i grunnrenteskatteposisjon i løpet av levetiden, slik at det samlede provenytapet for staten av høy rente er lavere enn dette.

¹ Se St.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 2.4.8 for en nærmere omtale av disse tallene.

Tabell 18.1 Fastsatt rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt 1997–2003 og tilsvarende rente etter skatt. Prosent

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Fastsatt rente for fremføring	9,5	9,1	9,1	9,8	10,2	10,5	9,7
Tilsvarende rente etter skatt	6,8	6,6	6,6	7,1	7,3	7,6	7,0
Differanse (pst.poeng)	2,7	2,5	2,5	2,7	2,9	2,9	2,7

Kilde: Finansdepartementet.

Etter departementets syn skaper en slik overkompensering av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt uheldige skjevheter i grunnrenteskatten. Isolert sett vil dette innebære at et prosjekt med positiv nåverdi (dvs. hvor det er en grunnrente), men med negativ grunnrenteinntekt i deler av levetiden, blir skattlagt lavere enn et tilsvarende prosjekt med identisk nåverdi, men som ikke er i negativ grunnrenteoposisjon i løpet av levetiden. Er perioden med negativ grunnrenteinntekt tilstrekkelig lang, kan overkompensasjon i fremføringsrenten også innebære at grunnrenten ikke blir beskattet i det hele tatt. Skattebelastningen, og dermed investorenes avkastningskrav, vil derfor avhenge av inntektsprofilen i et prosjekt, selv om nåverdien er den samme. Dette kan skape uheldige vridninger i investeringsincentivene i kraftproduksjon.

Departementet foreslår at renten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt, jf. forskrift til skatteloven § 18–8–4, endres slik at den tilsvarende en rente etter skatt. Videre kreves endring av skatteloven § 18–3 fjerde ledd annet punktum. I dag gir bestemmelsen anvisning på at normrenten for beregning av friinntekt skal avendes som fremføringsrente. Endringen foreslås gitt virkning fra og med 1. januar 2005.

18.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil ha begrenset påløpt provenyvirkning ettersom det kun vil ha virkning for de kraftverkene som i 2005 uansett går fra en negativ til en positiv grunnrenteskatteoposisjon. Slike kraftverk vil i utgangspunkt dessuten ha relativt lite akkumulert negativ grunnrenteinntekt som renteendringen vil gi utslag for. Dette skyldes at akkumulert negativ grunnrenteinntekt må være mindre enn positiv grunnrenteinntekt i 2005 for at forslaget skal ha virkning dette året.

På lengre sikt vil endret fremføringsrente innebære at samlet fradrag for fremført negativ grunnrenteinntekt blir mindre enn etter gjeldende regler. Følgelig vil kraftverk som i dag er i negativ grunnrenteskatteoposisjon komme i skatteoposisjon på et tidligere tidspunkt. Kraftforetak med mange slike verk vil over tid få økt skattebelastning som følge av endringen. Dette må imidlertid ses i sammenheng med at disse kraftverkene hittil er overkompensert ved for høy rente som reduserer den samlede skattebelastningen på investeringen. Endringen vil ikke ha betydning for kraftverk som enten allerede er i eller aldri kommer i grunnrenteskatteoposisjon.

Forslaget vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser. Det vises til forslag om endring i skatteloven § 18–4 og i forskrift til skatteloven § 18–8–4.

19 Skatteplikt for underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån

19.1 Innledning

For låntakere med fastrentelån som ikke har tilknytning til låntakers næringsvirksomhet, er det antatt at det i dag ikke er hjemmel for å skattlegge eventuell underkurs (rentegevinst) som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse før rentebindingstidens utløp. Långiveren vil derimot ha fradragsrett for underkursen der utlånet har tilknytning til långiverens næringsvirksomhet. Låntakeren har dessuten full fradragsrett for overkurs ved innfrielse før utløpet av bindingstiden, uavhengig av om lånet har tilknytning til låntakerens næringsvirksomhet eller ikke.

Denne asymmetriske behandlingen av fastrentelån synes ubegrunnet. Løsningen etter gjeldende rett benyttes aktivt, og antagelig også effektivt, i finansnæringsens markedsføring av tilbud om fastrentelån overfor forbrukere.

Departementet foreslår å innføre skatteplikt for underkurs som långiver godtgjør låntaker ved førtidig innfrielse av fastrentelån også utenfor næringsvirksomhet, jf. forslag til skatteloven § 5–1 nytt tredje ledd.

19.2 Gjeldende rett

Fastrentelån er lån hvor rentesats, gebyrer og andre kostnader er bundet for hele lånets løpetid eller hvor slikt vederlag bare kan reguleres på bestemte tidspunkter. Slike låneavtaler sikrer fordringens verdifasthet for långiver og låntaker. Etter avtaler om fastrentelån er det vanlig at långiver kan kreve dekning av tap av renter og annet vederlag i bindingsperioden (overkurs) ved hel eller delvis nedbetaling før rentebindingstidens utløp (heretter benevnt førtidig innfrielse). Dette er aktuelt dersom det alminnelige rentenivået er lavere enn fastrenten på innfrielsestidspunktet. Tilsvarende er det vanlig at låntaker i samme utstrekning kan kreve godtgjørelse for den rentegevinst långiver oppnår (underkurs) ved førtidig innfrielse av fastrentelån. Dette er aktuelt hvor det alminnelige rentenivået er høyere enn fastrenten på innfrielsestidspunktet.

Avtaler om fastrentelån som inngås av finansinstitusjoner eller lignende institusjoner er særskilt regulert i lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) av 25. juni 1999 nr. 46 § 54 og til-

hørende forskrift 11. februar 2000 nr. 101 § 10.

For långivere som driver utlån som næring vil oppgjør ved førtidig innfrielse av fastrentelån inngå i beregningen av skattemessig gevinst eller fradragsberettiget tap på fordringer. For slike långivere vil låntakers tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) på grunn av lavere rentenivå utgjøre skattepliktig gevinst, jf. skatteloven §§ 5–30, jf. 9–2 første ledd bokstav d. På den annen side vil långivers utbetaling av underkurs som godtgjøres låntaker ved innfrielse av fastrentelån utgjøre fradragsberettiget tap ved realisasjon av fordringen, jf. skatteloven §§ 6–2, jf. 9–2 første ledd bokstav d.

For låntaker vil utbetaling av overkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån likestilles med fradragsberettigede gjeldsrenter, jf. skatteloven § 6–40. Synspunktet er at kostnadene ved å bli kvitt den høyere rentebelastning på det gamle lånet er en utgift til økning av den skattepliktige nettoinntekt (gjennom reduserte rentefradrag). Dette gjelder også dersom lånet innfris som ledd i konvertering til et nytt lån med lavere rente. Låntaker vil ha fradragsrett for overkurs/gjeldsrenter uansett om gjelden har tilknytning til låntakers næringsvirksomhet eller ikke.

For låntaker som har tatt opp fastrentelån i næringsvirksomhet vil mottatt underkurs ved innfrielse være skattepliktig inntekt vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5–30 annet ledd.

For låntaker som har fastrentelån utenfor næring er det lagt til grunn at det ikke er hjemmel for å beskatte låntaker for mottatt underkurs ved innfrielse av fastrentelån som inntekt vunnet ved kapital etter skatteloven § 5–1 første ledd. Gjeld antas i utgangspunktet ikke omfattet av skattelovens kapitalbegrep, og fordel vunnet ved gjeld er ikke skattepliktig med mindre det foreligger særlig hjemmelsgrunnlag. En slik hjemmel finnes i dag bare for valutagevinster ved innfrielse gjeld, jf. skatteloven § 9–9.

19.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett er underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån alltid fradragsberettiget hos profesjonelle, næringsdrivende långivere, men ikke

skattepliktig inntekt hos låntaker (forbruker) som har tatt opp lånet uten tilknytning til næringsvirksomhet. Samtidig vil slike låntakere ha full fradragrett ved eventuell innfrielse av fastrentelånet mot overkurs.

De asymmetriske løsninger etter gjeldende rett benyttes aktivt, og antagelig også effektivt, i finansnæringens markedsføring av tilbud om fastrentelån. En førtidig innfrielse av fastrentelån til underkurs er attraktiv for begge parter. Långiver får fradrag for tapet og kan låne ut pengene på nytt til høyere rente. Låntaker utenfor næringsvirksomhet mottar underkursen skattefritt. Den foreliggende asymmetri leder også til at førtidig innfrielse av fastrentelån utenfor næring blir skattemessig fordelaktig for låntaker uansett hvordan markedrenten utvikler seg.

Låntakers manglende skatteplikt for underkurs ved innfrielse av fastrentelån uten tilknytning til låntakers næringsvirksomhet synes utilsiktet og ubegrunnet.

Departementet foreslår derfor å innføre skatteplikt for underkurs som långiver godtgjør låntaker ved førtidig innfrielse av fastrentelån også utenfor næring.

Forslaget innebærer at man oppnår symmetrisk skattemessig behandling av inntekt og utgift knyttet til førtidig innfrielse av fastrentelån mellom pro-

fesjonelle långivere og låntakere som tar opp fastrentelån utenfor næring (forbrukere). Samtidig innføres symmetrisk behandling av låntakere generelt, slik at førtidig innfrielse av fastrentelån alltid vil medføre krav om inntektsføring av eventuell underkurs eller rett til fradrag for overkurs.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005. Det vises til utkast til skatteloven § 5–1 nytt tredje ledd.

19.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Underkurs ved innfrielse av fastrentelån oppstår når markedrenten øker sett i forhold til fastrenten som lånet er avtalt til. Med den siste tids rentereduksjoner antar departementet at innfrielse av fastrentelån til underkurs foregår i svært begrenset omfang. Forslaget anslås derfor å ha en begrenset provenyeffekt. Over tid vil innføring av skatteplikt på dette punktet imidlertid kunne gi en viss provenyøkning, da låntakerne ikke lenger vil kunne mota en skattefri gevinst.

Forslaget kan enkelt innarbeides i administrative rutiner og antas ikke å medføre administrative ulemper av betydning verken for långiverne, låntakerne eller ligningsmyndighetene.

20 Endringer i skattereglene for landbruket

20.1 Sammendrag

Departementet foreslår avvikling av en del av de særskilte skatteordningene for landbruket med virkning fra inntektsåret 2005. Dette gjelder reglene om dobbelt fradrag for føderådsytelser, det generelle fritaket for gevinstbeskatning ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt, samt reglene for inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk.

20.2 Tidligere behandling

20.2.1 Behandling i 2002

I Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) avsnitt 6.2 heter det blant annet:

«Regjeringen har lagt til grunn at endringen i jordbruksfradraget er et ledd i en prosess med sikte på omstilling og effektivisering av landbruket. Departementet har i tillegg vurdert om det også kan være grunn til å foreta visse justeringer av andre skatteordninger for landbruket blant annet med tanke på forenklinger av skattesystemet og økt skattemessig likebehandling i forhold til øvrige næringer. I et brev av 18. juli 2002 til Norsk Bonde- og Småbrukarlag, Norges Bondelag og Skattedirektoratet ble det anmodet om organisasjonenes og direktoratets vurderinger med hensyn til endringer av tre spesielle skatteordninger for landbruket. Dette gjelder reglene for inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk, fradrag for føderåd og realisasjon av landbrukseiendom. Departementet vil på et senere tidspunkt komme tilbake med en nærmere vurdering av enkelte særregler for landbruket.»

I brevet av 18. juli 2002 er det blant annet uttalt:

«- Føderåd

Den som mottar føderåd vil bli inntektsbeskattet for verdien av de løpende ytelsene. Den som yter føderåd får tilsvarende fradrag for kostnadene forbundet med føderådsytelsene.

I tillegg får overtaker iht. forskrift av 5. mars 1984 nr 1256 § 3 fjerde og femte ledd fradrag i form av avskrivninger, fordi den neddiskonterte

verdien («kapitalverdien») av de årlige ytelsene tillegges eiendommens kostpris og fordeles på samme måte som kostpris for øvrig. Dette innebærer at den del av føderådsverdien som legges på avskrivbare driftsmidler kan sies å gi dobbelt fradrag for samme utgift. Denne ordningen kan vanskelig begrunnes, men er innarbeidet i praksis. En endring antas å måtte skje i lovs form, og da antakelig mest hensiktsmessig ved at det i skattelovens saldoregler gis en bestemmelse om at kostprisen på avskrivbare driftsmidler ikke kan tillegges neddiskontert verdi av kåryteler etter nevnte forskrift.

– Realisasjon av landbrukseiendom

Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk er skattefri når realisasjonen finner sted eller avtales mer enn 10 år etter ervervet. Det stilles ikke krav til botid. Hvis realisasjonen skjer før det er gått 10 år etter ervervet, men etter 5 år, gis det fritak for skatt med en femdel av gevinsten for hvert hele år utover fem. Bestemmelsen omfatter grunn og bygninger, men ikke redskaper, besetning og avling. Skattefritaket gjelder også melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket.

Har gårdbrukeren spesialisert driften, kan eiendommen miste karakteren av alminnelig gårdsbruk. Det samme gjelder dersom virksomheten blir omfattet av sidevirksomhet av betydelig omfang. Blir våningshus avhendet separat med en naturlig arrondert tomt, reguleres skatteplikten av de alminnelige regler for bolig.

Etter Finansdepartementets vurdering har det generelle skattefritaket for gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom utenom generasjonsskifte en svak begrunnelse, og bør oppheves. Ved realisasjon som ledd i generasjonsskifte kan mye tale for at regelen videreføres, men da slik at overtakeren må videreføre skattemessige verdier på de overførte, avskrivbare eiendeler (kontinuitet). Dette innebærer at det ikke gis adgang til oppskrivning av avskrivningsgrunnlag for driftsbygninger og inngangsverdi for melkekvoter. For grunn (jord- og skogarealer) og våningshus, dvs for den ikke avskrivbare del av den faste eiendom, kan det ved generasjonsskifte overveies rett til oppskrivning til et nivå tilsvarende brutto avgiftsgrunnlag for beregning av arveavgift, evt. markedsverdi ved salg til full pris (uten fastsetting av avgiftsgrunn-

lag). Kriterier for generasjonsskifte må i tilfellet vurderes nærmere.

Ved realisasjon av gårdsbruk som ikke omfattes av et skattefritak bør de alminnelige regler for gevinstbeskatning av boligeiendommer komme til anvendelse for våningshuset med en naturlig arrondert tomt.»

Brevet av 18. juli 2002 hadde også et avsnitt om inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk, der det ble foreslått en omlegging fra regnskapsligging til prosentligging av slik bolig. Dette er ikke lenger en aktuell problemstilling.

20.2.2 De avgitte uttalelser i 2002

Fradragsreglene for føderådnytelse

Norsk Bonde- og Småbrukarlag har ingen kommentar til forslaget.

Norges Bondelag går i mot forslaget blant annet fordi dette vil redusere avskrivningsgrunnlaget for den som overtar en landbrukseiendom, og således vanskeliggjøre overtakelse av familieeiendommer. Dette vil heller ikke innebære noen forenkling av skattereglene.

Skattedirektoratet uttaler at en særregel for føderåd i jordbruket er svakt begrunnet. På den annen side vil en regelendring som foreslått neppe ha vesentlige forenklingsevirkninger på kort sikt.

Realisasjon av landbrukseiendom

Norsk Bonde- og Småbrukarlag går mot forslaget ut fra det grunnsyn at landbrukseiendommer ikke skal være noe spekulasjonsobjekt. Investeringer skal gjøres ut fra et langsiktig ønske om å eie og drive et bruk. Dersom det nå viser seg at forslaget om økning av konsesjonsgrensene fører til økt omsetning ut fra spekulasjonsmotiv, bør slike eiendommer unntas fra det generelle fritaket og underlegges alminnelige regler for gevinstbeskatning.

Norges Bondelag går i mot forslaget blant annet fordi dette innebærer at en ved realisasjon av gårdsbruk skjønnsmessig må fastsette hvor stor del av salgssummen som må anses å gjelde våningshuset. Slik sett vil dette neppe innebære noen forenkling av skattesystemet. Et annet moment er at skattefri gevinst ved salg av gårdsbruk bare unntaksvis vil være større enn tilsvarende skattefri gevinst ved salg av boligeiendom i samme distrikt. Endringen vil også kreve overgangsregler om oppregulering for alle med fem års eiertid ved ikrafttreddelsen.

Skattedirektoratet anfører at med de endrede konsesjonsgrensene som tilsier at et vesentlig større antall små bruk vil komme på salg, vil presset

mot skattefritaksreglen om hva som anses å være «alminnelig gårdsbruk» være økende. I den forbindelse vil det klart være ressursbesparende for etaten om det ble gitt regler som klarere presiserer hvilke bruk som omfattes av skattefritaksreglen.

Dersom gevinstbeskatningsreglene for boligeiendommer kommer til anvendelse for våningshuset med en naturlig arrondert tomt, vil fastsettelsen av en «riktig» utgangsverdi på våningshus med tomt kunne være problematisk. Selv om våningshuset i de fleste tilfeller vil omfattes av skattefrihet knyttet til botid, vil det være behov for en utgangsverdi på resten av gården. Det må således foretas en skjønnsmessig fordeling av det totale vederlag, noe som antas i betydelig grad å øke antallet konflikter mellom skattyter og likningsmyndighetene dersom det ikke gis klare retningslinjer for hvordan dette gjøres.

20.2.3 Skaugeutvalget i 2003 og St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skatterreform

I NOU 2003: 9 Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet, er det vist til at landbruksnæringen har flere særlige skatteordninger blant annet når det gjelder regler om et eget inntektsfradrag for jordbruket, for inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk, føderåd og realisasjon av landbrukseiendom. Utvalget mener at det ut fra et skatte- og avgiftspolitisk perspektiv er uheldig å ha en lang rekke særordninger for en bestemt sektor. Utvalget foreslår derfor å oppheve en lang rekke av de mindre særordningene for landbruket, slik at skatteinsentivene overfor landbruket konsentreres til inntektsfradraget. Det påpekes videre at det også for skogbruket finnes en rekke særskilte skatteordninger. Etter utvalgets vurdering er det vanskelig å se at det er spesielle hensyn som tilsier at en skal fravike prinsippet om næringsnøytralitet i beskatningen av skogbruket. Utvalget foreslår derfor å oppheve blant annet reglene om gjennomsnittsligning.

I høringen av Skaugeutvalgets utredning ytret landbruksorganisasjonene betydelig skepsis til disse forslagene.

I St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om Skatterreform, er det vist til at Skaugeutvalget foreslår å avvikle en del av de særskilte skattereglene for jordbruk og skogbruk. Dette gjelder reglene om inntektsbeskatning av våningshus, reglene om aktivisering av den kapitaliserte verdien av føderåd, skattefritaket ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og skat-

tereglene for skogavgift. Departementet går i stortingsmeldingen ikke konkret inn på de enkelte ordningene, men uttaler under avsnitt 5.5 blant annet at departementet vil vurdere nærmere de konkrete forslagene som utvalget har fremmet, og eventuelt komme tilbake med forslag om endringer på et senere tidspunkt.

I Innst.S. nr. 232 (2003–2004) har finanskomiteen ikke konkrete merknader til dette.

20.3 Departementets vurderinger og forslag

20.3.1 Føderåd

Føderåd er en form for pensjonsordning ved eierskifter innen landbruket, og innebærer at overdrageren betinger seg løpende naturalytelser i form av jordbruksprodukter, ved, fritt hus, strøm og lignende. Også kontantytelser kan være aktuelt. Overdrageren bli inntektsbeskattet for verdien av de løpende ytelsene. Den som yter føderåd får tilsvarende fradrag for kostnadene forbundet med føderådssystemene. I henhold til forskrift 5. mars 1984 nr. 1256 § 3 fjerde og femte ledd, tillegges den kapitaliserte verdi av de årlige ytelsene eiendommens kostpris og fordeles som kostpris for øvrig. Dette innebærer at det gis dobbelt fradrag for den del av føderådsverdien som legges på avskrivbare driftsmidler, og når føderådsverdien tillegges ikke-avskrivbare driftsmidler som senere gevinstbeskattes ved realisasjon. Ordningen med dobbelt fradrag er prinsipielt uheldig, og bør oppheves. Den løpende fradragrett for føderådssystemer bør videreføres, mens den kapitaliserte verdi av føderådssystemene ikke lenger tillates tillagt den nye eiers kostpris for eiendeler i næringen. Dette bør for øvrig også gjelde for føderåd som består av bruksretter og naturalia som representerer uttak/inntektsavståelser, uten å være noen reell utgift for den nye eieren.

Det bemerkes for orden skyld at den foreslåtte omleggingen ikke innebærer noen endring i adgangen til å regne den kapitaliserte verdi av føderådssystemer som en del av oppgjøret for eiendoms-overdragelsen. Endringen medfører bare at erververs kostpris til fordeling på de enkelte eiendeler som deres nye skattemessige inngangsverdi, skal være eksklusive kapitalisert verdi av føderådet.

Siden dagens ordning følger av langvarig og fast likningspraksis, bør innstrammingen skje ved en lovendring. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8–1 niende ledd. Endringen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

20.3.2 Gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom

Realisasjon av landbrukseiendom kan skje uten gevinstbeskatning når eieren har eid eiendommen i mer enn 10 år, jf. skatteloven § 9–3 sjette ledd. For realisasjon før det er gått 10 år, men etter fem år, gis fritak for en femdel av gevinsten for hvert hele år ut over fem. Skattefritaket omfatter gevinst på grunn og bygninger. Også avskrivbare bygninger omfattes, men ikke løsøre. Bare dersom våningshuset realiseres separat med en naturlig arrondert tomt, kommer skatteloven § 9–3 annet ledd til anvendelse med sin ettårsfrist for skattefritak for boliggevinst. I normaltillfellene der våningshuset følger jordbrukseiendommen for øvrig, gjelder den strengere tiårsregelen derfor også boligdelen av eiendommen.

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst ved realisasjon av næringsseiendom er skattepliktig inntekt. For næringsdrivende følger dette av skatteloven § 5–1 første ledd. Realisasjon av fast eiendom i andre næringer enn i landbruket vil være skattepliktig uavhengig av eiertiden. I forhold til dette har skattefritaket for landbrukseiendommer en svak begrunnelse, og innebærer en favorisering i forhold til andre næringsdrivende som selger seg ut av virksomheten. Fritaket gjelder for øvrig også gevinst som skyldes verdistigning ved fradragsførte investeringer på næringsseiendommen, for eksempel nydyrking av jord, veibygging og planting av skog, samt avskrivninger ut over verdifall på driftsbygninger.

Finansdepartementet foreslår at den generelle tiårsregel i landbruket avvikles fra 2005, slik at de vanlige gevinstskattereglene for næringsseiendom og boligeiendom blir gjeldende fullt ut. Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 9–3 sjette ledd.

Våningshus

Ved en opphevelse av skattefritaket ved 10-års eiertid bør våningshus på gårdsbruk med passende tomt kunne skilles ut og følge reglene om gevinstbeskatning av bolig eller fritidsbolig etter de generelle reglene. I dag kan boligeiendom selges skattefritt dersom eieren har brukt boligen som fast bolig i minst ett av de siste to årene før realisasjonen (ettårsregelen, jf. skatteloven § 9–3 annet ledd). Fritidsbolig er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt bygningen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen (femårsregelen, jf. skatteloven § 9–3 fjerde ledd). Bønder bør likestilles skattemessig med andre som eier og selger egen bolig og fritidsbolig. Finansdepartementet

legger derfor opp til at de generelle fritaksreglene for egen bolig- og fritidsbolig gjøres anvendelige også i landbruket.

Forslaget innebærer at ettårsregelen, evt. femårsregelen også skal omfatte våningshuset *med en naturlig arrondert tomt*. Departementet kan ikke se avgjørende praktiske eller ligningstekniske problemer knyttet til en slik avgrensning. Hva som anses som en naturlig tomt vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Ved en slik vurdering tas det hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi og lignende. Ved en gevinstberegning der boligdelen har skattefritak, mens næringsdelen ikke har det, må både en felles kostpris og et felles salgsvederlag for de to delene fordeles forholdsmessig etter verdien av hver av delene (på henholdsvis ervervs- og salgstidspunktet).

Ved realisasjon av bare ubebygd del av eiendommen, f.eks. av jordarealet, vil boligbeskatningsregimet ikke gjelde. Boligregimet vil heller ikke gjelde for ubebodd eiendom eller for bygning som bebos av andre enn eieren, for eksempel en føderådbygning.

Departementet bemerker for øvrig at det bare er fast bolig på jordbrukseiendom som regnskapslignes og som anses som en integrert del av landbrukseiendommen. En bondes egen, privatbrukte hytte i utmarken, og skogeiers våningshus i skogen, blir altså prosentlignet og faller allerede i dag inn under gevinstskattereglene for hytter og boliger, dersom de selges separat fra den samlede eiendom. Ved samlet salg av hele eiendommen inklusive slik hytte eller fast skogsbolig, anvendes i dag tiårsregelen på hele eiendommen. Ved en opphevelse av tiårsregelen vil femårsregelen kunne anvendes på hyttedelen, og ettårsregelen på skogsboligdelen, også ved samlet eiendomssalg.

Etter ligningspraksis kan inntil to utleiehytter inngå i jordbruks- eller skogbruksvirksomheten, mens flere enn to utleiehytter regnes som egen næring. Bare førstnevnte tilfelle blir påvirket av omleggingen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9–3 annet ledd.

Familieoverdragelser

Departementet har ikke funnet grunn til å unnta familieoverdragelser eller lignende fra den nye gevinstskatteplikt etter lengre eiertid. Det forhold at den gamle eiers kostpris kan ligge mange år tilbake i tid, at overdragelsen skjer til en slektning som har krav på å få overta eiendommen i kraft av odelsrett, og at slik overdragelse gjerne skjer til underpris (inklusive evt. åsetesavslag), tilsier etter departementets syn ingen innskrenkning i gevinstskatteplikten. Ved salg til underpris vil for øvrig den be-

regnede gevinst bli mindre av seg selv. Om oppregulering av historisk kostpris ved overgang til alminnelige gevinstbeskatningsregler, se nedenfor.

Oppregulering av inngangsverdi som overgangsordning

For å beregne selgers gevinst ved realisasjonen må det fastsettes en inngangsverdi på eiendommen. Det må her tas stilling til om det skal åpnes for oppregulering per 1. januar 2005 for eier som kunne ha solgt skattefritt etter de gamle reglene. Problemstillingen er langt på vei om urealisert verdistigning under et skattefritt regime skal vernes mot gevinstbeskatning også etter innstrammingen av dette regimet, slik at innstrammingen bare vil gjelde verdistigning etter regimeskiftet.

Departementet foreslår at det gis adgang til en sjablonmessig oppregulering for tidsrommet fra nåværende eiers erverv frem til 31. desember 2004, og at departementet får hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser. I Ot.prp. nr 16 (1991–1993) ble det i avsnitt 3.2.2 foreslått en sjablonmessig oppregulering i samsvar med den *generelle prisutvikling for gårdsbruk og skogbruk*. Departementet mener dette kan være en hensiktsmessig løsning, og tar sikte på å fremskaffes nødvendig grunnlagsmateriale for utarbeidelse av oppreguleringssatser for tiden fra de aktuelle ervervsår til 2004. Fordelen med oppregulering i samsvar med dette er at en, i motsetning til en oppregulering til en skjønnsmessig markedspris pr 31. desember 2004, kan bruke tidligere kostpris som utgangspunkt, samt at en unngår behov for taksering av den enkelte eiendom.

Departementet legger til grunn at blant annet likhetshensyn tilsier at slik oppregulering som foreslått, ikke bør omfatte boligdelen. En slik avgrensning vil ha ligningstekniske fordeler. I tillegg kommer den omstendighet at en oppregulering i forhold til våningshuset bare ville være relevant i et fåtall av unntakstilfeller der huset ikke kan realiseres skattefritt på grunn av manglende botid, jf. ettårsregelen.

For avskrivbare driftsbygninger vil en alminnelig oppskrivning av kostpris gi en uønsket adgang til avskrivning om igjen av de samme driftsmidler. Slike bør derfor ikke kunne oppskrives.

Det vises til utkast til overgangsregel til skatteloven § 9–3 sjette ledd.

20.3.3 Inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk

Det vises til kapittel 3 der departementet har foreslått en avvikling av inntektsbeskatningen av fordel ved egen bolig og fritidseiendom fra 1. januar 2005.

Etter gjeldende regler blir eierens bolig på gårdsbruk (våningshus) normalt regnskapslignet. Dette innebærer at gårdbrukeren lignedes for brutto utleieverdi av huset samtidig som det gis fullt fradrag for vedlikeholdsutgifter mv.

Departementet finner at en opphevelse av fordelsbeskatningen for bolig også bør omfatte våningshus på gårdsbruk, slik at gjeldende ordning med regnskapsligning av slik bygning oppheves fra 2005. At beskatningen av slik inntekt opphører, innebærer også at fradragsretten for driftsutgifter (vedlikehold, forsikring osv) på våningshuset faller bort.

Ved regnskapsligning av våningshus har eierne ikke kunnet benytte seg av skattefritakene for utleieinntekter som gjelder eiere av prosentlignede boliger. Ved avvikling av prosentligning er det forutsatt at disse begrensede skattefritakene for kontante utleieinntekter skal videreføres. Denne ordningen vil da også gjelde egen bolig i jordbruket. Det vises til avsnitt 3.3.4 ovenfor.

Det vises til lovforslag vedrørende skatteloven §§ 6–11, 6–15 og 8–1 fjerde ledd.

20.3.4 Avvikling av gjennomsnittsligning i skogbruket

Generelt

Som hovedregel skal inntekt av skogbruk fastsettes til det beløp som utbyttet har utgjort i gjennomsnitt for de siste fem årene, jf. skatteloven § 14–81.

Finansdepartementet foreslår at ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt oppheves. Dette er i samsvar med forslaget i NOU 2003: Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet, avsnitt 7.3.4.7. I forbindelse med høringen som ble foretatt i den anledning, jf. departementets høringsbrev 12. februar 2003, er det avgitt blant annet disse uttalelsene:

Norsk Bonde- og Småbrukarlag støtter forslaget. Med dagens skattesystem er det svært få som kommer opp i særlig høy marginalsatt, selv om de hogger mye i skogen ett år og så holder opp noen år.

Norges Bondelag anfører blant annet at hovedformålet med gjennomsnittsligning er å jevne ut inntekten over tid fordi avvirkningen av skog typisk ikke er like stor det enkelte år. Dette gjelder enda mer i dag hvor størstedelen av avvirkningen skjer ved hjelp av entreprenører. Bondelaget er derfor mot forslaget.

Norges Skogeierforbund anfører blant annet at gjennomsnittsligningen har mindre betydning i dag

enn tidligere, men dekker fortsatt to viktige forhold. Slik utviklingen har vært er det stadig flere skogbrukere som samler opp og hogger sjeldnere, men større kvantum når de hogger. Selv om mange får skoginntekt beskattet som kapitalinntekt, vil periodevis hogst da kunne bli «straffet» med toppskatt. Også i forbindelse med oppstart og avbrudd av skogbruksvirksomhet har gjennomsnittsligningen en viktig betydning.

Norskog anfører at gjennomsnittsligning først og fremst har betydning ved høye marginalsatt og store inntektssvingninger. I spesielle situasjoner som ved opprydding etter større stormfelling, insektangrep, skogbranner og lignende vil det imidlertid fortsatt være behov for utjevning av skoginntekten. Så fremt utjevningsordninger for mer ekstraordinære situasjoner blir etablert, er ikke opprettholdelse av gjennomsnittsligning av stor betydning for skogbruket.

Begrunnelse for forslaget

Det er flere begrunnelser for å avvikle gjennomsnittsligningen i skogbruket. Det antas å være et sted mellom 35 000 og 40 000 særskilt lignet skogeiendommer her i landet. Gjennomsnittsligning av disse er en administrativt og skjemamessig tung ordning, og en fjerning av regelverket vil derfor medføre betydelige lettelser for skatteetaten. Behovet for utjevning som ble lagt til grunn da ordningen ble opprettet, falt mer eller mindre bort gjennom avviklingen av det progressive skattesystem i forbindelse med skattereformen av 1992. Den flate, alminnelige sats på 28 prosent inntektsskatt, behøver ingen utjevning. Snarere er det slik at en prosentvis flat skattebelastning bør svinge med inntekts størrelse, slik at skatten av årets inntekt gjøres opp fullt ut for hvert år.

I dagens bruttoskattesystem med personinntekt (delingsmodellen) er det en viss progressivitet. Det samme gjelder den foreslåtte skjermingsmodellen i skattereformen. Men heller ikke dette kan begrunne en alminnelig gjennomsnittsligning i skogbruket. Ved ujevn avvirkning vil skogeieren (både i delingsmodellen og i skjermingsmodellen) samtidig spare opp negativ personinntekt til fremføring mot senere års positiv personinntekt. Denne fremføringen, som gjelder uten tidsbegrensning, vil så begrense bruttoskattegrunnlaget i de(t) år da den oppsamlede tilvekst avvirket. Valg av avvirkningstakt vil dermed, ved adgang til å fremføre negativ personinntekt, ikke påvirke beskatningen dersom kontantstrømmen ved produksjonen uansett er den samme.

Kontantstrømmen kan imidlertid variere ved

valg av ulik avvirkningstakt, typisk gjennom stordriftsfordeler ved en sjelden avvirkning. Dette kan eventuelt gi bruttobeskatning etter bortfall av gjennomsnittsligningen. Slik ekstragevinst som følge av utnyttelse av stordriftsfordeler bør imidlertid ikke utjevnes gjennom skattesystemet. Dette er heller ikke tilfelle for andre næringer.

Skogeierne har også adgang til å velge hvor mye som skal settes av med fradragsrett på skogavgiftskonto (mellom 4 og 40 prosent av virkesomsetningen). I praksis kan også dette utnyttes i utjevningssøyemed, ved at inntektsbeskatning flyttes fra avvirkningsåret til senere år da det skjer godkjent utbetaling fra kontoen.

For nye skogeiere, som ennå ikke har opparbeidet fremførbar, negativ personinntekt, kan forsert avvirkning i noen tilfeller gi bruttobeskatning dersom gjennomsnittsligningen faller bort, f.eks. ved avvirkning av oppsamlet tømmeriltvekst fra forrige eiers eiertid for å skaffe finanskapital til finansiering av eiendomsovertakelsen. Selv om behovet for finansiering medfører forsert avvirkning, bør ikke slike tilpasninger ut fra likviditetsbehov legge foringer for skattesystemet. Det vises til at ordningen med variabel avsetning av skogavgift kan gi en betydelig utjevningseffekt også for helt ferske skogeiere. Allerede i dag er det adgang til å få utbetalt inntænde midler på skogavgiftskonto uten å anvende dem til investeringer, dersom investeringsbehovet for tiden anses oppfylt på skogeiendommen. Utjevningseffekten oppnås ved at beskatningen av tilsvarende driftsoverskudd forskyves fra avsetningsåret til utbetalingsåret.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 14–81.

Underskudd

På grunn av gjennomsnittsligningen gjelder det særregler for underskudd i skogbruket. Årets underskudd inngår som et negativt beløp i gjennomsnittsberegningen, og netto underskudd etter gjennomsnittsligning et år kan trekkes fra i andre inntekter som skogeieren måtte ha samme år. Men det er ingen fremføringsadgang utover det som gjennomsnittsligningen selv gir adgang til. Årets underskudd etter gjennomsnittsligning kan altså ikke fremføres til fradrag i senere års inntekter.

Etter avvikling av gjennomsnittsligningen legger Finansdepartementet til grunn at de vanlige underskuddsregler skal gjelde også for skogbruksunderskudd. Det vil si at årets underskudd fra og med 2005 kan fremføres på vanlig måte.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 14–6 første ledd siste punktum, § 14–6 femte ledd og § 14–7 tredje ledd.

Overgangsordning

En oppheving av skogbrukets gjennomsnittsligning fra 2005 vil medføre at de aller fleste skogeiere i overgangen, etter at ligningen for 2004 er fullført, vil ha enten et gjennomsnittsoverheng eller et gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste (inntil fire) års skattlagte årsinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske årsinntektene fra skogsdrift i de samme årene. Beskatningen i disse årene (2001–2004) har da i sum vært høyere enn de faktiske årsinntektene i samme periode. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Ved avbrudd av gjennomsnittsligning i dag, f.eks. for den gamle eier ved generasjonsskifte, går de gjeldende regler ut på at beskatningen ved gjennomsnittsoverheng ikke kompenseres ved noen fradragsadgang. Dette gjelder uansett beløpets størrelse. Underbeskatningen i form av gjennomsnittsunderheng blir heller ikke reversert ved noe inntektstillegg, så lenge underhengen utgjør inntil 15 000 kroner. Gjelder underhengen 15 001 kroner eller mer, tas hele beløpet med som et inntektstillegg. Dette tillegget fordeles på de inntil fire årene som underbeskatningen gjelder, og fordrer en administrativt krevende endring av ligning bakover i tid. Terskelvirkningen på nivået 15 000 kroner i gjennomsnittsunderheng medfører utstrakt skatteplanlegging forut for overdragelse av skogeiendom, for å utnytte det skattefritaket på 15 000 kroner som ligger i dette regelverket.

Finansdepartementet legger til grunn at ved en lovbestemt avvikling av gjennomsnittsligningen bør det verken bli noe overheng uten fradragsrett eller noe underheng uten skatteplikt. Flere hensyn gjør det svært lite hensiktsmessig å utarbeide detaljerte overgangsreglene. Disse bør derfor enkelt utformes slik at gjennomsnittsoverheng blir et inntektsfradrag for 2005, med vanlig fremføringsadgang når skattyteren ikke har inntekt til å utnytte fradraget med en gang. Gjennomsnittsunderheng blir et inntektstillegg for 2005, uten noe skattefritt beløp.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 14–81.

20.4 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene

20.4.1 Økonomiske virkninger av de foreslåtte omleggingene

Samlet anslås de foreslåtte endringene i skattereglene for landbruket å gi en lettelse for næringen og et provenytap for det offentlige på om lag 30 mill. kroner. Endringene må også sees i sammenheng med øvrige skatteendringer i budsjettet for 2005.

En avvikling av regnskapsligningen av våningshus anslås isolert sett å gi en lettelse for næringen.

En oppheving av de særskilte realisasjonsreglene for gårds- og skogbruk vil generelt gi en innstramming. Dette skyldes økt skatt ved realisasjon av næringseiendommen. Våningshus med arrondert tomt foreslås beskattet etter de alminnelige reglene for realisasjon av boliger, noe som isolert gir en lempning.

Det er ikke kjent hvor stor andel av føderådsselselsene som kapitaliseres og dermed avskrives, men samlet skatteeffekt (bl.a. på grunn av lave avskrivningssatser og få skattepliktige realisasjoner) antas å være beskjeden.

Å oppheve gjennomsnittsligningen vil gi en innstramming for skogbruksnæringen. Dette skyldes hovedsakelig at gjennomsnittsligningen åpner for tilpasninger ved avbrudd og ved påbegynnelse og ordninger i tillegg innebærer en skattekreditt.

20.4.2 Administrative konsekvenser av de foreslåtte omleggingene

Etter at det fra 2003 bare skal leveres en næringsoppgave fra hver næringsdrivende, er det på grunn

av de spesielle reglene for jord- og skogbruk, blitt nedlagt store ressurser med hensyn til å lage nødvendige innrapporteringsmuligheter for disse. Fjerning av en eller flere av spesialordningene vil gi betydelige forenklinger i forhold til skjemaverk og datasystemer.

Når det gjelder våningshus innebærer regnskapsligningen blant annet at skattyter kan kreve fradrag for faktiske vedlikeholdsutgifter. Ligningen i denne forbindelse medfører et betydelig arbeid. En omlegging som blant annet innebærer at det ikke lenger kan kreves fradrag for konkrete vedlikeholdsutgifter vil gi administrative forenklinger. Dette gjelder selv om denne fradragsavskjæringen for våningshus vil medføre visse kontrollproblemer i forhold til den fortsatte fradragsrett for vedlikehold på driftsbygninger.

Jord- og skogbrukseiendommer kan i dag selges skattefritt etter 10-års eiertid. Ordningen legger beslag på ikke ubetydelige ressurser, og den økte konsesjonsgrense som trådte i kraft per 1. januar 2004, vil øke antall tilfeller som krever kontroll og oppfølging. Det er derfor grunn til å anta at en opphevelse av ordningen vil innebære merkbare ressursbesparelser. Det samme gjelder en avvikling av ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt. En omlegging i forhold til fradrag for føderådssytelser vil imidlertid bety lite med hensyn til administrative besparelser.

Utvidet gevinstskatteplikt vil medføre behov for fastsetting av selgers kostpris, samt evt. fordeling av kostpris og vederlag på næringsdel og boligdel i flere tilfeller enn tidligere.

21 Teknisk tilpasning av skattelovgivningen i tilknytning til tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene

21.1 Innledning

Fra og med 1999 har alle skatteinntekter fra etterskuddspliktige (aksjeselskaper mv.), med unntak for naturressursskatten, tilfalt staten. Som kompensasjon for bortfallet av skatten fra etterskuddspliktige ble personskattøren til kommunene øket.

I stortingsmeldingen om tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene fra Kommunal- og regionaldepartementet fremmes forslag om system for tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene. Saken ble omtalt i Kommuneproposisjonen som ble fremlagt for Stortinget i mai i år. Stortingsflertallet sluttet seg i hovedsak til departementets tilrådninger, men ønsket samtidig en utredning av flere alternativer for tilbakeføring av selskapsskatten. Kommunalkomiteens medlemmer fra Høyre, Fremskrittspartiet og Kristelig Folkeparti forutsatte blant annet i innstillingen (Innst. S. nr. 255 (2003–2004)) at tilbakeføringen av en andel av selskapsskatten skulle begynne å virke fra 2005. Tilføring av midler i 2005 og 2006 til kommunene må skje som rammetilskudd og ikke som skatteinntekter. Gjeldende betalingsordning for etterskuddspliktige legger opp til innbetalinger av skatten i to terminer i ligningsåret og med et etteroppgjør etter at ligningen foreligger på høsten i ligningsåret. Det felleskommunale skattefondet vil først ha fått tilført alle midler for det gjeldende inntektsår når ligningen for etterskuddspliktige foreligger. Når Stortingets vedtak om fordelingskriterier mellom kommunene av det felleskommunale skattefondets andel av etterskuddsskatten foreligger, vil det kunne utarbeides endelige beregninger av hva den enkelte kommune skal få av inntekter. Fra 2007 kan inntektene tilføres som en andel av den skatt som er utlignet for etterskuddspliktige skattytere.

I denne proposisjonen fremmes forslag om lovtekniske tilpasninger for å hjemle at en andel av skatten fra etterskuddspliktige skal kunne tilføres kommunene. Det vises til nærmere omtale av saken i stortingsmeldingen om tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene.

21.2 Departementets vurderinger og forslag

Formålet med de forslag som fremmes her er å etablere et formelt grunnlag for at kommunen skal kunne tilføres en andel av skatten som innbetales fra etterskuddspliktige. Kommunene får i dag, med unntak for naturressursskatt, ikke skatteinntekter fra etterskuddspliktige skattytere. Etterskuddspliktige skattytere er de selskaper mv. som er unntatt fra plikten til å svare forskuddsskatt i medhold av skattebetalingsloven § 2. Dette gjelder blant annet aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper, allmenningskasser og selskaper og innretninger med eget styre. De endringer som foreslås vil ikke påvirke disse selskapenes skattemessige stilling. Det er bare den etterfølgende fordelingen av den skatt som utlignes på disse selskapene som vil bli påvirket om forslaget vedtas.

Departementet foreslår at det etableres en ny felles kommunal skattekreditor – det felleskommunale skattefondet. Kommunene vil bli tilført skatteinntekter fra denne skattekreditoren i begynnelsen av året etter ligningsåret. Det vil si at for inntektsåret 2005 vil midlene kunne bli tilført kommunene i begynnelsen av 2007. Det felleskommunale skattefondet vil bli tilført midler etter hvert som de etterskuddspliktige innbetaler skatten. Midlene foreslås overført en konto i Norges Bank, hvor de vil bli stående frem til fordeling mellom kommunene. Begrunnelsen for dette er at kommunene skal få tilført midler fra de etterskuddspliktige gjennom en fordelingsnøkkel basert på fordelingen av arbeidsplasser i private foretak. For årene 2005 og 2006 vil kommunene få tilført midler gjennom at det legges inn et element i rammetilskuddssystemet. Systemet vil dermed kunne innføres allerede fra 2005.

Det er Stortinget som skal vedta den andelen av skatten fra etterskuddspliktige som skal tilføres det felleskommunale skattefondet. I skatteloven § 1–2 er det fastsatt hvem som pålegges skatt til henholdsvis kommunen, fylkeskommunen og staten. Da man tidligere hadde skattefordelingsfondet, var det Stortinget som fastsatte den satsen som skulle legges til grunn ved utlikning av fellesskatten. Det vil ikke være praktisk at noen andre enn Stortinget skal fastsette hvilken andel av etterskuddsskatten

som skal tilfalle kommunene. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 1–2 tredje ledd endres slik at det fremgår at Stortinget pålegger skatt til staten og det felleskommunale skattefondet. Vedtak om fastsettelse av hvilken andel av skatten fra etterskuddspliktige som skal overføres det felleskommunale skattefondet bør fremgå av skatteloven § 15–2 i et nytt annet ledd.

Skattebetalingsloven inneholder i § 44 en bestemmelse om fordeling mellom skattekreditorene av innbetalt skatt fra etterskuddspliktige skattytere. Det felleskommunale skattefondet skal som nevnt være en selvstendig skattekreditor, og dette må fremkomme av skattebetalingsloven § 44 nr. 1 første punktum. Nærmere regler om gjennomføringen av fordelingen til fondet vil bli fastsatt i forskrift i

medhold av skattebetalingsloven § 44 nr. 1 andre punktum.

Departementet foreslår videre at skattebetalingsloven § 44 nr. 1 gis et tillegg som fastsetter at Stortinget vedtar hvordan midlene på det felleskommunale skattefondet skal fordeles mellom kommunene.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 1–2 og § 15–2 og skattebetalingsloven § 44. Endringene bør tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

I skattevedtaket foreslås også endringer i flere bestemmelser for å innpasse det felleskommunale skattefondet i vedtaket. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts-, og tollvedtak.

22 Fritak for gevinstbeskatning ved førtidig innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner

22.1 Bakgrunn

Finansdepartementet fikk i 1965 fullmakt til å utstede grunnkjøpsobligasjoner som oppgjør for offentlig erverv av grunn. Grunnkjøpsobligasjonene ble utstedt i form av sertifikater lydende på et antall obligasjoner a kr 100. I skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd ble det samtidig fastsatt at gevinst ved avhendelse av fast eiendom eller varig bruksrett til fast eiendom fritas for skattlegging i den utstrekning skattyteren mottok statens grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten, og ble sittende med obligasjonene til forfallstid.

Adgangen til å utstede grunnkjøpsobligasjoner var ment å lette finansieringen av det offentliges erverv av grunn, blant annet med sikte på lettere å få grunneiere med på større landavståelser. For å hindre at ordningen skulle gi økt etterspørsel etter varer og tjenester ønsket en å gjøre obligasjonene så fordelaktige at grunneierne fant det formålstjenlig å bli sittende med dem til de forfalt. For å oppnå dette målet fant departementet det hensiktsmessig å innrømme skattemessige fordeler.

Ordningen ble avvirket 1. januar 1992. For oppgjør avtalt før denne dato hadde Finansdepartementet inntil utgangen av 1998 fortsatt fullmakt til å utstede grunnkjøpsobligasjoner. Det har imidlertid ikke blitt utstedt grunnkjøpsobligasjoner siden september 1996.

Som et ledd i skattereformen i 1992 foreslo departementet i Ot. prp. nr. 35 (1990–91) å oppheve de fleste særregler om rett til betinget skattefritak for gevinster. Om særregelen i skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd, het det i proposisjonen bl.a. følgende:

«Da departementet ikke kan se særlige hensyn som taler for å opprettholde dagens særordning for Statens grunnkjøpsobligasjoner, foreslås § 42 tolvte ledd opphevet med virkning fra og med 1. januar 1992.

Ved realisasjon av fast eiendom eller varig bruksrett i fast eiendom etter 1. januar 1992, blir vederlag i form av Statens grunnkjøpsobligasjoner etter forslaget å behandle likt med andre former for vederlag.»

Skatteloven § 42 tolvte ledd ble opphevet ved lov 20. juli 1991 nr. 54 med virkning fra og med 1.

januar 1992 som foreslått. Det ble samtidig fastsatt en overgangsregel som lyder:

«Gevinst realisert ved avhendelse av fast eiendom eller varig bruksrett til fast eiendom innen 1. januar 1992 fritas for skattlegging i den utstrekning skattyteren har mottatt Statens grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten og blir sittende med obligasjonene til forfallstid. Skal det etter lånevilkårene betales avdrag på obligasjonene og skattyteren krever innløsning før alle avdrag er betalt, innrømmes skattefrihet for den del av gevinsten som svarer til de betalte avdrag. For øvrig blir ved innløsning den del av gevinsten som svarer til de innløste obligasjoner å medregne ved inntektsligningen for det år innløsningen skjer. Foretas innløsning etter eierens død av dødsbo, arving eller ektefelle, skal gevinsten på tilsvarende måte regnes som inntekt for innløseren.»

Norges Bank forvalter ordningen på vegne av Finansdepartementet. For 2004 betaler Finansdepartementet 230 000 kroner for dette. I tillegg bruker Finansdepartementet ressurser på oppfølging og regnskapsføring. Administrasjonsomkostningene pr. obligasjon vil øke etter hvert som volumet i ordningen reduseres.

Pr. 31. desember 2004 vil det bare være 45 obligasjonseiere igjen for hvem forfallstiden fortsatt vil løpe. Siste forfall for gjenværende obligasjoner er 1. juli 2008. Finansdepartementet anslår at dersom ordningen kan avvikes i 2004 vil det innebære en kostnadsbesparelse på omkring 750 000 kroner over perioden 2005–2008.

På denne bakgrunn har Norges Bank, på vegne av staten ved Finansdepartementet, i brev av 18. mai 2004 fremsatt tilbud overfor de gjenværende innehaverne av statens grunnkjøpsobligasjoner om førtidig innløsning av obligasjonene.

Tilbudet er fremsatt under forutsetning av at det fremmes forslag om lovendring som vil innebære fritak fra skatteplikt for den underliggende gevinsten knyttet til realisasjon av grunneiendommen. Tilbudet om innløsning forutsetter at innløsningen i så fall må skje innen 31. desember 2004. Det er eksplisitt forutsatt at avkastning på obligasjonene fortsatt vil være skattepliktig på vanlig måte.

Obligationseierne er tilbudt en innløsningskurs

beregnet på bakgrunn av rentene i annenhåndsmarkedet for statspapirer. Ettersom dagens markedsrenter er vesentlig lavere enn kupongrentene på grunnkjøpsobligasjonene, vil en beregnet markedskurs ligge godt over pålydende innløsningskurs. For å øke sannsynligheten for at obligasjonseierne aksepterer tilbudet er de tilbudt en kompensasjon på 1 prosentpoeng ut over beregnet markedskurs. Dersom alle aktuelle obligasjonseiere aksepterer tilbudet vil dette påslaget til sammen utgjøre om lag 30 000 kroner.

Norges Bank har opplyst at pr. 15. juni 2004 hadde 87 prosent av de aktuelle obligasjonseiere akseptert tilbudet.

22.2 Departementets vurderinger og forslag

Ved forfallstid for de gjenværende grunnkjøpsobligasjoner senest 1. juli 2008, vil det ikke påløpe noe proveny til staten for gevinster knyttet til det underliggende salg av grunneiendommer. Sannsynligheten for at gjenværende obligasjonseiere foretar førtidig og skatteutløsende innløsning av grunnkjøpsobligasjoner i løpet av de kommende par år, er ikke særlig stor.

Etter departementets oppfatning står administrasjonsomkostningene som vil påløpe ved opprettholdelse av ordningen de gjenværende år, ikke i forhold til hovedformålet med å opprettholde den, dvs. oppnåelse av endelig bortfall av skatteplikt for obligasjonseierne. Ettersom formålet med et tilbud om førtidig innløsning er å spare staten for kostnader for en ordning som ikke skal gi proveny, er det rimelig at heller ikke slik førtidig innløsning skal utløse skatteplikt.

På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner innen 31. desember 2004 ikke skal utløse beskatning for den underliggende gevinsten knyttet til realisasjon av grunneiendom, selv om den av-

talte forfallstid fortsatt løper. Forslaget innebærer at den overgangsregel til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd som ble fastsatt ved lov 20.juli 1991 nr. 54 må endres.

Forslaget er begrenset til grunnkjøpsobligasjoner som omfattes av overgangsregelen til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd, dvs. som er ervervet ved realisasjon av grunneiendom før 1. januar 1992. Det er bare i disse tilfellene eventuell førtidig innløsning av obligasjonene kunne utløse den betingede skatteplikt for gevinsten ved den forutgående grunnavståelsen.

Forslaget omfatter ikke overkurs ved innløsning av obligasjonene. Spørsmålet om skatteplikt for overkurs ved innløsning av obligasjonene er ikke eksplisitt regulert i ovennevnte overgangsregel. Spørsmålet er heller ikke omhandlet i forarbeidene. Bruken av ordene «gevinst» og «gevinsten» i overgangsregelen til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd må imidlertid forstås slik at det siktes til gevinsten ved realisasjonen av den faste eiendommen, og ikke en senere gevinst knyttet til innløsning av obligasjonene. Spørsmålet reguleres da av de generelle regler for beskatning av overkurs på obligasjoner. Standpunktet underbygges gjennom henvisning til at lovgiver har forutsatt at de alminnelige regler skal gjelde ved beskatning av løpende avkastning på obligasjonene (kupongrente).

For obligasjoner eid i virksomhet vil gevinst være skattepliktig i henhold til skatteloven § 5–1 første ledd. Utenfor virksomhet skilles det mellom mengdegjeldsbrev og øvrige typer, jf. skatteloven § 9–3 første ledd bokstav c. Departementet legger til grunn at statens grunnkjøpsobligasjoner er å anse som mengdegjeldsbrev. Dette innebærer at kursgevinsten ved realisasjon av obligasjonen vil være skattepliktig inntekt også utenfor virksomhet, jf. skatteloven § 5–1 annet ledd.

Forslaget vil ikke ha provenymessige virkninger, og vil innebære administrative besparelser.

Det vises til utkast til endringer i overgangsregel til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd i lov 20. juli 1991 nr. 54.

23 Lavere verdsettelse av børsnoterte aksjer og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen

23.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om formuesverdsettelse av børsnoterte aksjer og verdipapirfondsandeler. Børsnoterte aksjer skal etter gjeldende rett i hovedregelen verdsettes til kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Verdipapirfondsandeler skal verdsettes til fastsatt andelsverdi per 1. januar i ligningsåret. Departementet foreslår at alle børsnoterte aksjer skal verdsettes til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret, og at verdipapirfondsandeler skal verdsettes til 65 prosent av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret. Dermed blir det lik verdsettelse ved formuesbeskatningen av alle typer aksjer (bortsett fra aksjer i boligaksjeselskaper) og verdipapirfondsandeler.

23.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 4–12 første ledd verdsettes børsnoterte aksjer i hovedregelen til kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs verdsettes til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–12 annet ledd.

Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper skal etter skatteloven § 4–12 tredje ledd verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal i utgangspunktet verdsettes til 65 prosent av antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret, men kan kreves verdsatt til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret dersom skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi, jf. skatteloven § 4–12 fjerde ledd.

Også for grunnfondsbevis gis det en reduksjon ved formuesverdsettelsen. Etter skatteloven § 4–12 sjette ledd verdsettes grunnfondsbevis til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 65 prosent av den antatte salgsverdi.

Formue i form av andeler i verdipapirfond verd-

settes til fastsatt andelsverdi per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–12 sjuende ledd.

23.3 Departementets vurderinger og forslag

I St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skatterreform uttalte departementet på side 133:

«Departementet legger opp til at formuesskatten halveres i løpet av 2006 og 2007, og at den deretter trappes videre ned med sikte på avvikling. Nedtrappingen av formuesskatten må ses i sammenheng med innføringen av aksjonærmodellen, jf. kapittel 8. Disse endringene vil bidra til at beskatningen av kapital i større grad vris fra skatt på beholdning til skatt på overskudd. Departementet mener det er bedre, både nærings- og fordelingspolitisk, å skattlegge kapitalen når den tas ut på personlig hånd.»

Departementet uttalte også i meldingen på side 134:

«Det legges opp til å starte nedtrappingen av formuesskatten i 2006, samtidig med at aksjonærmodellen innføres.

Departementet foreslår å gjennomføre letelsen i formuesskatten hovedsakelig ved å kombinere reduserte satser og økte innskapspunkt. Det kan også bli aktuelt med en felles reduksjonsfaktor for alle aksjer ved verdsetting. En generell verdsettingsregel for aksjer vil sikre at norske og utenlandske aksjer likebehandles i tråd med prinsippet om fri bevegelighet av kapital m.m. over landegrensene.»

Departementet har kommet til at nedtrappingen av formuesskatten bør innledes allerede i 2005, ved at det innføres en felles reduksjonsfaktor ved formuesverdsettelsen av alle aksjer og verdipapirfondsandeler. Dette betyr at alle børsnoterte aksjer skal verdsettes til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret, og ikke til 100 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret som etter den någjeldende hovedregelen for børsnoterte aksjer. Verdipapirfondsandeler skal etter forslaget verdsettes til 65 prosent av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret, mot tidligere 100 prosent av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret. For ikke-børsnoterte

aksjer, aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs og grunnfondsbevis medfører forslaget ingen endring.

Som nevnt i St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform må nedtrappingen av formuesskatten ses i sammenheng med innføringen av aksjonærmodellen. En styrking av privat norsk eierskap gjennom en reduksjon av formuesskatten er en viktig del av forslaget til skattereform som legges fram i denne proposisjonen.

En felles reduksjonsfaktor ved formuesskatteligningen for alle aksjer vil også sikre likebehandling av norske og utenlandske aksjer. I denne sammenhengen nevnes det at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i åpningsbrev av 19. mars 2004 har uttalt at regelen om reduksjon ved formuesverdsettelse av aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelse av kapital, jf. avtalens artikkel 40 og artikkel 1 i direktiv 88/361/EEC. Departementet har i svarbrev til ESA av 6. juli 2004 argumentert for at den gjeldende verdsettelsesregelen ikke er i strid med EØS-avtalen. På bakgrunn av at departementet ut fra andre hensyn foreslår en felles reduksjonsfaktor ved formuesskatteligningen for alle aksjer, finner en ikke grunn til å gå nærmere inn på de gjeldende verdsettelsesreglenes forhold til EØS-reglene her.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4–12.

23.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å innføre rabatt ved verdsettelse av alle børsnoterte aksjer anslås å innebære et proveny- tap på 110 mill. kroner påløpt og 90 mill. kroner bokført i 2005.

En verdsettelse av verdipapirfondsandeler til 65 prosent av kursverdien anslås på svært usikkert grunnlag å gi et et proveny- tap på om lag 240 mill. kroner påløpt og 190 mill. kroner bokført i 2005.

Det ovennevnte innebærer at forslagene samlet anslås å gi et proveny- tap på 350 mill. kroner påløpt og 280 mill. kroner bokført i 2005.

Forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

23.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

24 Opphevelse av kravet om etablering i Norge for utenlandske selskaper som tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven

24.1 Innledning

Hovedregelen i skattelovgivningen er at det ikke er fradragsrett for premie, tilskudd mv. til pensjonsordninger. Det er imidlertid gjort unntak fra dette utgangspunktet i skatteloven §§ 6–46 og 6–47. Etter disse bestemmelsene gis det fradrag for innbetalinger til pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon. Av foretakspensjonsloven § 1–1 og innskuddspensjonsloven § 2–2 fremgår det at utenlandske foretak som vil tilby pensjonsordninger i overensstemmelse med en eller begge pensjonslovene, må være etablert i Norge gjennom datterselskap eller filial. Avgrensningen mot grensekryssende virksomhet er begrunnet med hensynet til effektiv skattekontroll.

Innenfor EU har det de senere år vært reist spørsmål om det er i tråd med EF-traktatens artikkel 49 om «fri flyt av tjenester» å oppstille vilkår om etablering av filial for å kunne tilby skattefavorede ordninger. I to saker som gjaldt reglene i Finland og Sverige kom EF-domstolen til at slike vilkår ikke var i tråd med artikkel 49. EU-kommisjonen har også startet prosesser mot flere andre europeiske land der den mener at en forskjellsbehandling av innenlandske og utenlandske pensjonsordninger er i strid med EF-traktatens artikkel 49.

Rettsutviklingen i EU innebærer en tiltakende usikkerhet med hensyn til om de norske vilkårene om at utenlandske foretak som vil tilby skattefavorede kollektive pensjonsordninger må være etablert i Norge, er i tråd med EØS-avtalens art. 36 om «fri flyt av tjenester». Dette spørsmålet er også reist av ESA, senest i et såkalt åpningsbrev datert 7. juli 2004.

Etter departementets syn er den usikkerheten som er knyttet til om de norske reglene på dette området er i tråd med EØS-avtalen uheldig. Departementet foreslår derfor at kravet om etablering i Norge oppheves. Forslaget innebærer at det åpnes for den samme skattemessige behandling av pensjonsordninger som er tegnet i selskap etablert i annen EØS-stat som for pensjonsordninger opprettet i selskap eller filial som er etablert i Norge.

En opphevelse av filialkravet reiser spørsmål knyttet til kontroll med pensjonsordningen og med ligningen av arbeidsgivere, arbeidstakere og mot-

takere av utbetalinger fra pensjonsordningen. Departementet antar at disse kontrollspørsmålene kan løses ved å ta inn et nytt vilkår i skatteloven om innberetning til ligningsmyndighetene. Departementet foreslår at arbeidsgivers rett til fradrag forutsetter at det inngås avtale med det selskapet som forvalter pensjonsordningen om at dette skal foreta innberetninger om alle utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene. Innberetningen skal foretas i henhold til de bestemmelsene i ligningsloven som gjelder for slik innberetning. Forslaget gjelder uavhengig av hvor pensjonsordningen er etablert.

Departementet foreslår at etableringskravet oppheves med virkning fra den tid Kongen bestemmer.

24.2 Kravet om etablering

24.2.1 Bakgrunn for kravet om etablering i Norge

Kravet om etablering i Norge følger ikke direkte av fradragsbestemmelsene i skatteloven §§ 6–46 og 6–47, men disse bestemmelsene viser til lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven. Det er dermed et vilkår for inntektsfradrag at pensjonsordningen er i overensstemmelse med en eller begge de nevnte pensjonslovene.

I NOU 1998:1 Utkast til lov om foretakspensjon, la lovutvalget til grunn at det å motta innbetaling av premier mv. som grunnlag for senere pensjonsutbetalinger er å yte tjeneste etter EØS-avtalen. Videre kom utvalget til at det var i strid med EØS-avtalen å nekte fradrag for innbetalt premie til en pensjonsordning etter lov om foretakspensjon til en filial i Norge av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat. Det ble vist til sak C-80/94 (Wielockx), der domstolen uttaler følgende:

«... at selv om direkte beskatning hører under medlemsstatenes kompetanse, skal disse utøve denne under overholdelse av fellesskapsretten og således avstå fra enhver form for åpenlys og skjult forskjellsbehandling begrunnet i nasjonalitet.»

Hva grensekryssende virksomhet angår, antok utvalget at EF-domstolen ved sin avgjørelse i sak

C-204/90 (Bachmann) har åpnet for en innskrenkende tolkning av EØS-avtalens art. 36 når hensynet til sammenhengen i skattesystemet og effektiv skattekontroll tilsier det. Lovutvalget begrunnet kravet om etablering i Norge med hensynet til effektiv skattekontroll.

I Ot.prp. nr. 47 (1998–99) Lov om foretakspensjon, viste departementet til utvalgets vurderinger og la til grunn at det ikke er i strid med våre forpliktelser etter EØS-avtalen å stille krav om at selskap som tilbyr skattefavoredret foretakspensjon må være etablert her i landet ved datterselskap eller filial. Hensynet til effektiv skattekontroll ble ansett som et relevant hensyn som tillater en slik restriksjon. Departementet hadde den samme vurderingen av etableringskravet i Ot.prp. nr. 71 (1999–2000) Om lov om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).

24.2.2 Etterfølgende rettspraksis

Etter vedtakelsen av lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven har det skjedd en utvikling i rettspraksis fra EF-domstolen. Det er særlig to dommer som er relevante i denne sammenheng. Begge dommene gjelder spørsmål om fradragsrett til pensjonsordninger, der fradragsretten var ulik for innenlandske og utenlandske pensjonsordninger.

Både i sak C 136/00 (Danner) og i sak C-422/01 (Skandia/Ramstedt) kom Domstolen til at henholdsvis de finske og svenske reglene på dette området var i strid med EF-traktatens artikkel 49. I begge sakene avviste Domstolen anførselen om at manglende muligheter til å føre kontroll med premieinnbetalinger til og utbetalinger fra et selskap i en annen medlemsstat kunne rettferdiggjøre en ulik skattemessig behandling av innenlandske og utenlandske pensjonsordninger. Domstolen viste til at skattemyndighetene alltid kan be skattyter om å legge frem nødvendig dokumentasjon på at premien er betalt for å innvilge fradrag. Domstolen pekte videre på at dokumentasjonen som kan kreves av skattyter på fradragstidspunktet kan utgjøre en viktig kontrollfunksjon også på utbetalingstidspunktet. Det ble også vist til at medlemslandene gjennom Direktiv 77/799 kan be om opplysninger fra kompetente myndigheter i den andre medlemsstaten. Dette direktivet er imidlertid ikke del av EØS-avtalen.

24.3 Departementets vurderinger og forslag

24.3.1 Kravet om etablering i Norge

Dommene i de to nevnte sakene innebærer etter departementets syn at det knytter seg en viss usikkerhet til om kravet til etablering i Norge for å kunne tilby skattefavoredret pensjonsordninger er i tråd med EØS-avtalen artikkel 36. En slik usikkerhet er etter departementets syn uheldig. Departementet foreslår derfor at filialkravet i lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven oppheves for selskaper mv. hjemmehørende i EØS-området. Det vises til forslaget om endring av lov om foretakspensjon § 1–1 annet ledd og innskuddspensjonsloven § 2–2. Forslaget innebærer at det gis samme rett til fradrag etter skatteloven §§ 6–46 og 6–47 for innbetalinger til pensjonsordninger i henhold til de to pensjonslovene i selskaper i annen stat innen EØS-området som for innbetalinger til selskaper som er etablert i Norge.

24.3.2 Skattemessig kontroll

En opphevelse av filialkravet reiser etter departementets oppfatning spørsmål om hvordan ligningsmyndighetene kan sikre korrekt ligning når pensjonsordningen er tegnet i selskap som ikke er etablert i Norge, herunder foreta kontroll med at pensjonsordningen er i samsvar med pensjonslovgivningen. I tillegg til dette kontrollbehovet antar departementet at det er hensiktsmessig å se nærmere på behovet for kontroll og kontrollmuligheter på et mer generelt grunnlag. Det skyldes en antatt økt utbredelse av skattefavoredret pensjonsordninger i tiden fremover, samt at produkttilbudet etter hvert har blitt mer omfattende.

Behovet for kontroll med den skattemessige behandlingen av arbeidsgivere, arbeidstakere og motakere av utbetalinger fra pensjonsordningen og om pensjonsordningen er i overensstemmelse med pensjonslovgivningen henger nøye sammen, siden det er et vilkår for retten til fradrag at pensjonsordningen fyller vilkårene i en av eller i begge pensjonslovene.

Det er behov for kontroll både ved innbetalinger til pensjonsordningen og ved utbetalinger fra pensjonsordningene. Etter dagens regelverk ivaretas den skattemessige kontrollen blant annet ved at myndighetene har effektive sanksjonsmuligheter overfor de selskapene mv. som tilbyr de skattefavoredret pensjonsordningene, dersom disse ikke overholder sin innberetningsplikt etter ligningsloven. I tillegg vil foretakene som har pensjonsord-

ningene ha en interesse av å dokumentere premieinnbetalingen for å kunne få fradrag for disse. I den svenske og den finske saken har domstolen sagt at kontroll med utbetalingene kan løses ved at skattyter på innbetalingstidspunktet må dokumentere at vilkårene for skattefavourisering er oppfylt for å få fradrag. Etter norsk rett kompliseres dette noe av at det er ulike skattesubjekter som krever fradrag for premieinnbetalingene og mottar utbetalingene fra pensjonsordningen. I tillegg vil det kunne gå svært lang tid mellom tidspunktet for innbetaling og tidspunktet for utbetaling av ytelsene fra ordningene.

Kontroll med innbetalinger

Pensjonsordning etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven er i all hovedsak finansiert av arbeidsgiver. Det er arbeidsgiver som inngår avtale om pensjonsordning med et selskap etter lov om foretakspensjon § 1–1 annet ledd eller innskuddspensjonsloven § 2–2. Spørsmålet om rett til fradrag er derfor først og fremst knyttet til arbeidsgivers fradragsrett.

Henvisningen fra skatteloven § 6–46 til de to pensjonslovene innebærer at arbeidsgiver har et selvstendig ansvar etter skatteloven for at vilkårene for fradragsretten er oppfylt, uavhengig av hvilket selskap det er inngått avtale med. Dette ansvaret kommer også til uttrykk i lov om foretakspensjon § 2–6 og innskuddspensjonsloven § 2–8. Etter disse bestemmelsene skal det spesifiseres at pensjonsordningene er i samsvar med pensjonslovene på alle meldinger mv. til ligningsmyndighetene.

Departementet antar at ligningsmyndighetenes mulighet til å kunne kontrollere at det er innbetalt premie eller innskudd fra arbeidsgiver i utgangspunktet er tilstrekkelig. Ligningsmyndighetene kan kreve nødvendig dokumentasjon på innbetalingen fra arbeidsgiveren. Departementet legger til grunn at skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven også gjelder selve pensjonsordningen.

Tilsyn med de selskapene som er etablert i Norge og forvalter pensjonsordningene, samt pensjonsordningene, hører inn under Kredittilsynet. Ligningsmyndighetene er derfor avhengige av et samarbeid med Kredittilsynet hvis det skal foretas en direkte kontroll med ordningene uten å kreve opplysninger fra arbeidsgiver i forbindelse med ligningen. Det vises til avsnitt 3.4.

Departementet antar at ligningsmyndighetene i praksis har lagt til grunn at vilkårene er oppfylt når arbeidsgiver eller forsikringsselskap mv. har benyttet betegnelsen pensjonsordning etter lov om foretakspensjon eller innskuddspensjonsloven, jf. lov

om foretakspensjon § 2–6 og innskuddspensjonsloven § 2–8. Departementet antar at denne praksisen ikke ukritisk bør videreføres av ligningsmyndighetene når utbredelsen av pensjonsordningene øker.

I de tilfellene der arbeidstaker bidrar med en del av den årlige kostnaden til sikring av pensjon, antar departementet at det foretas en samlet innbetaling fra arbeidsgiver til pensjonsordningen. Arbeidsgiver vil så foreta trekk i de ansattes lønn. Når det gjelder arbeidstakers fradragsrett, vil ligningsmyndighetene få opplysninger om denne ved lønns- og trekkoppgaven fra arbeidsgiver.

Dersom et medlem av pensjonsordningen slutter i foretaket før oppnådd pensjonsalder, utstedes det en fripolise etter lov om foretakspensjon eller et pensjonskapitalbevis etter innskuddspensjonsloven til vedkommende. Fripolisen og pensjonskapitalbeviset utgjør et eget rettsforhold. Det gis fradrag for innbetalinger til slike avtaler innenfor visse rammer. Her må skattyter selv sørge for dokumentasjon.

Kontroll med utbetalingene

Utbetalinger fra pensjonsordningen skjer i all hovedsak til de pensjonsberettigede. Det kan være den tidligere arbeidstakeren eller etterlatte, hvis pensjonsordningen har en slik dekning. Det kan imidlertid også foretas skattepliktige overføringer fra premie- eller innskuddsfond til arbeidsgiver, jf. skatteloven § 5–30 fjerde ledd.

For pensjonsordninger som ikke er tegnet ved grensekryssende virksomhet, vil kontrollen med utbetalingene fortsette som tidligere. Det foreligger en reell sanksjonsmulighet med ileggelse av gebyr for pensjonstilbydere som ikke innberetter utbetalinger i rett tid.

For å sikre muligheten for kontroll med utbetalinger fra grenseoverskridende virksomhet antar departementet at det vil være hensiktsmessig med en mer direkte sammenheng mellom arbeidsgivers rett til fradrag og selskapets innberetning av opplysninger om utbetalinger fra ordningen. Dette kan etter departementets syn oppnås ved å ta inn et vilkår i skatteloven § 6–46 om at arbeidsgiver til enhver tid må ha en avtale med det selskapet som forvalter pensjonsordningen om at det forplikter seg til å innberette alle utbetalingene fra ordningen til ligningsmyndighetene. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 6–46.

Etter departementets vurdering vil forslaget også bidra til at arbeidsgiver inngår avtale om pensjonsordning i seriøse selskaper og følger opp selskapets forvaltning av pensjonsordningen og innberetning til ligningsmyndighetene.

Departementet forutsetter at selskap som er etablert i Norge, og tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon eller lov om innskuddspensjon, oppfylder innberetningsplikten etter ligningsloven. Forslaget skulle således ikke innebære noen økt byrde for disse selskapene.

Midler i en fripolise eller et pensjonskapitalbevis anses ikke som en del av pensjonsordningens midler. Utbetalinger fra disse avtalene omfattes dermed ikke av forslaget til endring av skatteloven. Departementet vil imidlertid vurdere senere om utstedelsen av fripolisen eller beviset bør anses som en utbetaling i forhold til forslaget til endring av skatteloven, selv om utstedelsen ikke utløser skatteplikt for mottakeren.

24.3.3 Trekkplikt

Selskaper som utbetaler ytelser etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven plikter å foreta forskuddstrekk i utbetalingene. Dette gjelder både norske selskaper og utenlandske selskaper med filial i Norge.

Slik situasjonen ser ut i dag antar departementet at utenlandske pensjonsinnretninger uten filial i Norge normalt ikke vil ha en slik tilknytning til Norge at det oppstår trekkplikt. Praktiske og administrative hensyn taler også for at utbetalingene fra utenlandske selskaper uten filial bør være trekkfrie. Skattyter (pensjonsmottaker) plikter da å svare forskuddsskatt og vil selv være ansvarlig for innbetaling av skatten. Under visse forutsetninger kan trekk i stedet foretas i skattyters andre trekkpliktige inntekter. Ved eventuelt betalingsmislighold vil skattemyndighetene kunne tvangsinnfordre beløpet hos skattyter.

24.3.4 Tilsyn med pensjonsordningene

Enkelte spørsmål om rett til å yte forsikringstjenester grensekryssende eller gjennom filial i vertslandet, er løst gjennom forskrift 22. september 1995 nr. 827 om forsikringstjenesteytelser og etablering av filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen stat i Det europeiske økonomiske samarbeidsområde mm. (filialforskriften).

Fordelingen av tilsyn mellom hjemlandets og vertslandets myndigheter er fastsatt i forskrift 28. desember 1993 nr. 1257 om fordeling av tilsyn med finansinstitusjoner som har hovedsete i annen stat i Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, som driver virksomhet i Norge, mellom Kredittilsynet og utenlandske myndigheter.

Før et selskap kan utøve grensekryssende virk-

somhet i Norge må det få en bekreftelse fra tilsynsmyndigheten i sitt hjemland om at denne har sendt melding om den planlagte virksomhet til Kredittilsynet, jf. filialforskriften § 7. Filialforskriften § 8 stiller visse krav til innholdet i slik melding om grensekryssende virksomhet.

Bestemmelsene i filialforskriften om godkjenning av virksomhet og tilsyn ved grensekryssende virksomhet svarer i hovedsak til bestemmelsene om virksomhet og tilsyn for filial. Bestemmelsene om godkjenning og tilsyn innebærer at et selskap (både ved filial og ved grensekryssende virksomhet) på visse vilkår kan drive virksomhet i Norge dersom selskapet har tillatelse til å drive tilsvarende virksomhet i hjemlandet og er undergitt tilsyn fra myndighetene der.

Kredittilsynet fører i dag tilsyn med pensjonsordninger opprettet etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven, jf. foretakspensjonsloven § 2–7 og innskuddspensjonsloven § 2–9. Det må antas at et slikt tilsyn vil kunne bli mer komplisert dersom tilbyderer av pensjonsordningen ikke er etablert i Norge. Departementet vil derfor, i samarbeid med Kredittilsynet, søke å finne praktiske tilpasninger som kan legge til rette for et hensiktsmessig tilsyn med pensjonsinnretninger i andre EØS-stater som eventuelt velger å tilby skattefaviserte pensjonsordninger grensekryssende inn i Norge. Det er generelt meget viktig å sikre at lovens krav oppfylles ved de skattefaviserte ordningene.

En nødvendig betingelse for å kunne ivareta tilsynsansvaret på en betryggende måte er at Kredittilsynet har en god oversikt over hvilke institusjoner som tilbyr pensjonsordninger etter foretakspensjons- og innskuddspensjonsloven i Norge. Dette vil best kunne oppnås gjennom en meldeplikt. Som nevnt skal Kredittilsynet motta melding om grensekryssende tjenester før virksomheten starter. Departementet vil vurdere om filialforskriften bør endres slik at kravet til meldingen blir mer spesifikt, slik at det skal fremgå av meldingen hhv. om det skal tilbys produkter som er skattefaviserte i Norge og *hvilke* produkter dette i tilfelle er. Det vil videre bli vurdert en løpende informasjonsplikt, slik at Kredittilsynet for eksempel vil kunne få en årlig oppdatering av hvilke produkter utenlandske forsikringsselskaper tilbyr i Norge.

24.3.5 Flytting av pensjonsordning

Det norske forsikringsregelverket gir kundene rett til å flytte sin livsforsikring fra ett selskap til et annet. Flyttereglene var tidligere fastsatt i forskrift, men følger nå av forsikringsvirksomhetsloven kap.

8c. Det er bl.a. redegjort for begrunnelsen for flyttereglene i Ot.prp. nr. 11 (2003–2004).

Etter EØS-regler som svarer til det konsoliderte livdirektivet (direktiv 2002/83/EF) artikkel 32 skal vertslandets ufravikelige avtalerettslige regler gjelde også for selskaper fra andre EØS-stater når forsikringen består i vertslandet.

Det har hittil vært lagt til grunn at norske flytteregler kommer til anvendelse også overfor utenlandske livsforsikringsselskaper som yter tjenester inn i Norge grensekryssende eller gjennom filial. I filialforskriften § 10 er det fastsatt at forsikringsvirksomhetsloven § 7–8 og forskrift 27. november 1991 nr. 757 (flytteforskriften) skal gjelde, med visse unntak. Det vil, etter departementets vurdering, være viktig å videreføre prinsippet om at norske kunder skal ha rett til å flytte livsforsikring tegnet i utenlandsk selskap etter norske flytteregler dersom det blir adgang til å tilby skattefavorede ordninger inn i Norge uten å opprette filial her. Henvisningen fra filialforskriften til flyttereglene må imidlertid oppdateres.

Filialforskriften gjelder bare *forsikringsselskaper* med hovedsete i annen EØS-stat. Etter innskuddspensjonsloven kan imidlertid også banker og forvaltningsforetak for verdipapirfond forvalte pensjonsordning etter loven. Det oppstår således spørsmål om i hvilken grad regler om flytting kan gjøres gjeldende overfor slike institusjoner som driver grenseoverskridende virksomhet i Norge. Flyt-

tereglene i kapittel 8c i forsikringsvirksomhetsloven gjelder også for banker og forvaltningsforetak for verdipapirfond, jf. § 8c-1 tredje ledd. Departementet vil i forbindelse med revisjonen av forskriftsverket som følge av de nye reglene i kapittel 8c, vurdere om flyttereglene bør gjøres gjeldende også for slike institusjoners virksomhet i Norge.

En opphevelse av krav om filial i Norge for å tilby skattefavorede pensjonsordninger gir også anledning til en mer generell gjennomgang av filialforskriften med sikte på å oppdatere oversikten over hvilke norske regler som vil komme til anvendelse overfor utenlandske tilbydere av forsikring (grensekryssende eller gjennom filial) inn i Norge.

24.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at en opphevelse av etableringskravet i utgangspunktet er noe mer ressurskrevende kontrollmessig sett for ligningsmyndighetene og Kredittilsynet. Det antas imidlertid at forslaget til endring av skatteloven kan avhjelpe situasjonen for ligningsmyndighetene. Det vises for øvrig til avsnitt 3.4 om meldeplikt.

Det antas at forslaget ikke har provenymessig betydning.

25 Opphevelse av skattereglene for aksjonærbidrag

25.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår å oppheve ordningen med fradrag for aksjonærbidrag. Ordningen benyttes i liten grad og har et omstendelig regelverk. Etter forslaget vil midler som aksjonæren skyter inn i selskapet behandles på vanlig måte som innbetaling av kapital eller overkurs, med senere fradragsrett ved realisering av tap på slike innskudd.

25.2 Gjeldende rett

Ordningen med aksjonærbidrag ble innført i 1985 og hadde til hensikt å stimulere til vekst og omstilling i næringslivet, særlig i forhold til etablering og fremvekst av mindre bedrifter.

Ordningen er regulert i skatteloven §§ 10–20 til 10–25 med tilhørende bestemmelser i forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 §§ 10–20-1 til 10–20-14. Ordningen innebærer at aksjonærer kan yte et fradragsberettiget kontanttilskudd for å dekke underskudd i aksjeselskap som driver ny virksomhet. Selskapet anses å drive ny virksomhet i stiftelsesåret og de fire påfølgende kalenderår såfremt virksomheten ikke i det vesentlige er en videreføring av tidligere virksomhet.

Bidraget skal regnes som skattepliktig inntekt for selskapet, og reduserer dermed det selskapsunderskudd som ellers kunne fremføres til fradrag i senere års selskapsoverskudd. Den enkelte aksjonær får fradrag begrenset oppad til den forholdsmessige del av underskuddet som henføres til vedkommendes aksjer.

Det er et vilkår for å benytte reglene at selskapet registreres i et særskilt register hos skattemyndighetene. Det kan ikke kreves fradrag for aksjonærbidrag til selskap som i samme år som bidraget refererer seg til, yter eller mottar konsernbidrag. Selskap som oppfyller vilkårene for både konsernbidrag og aksjonærbidrag, må for det enkelte år velge hvilken ordning de ønsker å benytte. For konsernbidrag stilles det, i motsetning til aksjonærbidrag, ikke krav til kontant innbetaling.

25.3 Departementets vurderinger og forslag

Kapitaltilførsel i form av innskudd av aksjekapital gir vanligvis ikke umiddelbar fradragsrett for aksjonæren. Eventuelt tap gir i utgangspunktet rett til fradrag først når aksjen realiseres. Aksjonærbidraget er således en måte å fremskynde fradragsretten for aksjonæren på. I prinsippet er det ikke sterke grunner til en slik fremskynding av aksjonærens fradragsrett.

Det er et vilkår etter aksjonærbidragsreglene at selskapet som mottar bidraget driver ny virksomhet. I dette ligger det at ordningen gjelder underskudd i aksjeselskapet i stiftelsesåret og de påfølgende fire inntektsår. Dersom selskapets virksomhet anses å være en videreføring av tidligere drevet næringsvirksomhet, er vilkåret ikke oppfylt. Det samme gjelder hvis selskapet i en periode etter stiftelsen viderefører eldre virksomhet før det starter opp ny virksomhet. Aksjonærbidragsreglene er etter § 10–20 tredje ledd heller ikke anvendelige dersom selskapet i underskuddsåret driver bankvirksomhet, forsikrings- eller finansieringsvirksomhet eller for en ikke uvesentlig del driver utleie av fast eiendom eller løsøre. Det er skattemyndighetene som foretar vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt og eventuelt godkjenner søknaden ved å registrere virksomheten i et særskilt register for ny virksomhet.

Det er særlig vurderingen av hva som er ny virksomhet som kan være vanskelig å foreta i praksis. I tillegg til arten av varene eller tjenestene som produseres eller omsettes, kan det blant annet være relevant å se på endringer i eierforholdene, flytting av sted for virksomheten, endringer i driftsmidler, kundekrets osv.

Selskap i konsernforhold foretrekker normalt å benytte konsernbidrag fremfor aksjonærbidrag. Man oppnår den samme skattemessige resultatutjevningen, og etter konsernbidragsordningen stilles det ikke krav til kontant innbetaling av bidraget. Det er heller ikke et vilkår for å bruke konsernbidragsordningen at det mottagende selskap driver ny virksomhet. Derimot kreves det at den som yter konsernbidraget eier mer enn 90 pst. av aksjene i det mottagende selskap.

Reglene om aksjonærbidrag ble vedtatt ved endringslov av 14. juni 1985 nr 67. Ordningen har gjennomgående vært benyttet i svært liten grad.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at ordningen med aksjonærbidrag oppheves. Lovendringen vil medføre at midler som aksjonæren skyter inn i selskapet skal behandles på vanlig måte som innbetaling av aksjekapital eller overkurs, selv om selskapet driver ny virksomhet. Selskapets plikt til å inntektsføre innbetalingen, som motpost til aksjonærens fradragsføring, faller da bort.

25.4 Overgangsbestemmelser

Skatteloven § 10–23 inneholder bestemmelser om bortfall av fradragsrett og tilbakeføring av fradrag. Aksjonærens rett til fradrag bortfaller i dag ved fusjon eller fisjon i stiftelsesåret eller de påfølgende fire kalenderår. Videre skal innrømmede fradrag delvis tilbakeføres til skattlegging dersom en aksjonær overdrar aksjeposten helt eller delvis eller tar bopel utenfor riket innen tre år etter utløpet av det siste året da fradrag er innrømmet, eller selskapet

fusjonerer eller fisjonerer i etableringsperioden eller innen tre år etter utløpet av etableringsperioden.

Departementet foreslår at reglene om tilbakeføring av innrømmede fradrag videreføres i form av overgangsbestemmelser til skatteloven § 10–23, slik at innrømmede fradrag ikke forblir endelige dersom vilkårene, slik de er utformet i dag, må anses brutt.

25.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas å kunne gi en provenyøkning på 15 millioner kroner påløpt og 12 millioner kroner bokført i 2005. Det vil videre innebære administrative forenklinger for skatteetaten.

25.6 Ikrafttredelse

Lovendringene foreslås å tre i kraft straks med virkning for underskudd fra og med inntektsåret 2005.

26 Innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene

26.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram et forslag til en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene. Ordningen vil være et servicetilbud til lønnstakere, pensjonister og mindre næringsdrivende med enkle skattemessige forhold. Ligningskontorene skal innen forholdsvis korte frister – på anmodning fra skattyter – kunne gi bindende uttalelser om konkrete skattespørsmål før igangsetting av de disposisjoner som skatte spørsmålet angår.

26.2 Gjeldende rett

26.2.1 Ligningskontorenes veiledningsplikt m.m.

Etter ligningsloven § 3–1 har ligningskontorene en ubetinget plikt til å gi skattytere som ber om det, en veiledning i utfylling av skjemaer som gjelder ligningen. Når arbeidssituasjonen tillater det skal ligningskontoret også gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som kan ha betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har. Dersom det er mulig skal ligningsmyndighetene peke på forhold som særlig kan ha betydning for skattyters ligningsmessige forhold. Ligningslovens regler om veiledningsplikt for ligningskontorene suppleres av Finansdepartementets retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 4 om ligningskontorenes plikt til å bistå publikum.

I praksis gir ligningskontorene utstrakt muntlig og skriftlig veiledning til skattyterne. De gir også veiledning om spørsmål knyttet til beskrevne, fremtidige disposisjoner som skattyter vurderer å gjennomføre. Ligningskontorene står i stor grad fritt til å avgjøre i hvilke saker det skal gis slik veiledning. Spørsmål som gjelder forståelsen av regelverk knyttet til enkle forhold, vil som regel bli besvart. Ligningskontorene vil, ved denne typen uttalelser, som hovedregel ta forbehold om at de ikke er bindende ved den ordinære ligningsbehandlingen. I praksis er det imidlertid sjelden at en annen vurdering enn den ligningskontoret har formidlet til skattyter, legges til grunn ved den ordinære ligningen.

En av begrunnelsene for at ligningskontorene tar slike forbehold har vært at ligningskontorene fram til 2000 ikke hadde anledning til å binde nemndene, som i prinsippet hadde avgjørelsesmyndigheten under ordinær ligning. Etter at vedtakskompetansen ved ordinær ligning ved lov 15. desember 2000 nr. 92 ble lagt til ligningskontorene, og ligningsnemndene ble gjort til rene klage- og overprøvingsorganer, foreligger ikke lenger noen rettslig hindring for å gi ligningskontorene myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

26.2.2 Ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

En ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet i skatte- og avgiftssaker ble innført ved lov 15. desember 2000 nr. 92. Ligningsloven fikk et nytt kapittel 3A om bindende forhåndsuttalelser med utfyllende bestemmelser i forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Ordningen ble gitt virkning fra 1. november 2001.

Ordningen går ut på at skatte- og avgiftspliktige kan be om Skattedirektoratets vurdering av de skatte- og/eller avgiftsmessige konsekvensene av planlagte, fremtidige transaksjoner. Forespørslene må angå norsk skatte- og avgiftslovgivning. Svaret vil være bindende i den forstand at den skatte- og avgiftspliktige kan forlange at svaret legges til grunn ved den senere skatte- og/eller avgiftsfastsettelsen. Ordningen gjelder for enhver skattepliktig, og uttalelsene er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen.

Uttalelsene kan ikke påklages, og de kan heller ikke bringes inn for domstolene. Ligningen – hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn – kan derimot påklages av skattyter på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser. Ordningen er rettet inn på å behandle tunge og kompliserte saker hvor løsningen ikke kan hentes direkte i lovtekst, forarbeider eller rettspraksis. Det må betales et gebyr for å få behandlet en anmodning om uttalelse. Ordningen er et supplement til skatteetatens alminnelige veiledningsplikt. Kopi av uttalelsene skal sendes skatt-

ymers ligningskontor og Finansdepartementet. I tillegg blir de fleste forhåndsuttalelsene anonymisert og lagt ut på skatteetatens internettsider på www.skatteetaten.no.

26.3 Rettstilstanden i Danmark, Sverige og Finland

26.3.1 Danmark

Danmark har et todelt system for bindende forhåndsuttalelser. Skattyter kan enten anmode om en bindende forhåndsuttalelse («bindende forhåndsbesked») av Ligningsrådet, eller han kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse («bindende ligningssvar») av «skatteansættende myndighed». Den «skatteansættende myndighed» er kommunen hvis skattyteren er en person og en statlig myndighet hvis skattyteren er et selskap.

Kompetansen til å avgi «bindende forhåndsbesked» er lagt til Ligningsrådet. Ligningsrådet er sammen med Told- og Skattestyrelsen Danmarks øverste ligningsmyndighet. Ordningen gjelder i utgangspunktet bare for disposisjoner skattyter overveier å gjennomføre, men kan også unntaksvis gis for allerede gjennomførte disposisjoner. Det må bes om uttalelse innen fristen for levering av selvangivelsen for det året svaret har betydning for. Uttalelsen er bindende for skattemyndighetene, men ikke for skattyterne. Uttalelsen kan påklages til Landsskatteretten, og dens avgjørelse kan igjen bringes inn for de ordinære domstoler. Det kan fastsettes en tidsmessig grense for svarets bindende virkning. I 2002 var gebyret for anmodninger om egne forhold DKK 1700. I tillegg skal det betales for de statlige myndighetenes tidsforbruk i forbindelse med forhåndsuttalelsen. Ordningen er rettet inn mot kompliserte og prinsipielle forhold og saksbehandlingstiden er fra tre til seks måneder.

Ved lov nr. 332 av 9. mai 2003 – i kraft fra 1. juli 2003 – innførte Danmark en ny ordning med bindende uttalelser som omtales som «bindende ligningssvar». Ordningen er utvidet ved lov nr. 357 av 19. mai 2004 om bindende ligningssvar for selskaper og hovedaksjonærer mv. Ordningen går ut på at skattyter med bindende virkning kan få avgjort de skattemessige virkningene av disposisjoner på et tidligere stadium enn selve ligningen. Ordningen omfatter både allerede gjennomførte disposisjoner og fremtidige disposisjoner. I tillegg til å styrke den enkeltes rettsikkerhet og øke forutberegneligheten, har man med ordningen ønsket å fremskynde ligningen på den måten at det kan oppnås en ende-

lig avklaring av skattemessige forhold før tidspunktet for levering av ligningen.

Ordningen supplerer ordningen med «bindende forhåndsbesked» og omfatter nå alle spørsmål, som den «skatteansættende myndighed» er kompetent til å avgjøre, hovedsakelig spørsmål om inntektbeskatning av fysiske personer, selskaper og andre juridiske personer. Den «skatteansættende myndighed» kan avvise saker der spørsmålene er av mer vidtrekkende betydning, saken angår et betydelig beløp eller spørsmålet ikke kan besvares med tilstrekkelig sikkerhet. Avvisningen kan ikke påklages. Det må betales et gebyr på DKK 300 (2004). Skattemyndighetene er bundet av uttalelsene med mindre uttalelsen er avgitt på feilaktig grunnlag, og dette skyldes skattyteren, eller det skjer etterfølgende endring i faktum eller lovgivningen som ligger til grunn for uttalelsen. Ligningsmyndighetene har adgang til å tidsbegrense den bindende virkningen etter et individuelt skjønn. Uttalelsen er bindende i maksimalt fem år. Den bindende uttalelsen kan påklages på tidspunktet den mottas, eller skattyter kan velge å la være å påberope seg den ved ligningen.

26.3.2 Sverige

I 1998 fikk Sverige en ny lov om forhåndsuttalelser i skattesaker (Lag 1998:189 om förhandsbesked i skattefrågor). Søknad om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftsspørsmål avgjøres av Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden er en sentral nemnd som har som eneste oppgave å behandle saker om bindende forhåndsuttalelser.

Både en skattyter (person og selskap) og det «allmänna ombudet» hos Skatteverket kan be om bindende forhåndsuttalelse dersom spørsmålet er av betydning for skattyter eller for en enhetlig lovtolkning eller rettsanvendelse. Spørsmålet må gjelde en konkret situasjon. Saksbehandlingstiden er normalt fra fire til seks måneder, og i kompliserte saker opp til ett år. En forhåndsuttalelse er bindende for Skatteverket og domstolene i forhold til den skattyter som forhåndsuttalelsen gjelder, dersom skattyteren krever at den blir lagt til grunn ved ligningen. Skattyter må betale et gebyr for å få en forhåndsuttalelse på minimum SEK 600 (2004), maksimum SEK 10 000 (2004). Privatpersoner betaler normalt en lavere sum enn selskaper og andre juridiske personer. Klage over en bindende forhåndsuttalelse behandles av Regjeringsrätten, som er den øverste forvaltningsdomstolen i Sverige. Fristen for å klage er tre uker fra den dag man mottar forhåndsuttalelsen.

26.3.3 Finland

Finland har i likhet med Danmark et tosporet system for bindende forhåndsuttalelser. I henhold til «Lagen om beskatningsförfarandet 84 §» kan skattyter anmode Centralskattenämnden om bindende forhåndsuttalelse (förehandsavgörande). I henhold til «Lagen om beskatningsförfarandet 85 §» kan skattyter anmode skatteverket om en bindende forhåndsuttalelse (förehandsbesked).

Centralskattenämnden kan kun avgi «förehandsavgörande» i saker hvor spørsmålet er av allmenn betydning eller dersom det knytter seg stor interesse til spørsmålet. For en uttalelse i denne ordningen må det betales et gebyr på mellom 555 og 1480 euro (2004). Uttalelsen kan påklages direkte til «högsta förvaltningsdomstolen». På områdene inntektsskatt og formuesskatt må det søkes om uttalelse innen utløpet av den perioden selvangivelsen gjelder. Uttalelsene kan således på dette området også omfatte transaksjoner som allerede har funnet sted. Det er et mål at sakene skal behandles i løpet av to måneder. Uttalelsene har normalt gyldighet i innværende og påfølgende år.

Ordningen med «förehandsbesked» omfatter både privatpersoner og selskaper, og uttalelsene kan gjelde både planlagte og gjennomførte transaksjoner. Anmodningen må gjelde et spørsmål som er viktig for skattyter selv, og det er mulig å stille flere spørsmål i samme anmodning. Anmodningene sendes skatteverket i skattyters region (9 regioner). Det enkelte regionale skatteverk kan bestemme at saken skal behandles av det lokale skattebyrået i skattyters kommune (130 lokale kontorer). For privatpersoner er det vanlig at saken behandles av det lokale skattebyrået. De fleste avgjørelser knyttet til privatpersoner koster 222 euro (2004), mens uttalelser vedrørende selskaper eller næringsbeskatning koster 740 euro (2004). Når skattyter krever det, plikter skattemyndighetene å legge uttalelsen til grunn ved ligningen. Har skatteombudet godkjent et skattespørsmål i en bindende forhåndsuttalelse, har skattyter ikke lenger mulighet til å klage på avgjørelsen ved den endelige ligningen. Skatteombudets eventuelle godkjennelse meddeles i selve forhåndsuttalelsen. Selve forhåndsuttalelsen kan ikke påklages.

26.4 Høringen

Skattedirektoratet satte høsten 2003 ned en intern arbeidsgruppe som fikk i oppdrag å utrede om dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet kan utvikles med sikte på å også

gi ligningskontorene myndighet til i en viss utstrekning å avgi bindende forhåndsuttalelser. Arbeidsgruppen avga sin rapport ved årsskiftet 2003/2004. På bakgrunn av rapporten utarbeidet Skattedirektoratet et forslag til høringsnotat. Høringsnotatet omfattet forslag til endring i ligningsloven kapittel 3A om bindende forhåndsuttalelser og forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.

Finansdepartementet sendte 29. april 2004 ut et høringsbrev vedlagt høringsnotatet fra direktoratet, med høringsfrist 1. august 2004. I tillegg til de problemstillinger som er reist i høringsnotatet ble høringsinstansene spesielt bedt om å vurdere den foreslåtte beløpsgrensen på 1 million kroner for ligningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser, samt hvorvidt det kunne være aktuelt med en tidsmessig avgrensning av uttalelsenes bindende virkning.

Høringsforslaget ble sendt til i alt 60 høringsinstanser. Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Fiskeridepartementet, Forsvarsdepartementet, Helsedepartementet, Justis- og politidepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Landbruksdepartementet, Utdannings- og forskningsdepartementet, Utenriksdepartementet, Arbeidsdirektoratet, Domstolsadministrasjonen, Fagforbundet, Forbrukerrådet, Huseiernes Landsforbund, Kredittilsynet, LO, NAVO, Riksadvokaten og Toll- og avgiftsdirektoratet har ikke hatt merknader til høringsforslaget.

Følgende instanser har uttalt seg om forslaget:

- Bedriftsforbundet
- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)
- Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- NTL – Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Nærings- og handelsdepartementet
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Økonomiforbundet

Alle høringsinstansene som har avgitt uttalelse, med unntak av Skattebetalerforeningen, er positive til forslaget om å innføre en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene.

Nærings- og handelsdepartementet stiller seg positiv til en utvidelse av eksisterende ordning og be-

grunner dette med at bindende forhåndsuttalelser bidrar til at vanskelige skatte- og avgiftsspørsmål kan bli avklart før viktige beslutninger treffes, noe som reduserer risiko og skaper forutsigbarhet for næringslivet.

Også *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* er positiv til en utvidelse av ordningen, og uttaler bl.a. følgende:

«NARF vil innledningsvis påpeke viktigheten av at regler om bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene utarbeides som et supplement til dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet og den generelle veiledningsplikten i § 3-1.

Den ordning som finnes i dag er rettet inn mot å behandle tunge og kompliserte saker. Det vil styrke skattyters rettssikkerhet å innføre en lignende men smidigere ordning ved ligningskontorene.»

Skattebetalerforeningen på sin side er skeptisk til den foreslåtte ordningen, og uttaler følgende:

«Til en slik endring er vi skeptiske da vi mener det er stor fare for forskjellsbehandling av sammenlignbare saker som behandles av ulike ligningskontorer. Dette er svært uheldig, og et moment som taler for at kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser fortsatt kun bør ligge hos et sentralt organ som Skattedirektoratet. Faren for forskjellsbehandling vil i noen grad kunne avhjelpes ved at Skattedirektoratet gis mulighet til å overprøve ligningskontorenes bindende forhåndsuttalelser. Dette vil vi komme tilbake til.»

Høringsinstansenes merknader til de enkelte problemstillinger som er behandlet i høringsnotatet og høringsbrevet, gjengis under det enkelte punkt i avsnitt 26.5.

26.5 Departementets vurderinger og forslag

26.5.1 Innledning

Forslaget om å innføre en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, jf. Ot. prp. nr. 1 (2000 – 2001), var en oppfølging av Næringslovutvalgets forslag til bindende forhåndstilsagn i skattesaker av 17. desember 1998 og finanskomiteens merknader til forslag fra stortingsrepresentantene Per-Kristian Foss og Børge Brende om innføring av bindende forhåndstilsagn i skattesaker, (Dok. nr. 8:39 (1998–99)). Bakgrunnen for forslaget var at skatte- og avgiftspliktige har behov for å få avklart de skatte- og avgiftsmessige konsekvenser

av disposisjoner de planlegger å foreta, samt at dagens praksis med ikke-bindende forhåndsuttalelser ikke skaper god nok forutberegnelighet for den skatte- og avgiftspliktige.

Det er den samme begrunnelsen som ligger til grunn for departementets forslag om å innføre en adgang for ligningskontorene til å avgi bindende forhåndsuttalelser. De erfaringer som er gjort under Skattedirektoratets ordning, har vist at det også er behov for en ordning hvor ligningskontorene innenforholdsvis korte frister og til relativt lave gebyrer kan avgi bindende uttalelser om enkle skattemessige forhold. Dette vil styrke skattyternes rettssikkerhet og forutberegnelighet.

Ordningen vil være et supplement til ligningskontorenes alminnelige veiledningsplikt etter ligningsloven § 3-1 og Skattedirektoratets ordning med bindende forhåndsuttalelser. Det må derfor foretas en grenseoppgang mellom ligningskontorenes og Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

En ordning med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene bør være enkel å forholde seg til, og svaret fra ligningskontoret bør komme raskt. Ordningen vil kunne bidra til at den enkelte skattyter kan forholde seg lovlydig uten uforholdsmessig store anstrengelser.

Innføringen av en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene krever kun få endringer i ligningsloven kapittel 3A, da det meste av regelverket knyttet til dagens ordning er forskriftsregulert, jf. forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i ligningsaker.

26.5.2 Nærmere om ligningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Etter gjeldende rett er vilkårene for at Skattedirektoratet skal kunne avgi en bindende forhåndsuttalelse, at skattyters anmodning gjelder «*de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den gjennomføres*». Videre må det være «*av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene av disposisjonen før den igangsettes*», eventuelt at direktoratet finner at spørsmålet er av «*allmenn interesse*», jf. ligningsloven § 3A-1. Forhåndsuttalelsen skal legges til grunn som bindende dersom skattyter krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i tråd med forutsetningene i uttalelsen.

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene utformes på samme måte som dagens ordning, men

slik at ligningskontorenes kompetanse begrenses noe i forhold til direktoratets kompetanse. Blant annet foreslår departementet at anmodninger som gjelder spørsmål av allmenn interesse, alltid skal behandles av direktoratet. Avgrensningen mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser behandles nærmere nedenfor under avsnitt 26.5.3.

Advokatforeningen er ikke enig i at det skal være strenge formelle regler knyttet til det å påberope seg uttalelsen. Foreningen uttaler i denne sammenheng følgende:

«Dersom en skattyter åpenbart legger en forhåndsuttalelse til grunn i sin selvangivelse fordi den går i hans favør, men han skulle glemme å gi særskilt melding om uttalelsen i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, må det være tilstrekkelig at forhåndsuttalelsen fremlegges senere, for eksempel i forbindelse med klagebehandlingen, dersom ligningskontoret av en eller annen grunn skulle komme til et annet resultat under likningsbehandlingen enn under avgivelsen av forhåndsuttalelsen.»

Departementet antar at en skattyter som har bedt om en bindende forhåndsuttalelse, også vil sørge for å be om at denne legges til grunn ved ligningen når hun/han finner dette ønskelig. Dessuten bør ligningskontoret ha som rutine å presisere i selve forhåndsuttalelsen at skattyter må be om at uttalelsen skal legges til grunn ved ligningen, dersom den skal anses som bindende. Slik departementet ser det vil det være behov for helt klare regler på dette området. Departementet finner derfor ikke grunn til å lempe på kravet om at forhåndsuttalelsen må påberopes for at den skal være bindende.

Tre av høringsinstansene har uttalt seg om vilkåret om at anmodningen må gjelde en «konkret planlagt disposisjon». *Den norske Revisorforening* uttaler følgende om dette:

«Vi ser argumenter for at departementet ikke vil åpne for å avgi uttalelser om skattemessige konsekvenser av allerede gjennomførte disposisjoner. Formålet med ordningen er at skattyter skal kunne få avklart de skattemessige konsekvensene før han velger om han skal gjennomføre en disposisjon. Skattyter kan imidlertid ha like stort behov for å få avklart hva skatten vil bli selv om disposisjonen er gjennomført. Det er ikke alltid skattyter kan velge om disposisjonen skal gjennomføres. Dette kan for eksempel være spørsmål om en erstatning eller gevinst er skattepliktig eller skattefri. Etter innføringen av den nye årsryklus for ligning fra 2004 kan en næringsdrivende skattyter risikere at det ikke

foreligger noen egentlig ligning før 1. juni to år etter at disposisjonen ble gjennomført. Vi kan ikke se at hensynet til ligningskontorenes ressursituasjon er et tungveieende argument mot at skattyter bør få avklart konsekvensene av vesentlige disposisjoner han har foretatt på et tidligere tidspunkt. Vi anbefaler derfor at man åpner for å avgi bindende forhåndsuttalelser om gjennomførte disposisjoner. For slike uttalelser kan ligningskontoret gis en lengre saksbehandlingstid.»

Advokatforeningen uttaler seg også om denne problemstillingen:

«Når det gjelder vilkåret om at en forhåndsuttalelse kun skal kunne gjelde en «planlagt» og ikke en gjennomført disposisjon, vil Advokatforeningen bemerke at dette kravet synes å være for absolutt. Det kan oppstå situasjoner der man også har behov for å få en bindende forhåndsuttalelse etter at det er inngått en avtale som kan utløse visse skattemessige konsekvenser, men før inntektsåret er utløpt. Det kan for eksempel være situasjonen der man har inngått en arbeidsavtale uten tanke på om dette er et ansettelsesforhold eller avtale med en selvstendig næringsdrivende. Først etter en tid reises spørsmålet, for eksempel av skattyters revisor. Det kan også være at det har oppstått uenighet mellom oppdragsgiver og oppdragstager om den skatterettslige behandlingen av arbeidsavtalen. Svaret vil være avgjørende for om man er pålagt å foreta skatetrekk eller ikke og om det skal svares arbeidsgiveravgift av utbetalingen. Arbeidsavtalen er inngått, men de skatterettslige konsekvensene er ikke avklart. I slike og lignende tilfeller vil man også ha behov for en bindende forhåndsuttalelse.»

Også *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* uttaler seg i denne retning:

«NARF ser imidlertid et behov for å få avklart konsekvensene av allerede gjennomførte disposisjoner. Formålet med bindende forhåndsuttalelser er å gi de skattepliktige større forutsigbarhet for sine disposisjoner og ved ordinær ligningsbehandling har likningskontoret hjemmel til å endre ligningen i ettertid. Selv om konsekvensene av allerede gjennomførte disposisjoner kan fastsettes gjennom den ordinære ligningsbehandling og hensynet til arbeidssituasjonen på ligningskontoret kan tale for å avgrense forhåndsuttalelsene mot gjennomførte disposisjoner, bør skattyters behov for rettssikkerhet etter vår mening her veie tyngst.»

Departementet vil peke på at formålet med den foreslåtte ordningen – som flere av høringsinstansene slutter seg til – er å skape forutsigbarhet og

rettsikkerhet for skattyter, for så vidt gjelder de skattemessige virkningene av disposisjoner som skattyter planlegger å foreta. På denne måten kan en skattyter dersom han/hun ikke er fornøyd med det resultatet uttalelsen medfører for han/henne, i ytterste konsekvens la være å gjennomføre disposisjonen. Skattyter kan også gjennomføre disposisjonen, og så la være å påberope seg uttalelsen. I en slik situasjon vil det imidlertid være nærliggende å anta at ligningsmyndighetene ved ligningen av den aktuelle skattyter, vil forholde seg til disposisjonen i tråd med det som er lagt til grunn i forhåndsuttalelsen. Er skattyter uenig i det resultatet dette gir, kan han/hun påklage ligningen på vanlig måte.

Departementet har vanskelig for å se at skattyter vil ha det samme behovet for å få ligningsmyndighetenes syn på allerede gjennomførte disposisjoner. I slike tilfeller vil skattyter uansett ikke ha mulighet til å la være å gjennomføre disposisjonen dersom uttalelsen ikke gir det ønskede resultatet. Argumentet for å la ordningen også omfatte allerede gjennomførte disposisjoner vil i så fall være at skattyter har et stort behov for å få vite ligningsmyndighetenes syn på den gjennomførte disposisjonen, på et tidligere tidspunkt enn ligningen. Departementet vil understreke at hovedintensjonen med forslaget – på samme måte som for gjeldende ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet – særlig er å yte service til skattyterne og å skape forutberegnelighet i forhold til de skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av fremtidige disposisjoner/transaksjoner. Departementet ønsker på denne bakgrunn ikke å foreslå at ordningen også skal gjelde for allerede gjennomførte disposisjoner. Dette er i tråd med de vurderinger som ble gjort i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), jf. avsnitt 15.9.4, i forslaget til ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet.

Etter gjeldende rett er det et vilkår at spørsmålet som anmodningen gjelder, er av «*vesentlig betydning*» for skattyter, eventuelt at spørsmålet har «*allmenn interesse*». Departementet vil peke på at det skal legges en lav grense til grunn for så vidt gjelder vurderingen av hva som har vesentlig betydning for skattyter. Et spørsmål kan ha vesentlig betydning selv om det er enkelt. Vilkåret er tatt inn for å avskjære ligningsmyndighetene fra å svare på spørsmål som er rent hypotetiske og av mindre betydning for skattyter. Departementet legger til grunn at vilkåret bare helt unntaksvis skal medføre at en anmodning avvises.

Departementet foreslår at ligningsloven § 3A-1 nr. 1 endres slik at det fremgår at også ligningskontorene, og ikke bare Skattedirektoratet, kan avgi bindende forhåndsuttalelser.

26.5.3 Avgrensningen mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Det er ingen begrensning når det gjelder hvem som kan be om en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet i dag, så lenge den som ber om uttalelsen selv blir direkte berørt av den planlagte disposisjonen. I høringsnotatet er det lagt til grunn at ligningskontorenes kompetanse skal avgrenses slik at kompliserte saker og saker av allmenn interesse eller prinsipiell betydning alltid skal behandles av Skattedirektoratet. Det foreslås at den nærmere avgrensning mellom ligningskontorenes og Skattedirektoratets kompetanse reguleres i retningslinjer. I tillegg foreslås det at ligningskontorene ikke skal ha kompetanse til å behandle anmodninger som gjelder disposisjoner med en verdi på over 10 millioner kroner. Det er foreslått at fellesanmodninger alltid skal behandles av Skattedirektoratet.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til at kompliserte saker og saker av allmenn interesse eller prinsipiell betydning skal behandles av Skattedirektoratet. Flere av instansene har imidlertid merknader til den foreslåtte beløpsgrensen på 10 millioner kroner.

Skattebetalerforeningen er som nevnt foran generelt skeptisk til at ligningskontorene i det hele tatt skal ha kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Foreningen uttaler videre om grensen på 10 millioner kroner:

«Vårt inntrykk er at en stor del av de spørsmål som blir forelagt SKD i dag dreier seg om disposisjoner under 10 millioner kroner. Særlig gjelder dette de mange spørsmål som stilles vedrørende salg av fast eiendom, prosentligning/regnskapsligning mv. Dette er viktige og vanskelige spørsmål som vi mener det er uheldig at løses med bindende virkning av ligningskontorene.»

Advokatforeningen er enig i at det for så vidt gjelder ligningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser ikke skal skje en avgrensning mot saksområder eller skattytergrupper. Foreningen uttaler videre:

«Man er imidlertid ikke enig i at det skal være en beløpsgrense for ligningskontorets kompetanse. Å operere med en beløpsgrense på kr. 10 mill er en kunstig grense som man ikke finner igjen når det gjelder ligningskontorets kompetanse til å foreta endelig ligning.»

Norsk Øko-Forum uttaler følgende om den foreslåtte beløpsgrensen:

«Generelt vil vi bemerke at det må være enkelt for så vel skatteetaten som for skattyter å finne ut hvem som er rett instans for hans/hennes forspørsel. Det er viktig at det ikke brukes unødige ressurser på å avgjøre hvorvidt en anmodning skal behandles ved ligningskontoret eller av Skattedirektoratet. I så hensende synes 10 millioner kroner grensen som den beste av de skisserte løsningene i høringsnotatet.»

NARF, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnføring, Økonomiforbundet og NHO enten støtter eller har ingen innvendinger til forslaget om en grense på 10 millioner kroner for ligningskontorenes kompetanse.

Etter *departementets* oppfatning vil kriteriene «komplisert», «prinsipiell» og «allmenn interesse» sørge for en hensiktsmessig avgrensning av arbeidsfordelingen mellom ligningskontorene og direktoratet. Spørsmål innen skatteretten knyttet til f. eks. bolig- og fritidseiendom, hjemmekontor, ulike typer lønnsytelser, velferdstiltak og fradrag for utgifter i arbeidsforhold, gaver og tilskudd i og utenfor arbeidsforhold, bilbeskatning, reiseutgifter, merkostnader og utdanningsutgifter vil regelmessig være enkle spørsmål som kan behandles av ligningskontorene. Når det gjelder næringsdrivende vil spørsmål som er knyttet til den daglige løpende drift av virksomheten, som regel være relativt enkle. Spørsmål om ekstraordinære forhold, som for eksempel en næringsdrivende som vurderer å la seg bli kjøpt opp av et selskap, og ønsker avklaring av skatterettslige spørsmål i forbindelse med dette, må anses som kompliserte. Hva som i en konkret sak er å anse som et komplisert spørsmål vil kunne være avhengig av det enkelte ligningskontors kompetanse.

En uttalelse vil bl.a. være av prinsipiell betydning når den gir veiledning på et juridisk tvilsomt område. Det samme gjelder uttalelser som supplerer nåværende rettstilstand. En prinsipiell uttalelse kan også være av allmenn interesse, for eksempel når den berører et stort antall skattytere.

Etter departementets syn er en beløpsgrense som foreslått i høringsnotatet, i seg selv ingen indikator på hvor kompleks og arbeidskrevende en sak kan være. Departementet finner det videre sannsynlig at en beløpsgrense vil kunne komplisere ordningen unødig, da det i mange tilfeller vil kunne være vanskelig å fastsette verdien av en disposisjon. Dette gjelder særlig der hvor transaksjonen løper over flere år. Departementet har etter en nærmere vurdering kommet til at det utover en avgrensning mot kompliserte saker og saker av prinsipiell betydning og/eller allmenn interesse, ikke

vil være behov for en ytterligere avgrensning av ligningskontorenes kompetanse.

Departementet slutter seg til forslaget om at fellesanmodninger alltid skal behandles av Skattedirektoratet.

26.5.4 Administrativ klageadgang

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet kan i henhold til ligningsloven § 3A–3 nr. 1 og 2 verken påklages eller bringes inn for domstolene. Skattedirektoratet har imidlertid en omgjøringsadgang hvis omgjøring ikke er til skade for den uttalelsen gjelder for, jf. forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skattesaker. Ligningen av skattyter hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan påklages på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser, jf. ligningsloven § 3A–3 nr. 3. Det er i høringsnotatet foreslått at disse reglene også skal gjøres gjeldende for bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene.

For så vidt gjelder klageadgang uttaler *Bedriftsforbundet* følgende:

«Skattyter bør ha anledning til å klage i saker der ligningskontoret eller Skattedirektoratet aviser en anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Dette av hensyn til skattyters rettssikkerhet i forbindelse med transaksjoner av viktighet.»

Advokatforeningen uttaler dette:

«Imidlertid mener Advokatforeningen at det bør være en klageadgang til Skattedirektoratet når det gjelder denne type forhåndsuttalelser. Selv om skattyter ikke trenger å påberope seg uttalelsen, er det åpenbart at de færreste vil foreta disposisjoner i strid med en slik forhåndsuttalelse når det dreier seg om betydelige beløp. For at man ikke skal oppleve en strøm av klager som ev. vil være med på å «strupe» hele ordningen, kan det overveies en beløpsgrense for slike klager.»

Skattebetalerforeningen er også av den oppfatning at det er behov for klageadgang i denne typen saker og for dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet. Foreningen uttaler bl.a. dette:

«Vi mener også at rettssikkerheten ikke blir godt nok ivaretatt uten en adgang til overprøving. Dersom skattyter blir henvist til å klage på ligningen, er det slik at det er ligningskontoret som skriver innstillingene til nemndene. At de vil fravike sitt eget syn i en bindende forhåndsuttalelse når de skriver innstillingene er lite tro-

lig. Man får derfor, etter vår oppfatning, en nok-så illusorisk klageadgang. At terskelen for å klage over en avgitt uttalelse burde være høy har vi imidlertid forståelse for, slik at i slike klagesaker kunne gebyret for å få klagen behandlet vært høyere, dog slik at gebyret ble refundert i sin helhet om skattyter vant fram.»

Også *NHO* og *Den norske Revisorforening* mener skattyter må gis rett til å påklage ligningskontorenes bindende uttalelser. For å begrense antallet klager foreslår *NHO* at klageordningen gebyrlegges, men slik at klagegebyret refunderes dersom direktoratet omgjør ligningskontorets uttalelse. Den norske Revisorforening antar at behovet for en klageinstans vil øke påtakelig når forhåndsuttalelser nå skal gis av 99 ligningskontorer.

Departementet ser at skattyter, i enkelte tilfelle, vil kunne ha interesse i å påklage en uriktig forhåndsavgjørelse i hans disfavør. På den annen side vil det, materielt sett, være lite heldig at en uriktig uttalelse i skattyters favør, blir lagt til grunn som bindende ved ligningen. Det offentlige vil derfor kunne ha en tilsvarende interesse i å kunne overprøve en bindende forhåndsuttalelse avgitt av ligningskontoret. Prinsipielt sett kan det derfor hevdes at en eventuell klageadgang for skattyter over en forhåndsuttalelse avgitt av ligningskontoret, burde kombineres med en tilsvarende overprøvingsadgang for det offentlige.

Departementet vil peke på at det er viktig at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene administrativt gjøres så enkel som mulig. Dette taler etter departementets oppfatning mot å innføre en administrativ klage- og omgjøringsadgang. *Departementet* foreslår derfor at en bindende forhåndsuttalelse ikke skal kunne påklages administrativt av den skattepliktige. Det foreslås imidlertid at spørsmålet om innføring av en administrativ klageordning vurderes på nytt når man har høstet erfaring med den foreslåtte ordningen.

I samsvar med gjeldende ordning skal det heller ikke være anledning til å bringe uttalelsen i egen sak inn for domstolene. Som nevnt ovenfor har skattyter full adgang til domstolsprøving av en etterfølgende ligning, avgitt i samsvar med forhåndsuttalelsen.

Etter § 3A-3 nr. 1 kan Skattedirektoratets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse ikke påklages. *Departementet* foreslår at ordlyden endres slik at det fremgår at heller ikke ligningskontorenes avvisningsavgjørelse skal kunne påklages.

26.5.5 Saksbehandlingsregler

26.5.5.1 Generelt

Saksbehandlingsreglene for gjeldende ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet er i hovedsak forskriftsfestede, jf. forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184. Det legges opp til at forskriften, med nødvendige endringer, også skal gjelde for den foreslåtte ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene.

I høringsnotatet er det foreslått at saksbehandlingen av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene skal være noe enklere enn for eksisterende ordning. Det foreslås bl.a. at ligningskontorene ikke skal ha plikt til å sende foreløpig svar til skattyter ved mottak av en anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Videre foreslås færre krav til anmodningens innhold. Ingen av høringsinstansene har hatt synspunkter på dette. *Departementet* vil vurdere forslagene i høringsnotatet nærmere i forbindelse med det videre forskriftsarbeidet.

26.5.5.2 Saksbehandlingsfrist

I henhold til forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184 § 8 skal Skattedirektoratet normalt avgi bindende forhåndsuttalelse senest tre måneder etter at fullstendig anmodning er mottatt. Ligningskontorenes ordning er foreslått å skulle gjelde enklere forhold, og det er et poeng at ordningen skal være smidig. I høringsnotatet er det derfor foreslått at tre ukers saksbehandlingstid normalt bør være tilstrekkelig for den typen anmodninger som er tenkt omfattet av ordningen. Fristen er foreslått å løpe fra det tidspunkt anmodningen er fullstendig og gebyr er korrekt innbetalt. Flere av høringsinstansene har hatt synspunkter på den foreslåtte saksbehandlingsfristen.

Skattedirektoratet uttaler bl.a. følgende:

«For den type anmodninger om bindende forhåndsuttalelser ligningskontorene skal behandle bør en saksbehandlingsfrist på inntil 3 uker normalt kunne overholdes. Fra ytre etat er det påpekt at det i perioder kan bli vanskelig å overholde denne fristen i samtlige saker. Dette gjelder f.eks. i april og mai hvor ligningsbehandlingen av lønnstakere og pensjonister pågår. På bakgrunn av dette har Skattedirektoratet kommet til at den formelle saksbehandlingsfristen bør settes til 4 uker. Dette endrer imidlertid ikke målsettingen om at forhåndsuttalelser som avgis av ligningskontorene som hovedregel skal avgis innen 3 uker fra fullstendig anmodning er mottatt og gebyr er betalt. 4 ukersfristen er således ment som en ytre frist.»

Advokatforeningen uttaler dette om forslaget til saksbehandlingsfrist:

«Advokatforeningen er tilfreds med at det foreslås en saksbehandlingstid på 3 uker. Dette vil være med på å gjøre ordningen praktisk gjennomførbar i relasjon til avtaler man vurderer å inngå og styrke rettssikkerheten for skattyterne.»

Skattebetalerforeningen mener at rask saksbehandling er positivt, men at korrekt behandling er langt viktigere. De uttaler videre om dette:

«Vi er redde for at et sterkt tidspress kan føre til at ligningskontorene i saker der de er i tvil, gjennomgående legger den strengest mulig fortolkning til grunn. Slik at i tvilstilfeller, vil nok faren for at skattyter får et negativt svar være relativt stor. Så lenge skattyter ikke har mulighet til å få uttalelsen overprøvd, kan dette føre til økt mengde av klager på skatteoppjøret eller forhindre transaksjoner, samt – fare for at man utvikler vilkårlig ligningspraksis på grunn av manglende samkjøring og kontroll.»

NØF mener at en frist på tre uker vil være vanskelig å overholde. De foreslår derfor at saksbehandlingsfristen forelenges, eksempelvis til seks uker. De foreslår samtidig at saksbehandlingsfristen angis i virkedager istedenfor i uker. Dette for å ta høyde for helligdagene i forbindelse med høytider.

Departementet er av den oppfatning at dersom ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal virke etter sin hensikt, bør saksbehandlingstiden være vesentlig kortere enn i dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet. Utgangspunktet må være at saksbehandlingsfristen løper fra det tidspunkt anmodningen er fullstendig og korrekt gebyr er innbetalt. Det kan oppstå tilfeller hvor en anmodning uriktig blir oversendt Skattedirektoratet til behandling. På grunn av kortere saksbehandlingsfrist i ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene, er det i slike tilfeller særlig viktig at Skattedirektoratet raskest mulig sender anmodningen tilbake til det aktuelle ligningskontoret.

Etter en nærmere vurdering har departementet kommet til at saksbehandlingsfristen i ordningen bør settes til fire uker. Dersom ligningskontoret unntaksvis ikke kan avgi uttalelse innen fristen, skal ligningskontoret innen samme frist gi skattyter en begrunnet underretning om forsinkelsen og angi når forhåndsuttalelsen kan forventes å foreligge. Dette vil bli regulert i forskriften. Departementet vil peke på viktigheten av at saksbehandlingsfristen som den helt klare hovedregel blir overholdt.

26.5.5.3 Publisering av uttalelsene

Bindende forhåndsuttalelser som avgis av Skattedirektoratet, har den samme rettskapingende virkning som andre sentrale uttalelser i skattespørsmål, og publiseres på skatteetatens hjemmeside på internett. Publisering skal skje uten at taushetsplikten krenkes. Dette innebærer at uttalelsene må anonymiseres på en slik måte at opplysninger som røper hvem den skatte- og avgiftspliktige er, ikke fremkommer. Videre oversendes en kopi av uttalelsene til Finansdepartementet og den skatte- og/eller avgiftsmyndighet som uttalelsen kan påberopes overfor. På grunn av uttalelsenes lokale karakter foreslås det i høringsnotatet at de ikke skal publiseres, og at kopi heller ikke skal sendes overordnede myndigheter.

Advokatforeningen og *Skattebetalerforeningen* har hatt synspunkter på dette i høringsrunden. Advokatforeningen har ingen innvendinger til at uttalelsene ikke skal publiseres. Skattebetalerforeningen på sin side uttaler følgende:

«For det annet mener vi at «en viss kvalitetssikring» bør skje på sentralt nivå. I det minste må oversendelse til fylkesskattekontorene være obligatorisk, og fremgå av forskriften.

Som et ledd i den kontroll vi mener er påkrevd, bør også ligningskontorenes bindende forhåndsuttalelser publiseres.

Vår erfaring er at bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet i dag er en informasjonskilde for skattytere. De gir forutberegnelighet i forhold til ulike disposisjoner som skal gjennomføres. Ved å legge lokk på ligningskontorenes bindende forhåndsuttalelser forsvinner denne muligheten i stor grad. Det er ofte i de sakene som etter forslaget vil tillegges ligningskontorene at dette behovet er størst, for eksempel i boligsaker. Vi mener derfor at det å publisere forhåndsuttalelsene uansett nivå er svært viktig for allmennheten, særlig i forhold til forutberegneligheten.»

Departementet ser at det vil kunne styrke skattyternes forutberegnelighet dersom informasjon om ligningskontorenes praksis, herunder kontorenes bindende forhåndsuttalelser, publiseres. På den annen side skal ligningskontorets uttalelser begrenses til enkle skattemessige forhold, noe som etter departementets oppfatning taler for at behovet for offentliggjøring er mindre.

En eventuell publisering av ligningskontorenes forhåndsuttalelser vil mest hensiktsmessig kunne skje på skatteetatens hjemmeside. Dette innebærer at alle forhåndsuttalelser vil måtte oversendes til Skattedirektoratet. Det er vanskelig å si noe sikkert om antallet uttalelser i den nye ordningen, men mengden vil kunne bli uoverkommelig. Uansett vil

en slik løsning føre til merarbeid for direktoratet. Direktoratets arbeidsbelastning vil riktignok kunne reduseres ved at det enkelte ligningskontor selv anonymiserer uttalelsene før de oversendes til direktoratet for publisering. En eventuell publisering vil likevel føre til en økt arbeidsbyrde for etaten som helhet.

Departementet er kommet til at bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene ikke bør inngå i en automatisk publiseringsordning. Skatteetaten vil som før kunne publisere anonymiserte avgjørelser og uttalelser som anses å ha mer allmenn interesse. I oppstartsfasen av ordningen vil det kunne være behov for at fylkesskattekontorene følger med at like tilfeller behandles likt av de ulike ligningskontor. Departementet foreslår derfor at uttalelsene i en overgangsperiode på to år skal oversendes de respektive fylkesskattekontorene for slikt tilsyn.

26.5.6 Gebyr

Ligningsloven § 3A–2 bestemmer at det skal betales gebyr for en bindende forhåndsuttalelse. Detaljerte regler om dette er fastsatt i forskrift 12. oktober 2001 nr. 1184. Gebyrsatsene er i hovedsak to ganger rettsgebyret for anmodninger som gjelder fysisk person, dennes bo, enkeltpersonforetak og ikke regnskapspliktig juridisk person, åtte ganger rettsgebyret for andre, forutsatt at de regnes som små foretak etter grensene i regnskapsloven § 1–6 og femten ganger rettsgebyret for anmodninger som gjelder andre. Det er foreslått at de samme gebyrsatser skal gjelde i ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene, bortsett fra for lønnstakere og pensjonister og deres bo. Her foreslås gebyrsatsen satt til et halvt rettsgebyr, som for tiden utgjør 370 kroner.

Et fåtall av høringsinstansene har uttalt seg om størrelsen på gebyrene. *Bedriftsforbundet* mener at gebyrsatsene på åtte ganger rettsgebyret for bindende forhåndsuttalelser er satt uforholdsmessig høyt for små og mellomstore aksjeselskaper. Forbundet mener små og mellomstore aksjeselskaper bør få anledning til en lavere gebyrsats der ligningskontorene avgir uttalelse. Dette er begrunnet med at uttalelsene fra ligningskontorene skal relatere seg til enkle skattemessige forhold.

Advokatforeningen peker på at skattyter i de tilfellene hvor en anmodning feilaktig er sendt et ligningskontor – og ligningskontoret oversender anmodningen til Skattedirektoratet – må orienteres om at gebyret da blir to ganger rettsgebyret istedenfor et halvt rettsgebyr. *Skattebetalerforeningen* synes det er positivt at gebyret er foreslått satt til et

halvt rettsgebyr for lønnstakere og pensjonister og deres bo.

Den norske Revisorforening uttaler:

«Slik høringen og utkastet til endring av § 8 i forskriften er utformet ser det ut til at departementet foreslår at det skal skilles mellom lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende personlige skattytere når det gjelder gebyrets størrelse, selv om anmodningen gjelder like forhold. Ber en personlig næringsdrivende om en forhåndsuttalelse vedrørende et boligsalg eller andre forhold som ikke gjelder næringen må han betale et gebyr som er fire ganger høyere enn det han måtte betalt dersom han var lønnstaker. Dersom dette er tilsiktet er dette en forskjellsbehandling som det etter vår mening ikke kan være grunnlag for. Vi foreslår derfor at forskriften presiseres på dette punkt slik at gebyret på 2 R etter tredje ledd bokstav b bare skal fastsettes for spørsmål som gjelder næringen.»

Etter *Norsk Øko-Forums* syn vil hensynet til at dette skal være en serviceordning også bli ivaretatt dersom gebyret settes noe høyere enn det som er foreslått, for eksempel tilsvarende satser som benyttes av Skattedirektoratet i dag. Dette vil etter deres oppfatning gjøre antallet henvendelser mer overkommelig for ligningskontorene.

Departementet legger som et utgangspunkt til grunn at de samme gebyrsatser bør benyttes i begge ordningene med bindende forhåndsuttalelser. Det er imidlertid slik at skattytergruppen lønnstakere og pensjonister og deres bo er en meget sammensatt skattytergruppe, som omfatter alt fra svært formuende personer til ikke formuende minstepensjonister og studenter. For at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene skal være et reelt servicetilbud til alle skattytergrupper, er departementet av den oppfatning at det bør innføres en lavere gebyrsats for lønnstakere og pensjonister og deres bo. Departementet foreslår derfor at gebyret settes til et halvt rettsgebyr for denne skattytergruppen.

Videre slutter departementet seg til anførselen fra *Den norske Revisorforening*. I den grad personlige skattytere som er næringsdrivende, sender en anmodning om bindende forhåndsuttalelse som ikke er relatert til næringsvirksomheten, bør gebyrsatsen også for disse utgjøre et halvt rettsgebyr.

26.5.7 Tidsbegrensning av uttalelsenes bindende virkning

Etter gjeldende regelverk skal en forhåndsuttalelse legges til grunn som bindende ved ligningen der-

som skattyter krever det, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, jf. ligningsloven § 3A-1 nr. 2. Etter forskriften § 11 fjerde ledd inntreder den bindende virkning bare for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter det år forhåndsuttalelsen er avgitt. Videre følger det at den bindende virkning bare gjelder «under forutsetning av at rettstilstanden ikke er endret ved lov eller forskrift som vil omfatte den aktuelle disposisjonen.»

Departementet ba i høringsbrevet høringsinstansene om å vurdere hvorvidt det bør innføres en tidsbegrensning for den bindende virkning av visse av Skattedirektoratets og ligningskontorenes forhåndsuttalelser, utover det som følger av ovennevnte forskriftsbestemmelse. Flere av høringsinstansene har hatt synspunkter på dette.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening er av den oppfatning at ligningsmyndighetene ikke bør ha adgang til å tidsbegrense den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse. Skattyternes behov for rettssikkerhet og forutberegnelighet bør etter deres syn veie tyngre enn hensynet til likebehandling. Dersom dette likevel blir løsningen ser NARF det som naturlig at uttalelsene i hvert fall er bindende i minst fem år. *Finansnæringens Hovedorganisasjon* ønsker heller ingen tidsbegrensning av uttalelsenes bindende virkning, heller ikke i form av en maksimaltid for hvor lenge uttalelsene skal være bindende. Avslutningsvis uttaler FNH om dette:

«FNH mener samtidig at fortolkningsendringer knyttet til internasjonale skatteavtaler, der dette følger av internasjonal og norsk praksis, bør kunne være grunnlag for å oppheve en bindende forhåndsuttalelse i skatte- og avgiftssaker.»

NHO har forståelse for at det kan være behov for å tidsbegrense uttalelser når disse gjelder transaksjoner hvor skattesubjektet skifter permanent – eller langvarig – skatterettslig status. Etter deres oppfatning bør imidlertid uttalelsene være bindende i minimum fem år. *Den norske Revisorforening* ser ikke noe behov for å innføre en slik tidsbegrensning for den bindende virkning av uttalelsene. *Norsk Øko-Forum* er av den oppfatning at det bør innføres en tidsbegrensning for alle bindende forhåndsuttalelser, i form av en fast maksimaltid som angis i forskriften. Også *Skattedirektoratet* mener det bør innføres en tidsbegrensning for virkningen av visse forhåndsuttalelser. Direktoratet uttaler bl.a. følgende i sitt høringsssvar:

«Etter Skattedirektoratets oppfatning kan det imidlertid være behov for at type transaksjoner som skal omfattes av en tidsbegrensning konkretiseres nærmere i forarbeidene. Eksemplifi-

seringen i høringsbrevet fremstår som noe uklart med hensyn til om uttalelser som gjelder beskatning av ytelse som løper over flere år, som f.eks. lønns- og pensjonsytelser, skattlegging av bolig- og fritidseiendommer, avskrivninger med mer også skal omfattes av tidsbegrensningen. Skattedirektoratet vil anbefale at det skilles mellom uttalelser som gjelder enkeltstående transaksjoner som bare har betydning for beskatningen i ett inntektsår og uttalelser som gjelder disposisjoner som får virkning for flere fremtidige inntektsår.»

Departementet ser at det kan være behov for å klargjøre forståelsen av gjeldende forskriftsbestemmelse om virkningen av en bindende forhåndsuttalelse, særlig om hvor mange inntektsår fremover uttalelsen skal kunne påberopes som bindende for. En slik klargjøring og vurdering vil bli gjort i forbindelse med departementets videre forskriftsarbeid.

26.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det er i høringsnotatet forutsatt at en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene ikke skal medføre behov for økte ressurser. Det er antatt at selve arbeidet med å avgi bindende forhåndsuttalelser vil kreve noe mer ressurser enn ligningskontorene bruker på å avgi en ikke-bindende uttalelse. Dette fordi det er naturlig å kvalitetssikre bindende uttalelser på en annen måte enn ikke-bindende uttalelser. På den annen side vil en slik ordning i en viss grad kunne medføre redusert klageomfang på selve ligningen, samt redusere noe av veiledningsbehovet.

Skattebetalerforeningen uttaler dette om administrative og økonomiske konsekvenser:

«Vi mener det er naivt å tro at man ved å gi ligningskontorene mulighet til å gi bindende forhåndsuttalelser vil frigjøre ressurser fra den alminnelige veiledningsplikten som gis i ikke-bindende forhåndsuttalelser, slik at ligningskontorenes samlede arbeidsbelastning ikke øker. Vi mener også at klagepågangeren kan komme til å øke, og deler således ikke Finansdepartementets oppfatning av at ordningen kan redusere klageomfanget.»

NTL – Skatt er av den oppfatning at det i dag vil være vanskelig å vite om ordningen vil kreve mer ressurser og at man derfor må ta høyde for dette, særlig i en innkjøringsfase. Foreningen mener det er viktig at det settes av nok ressurser for å kunne behandle anmodningene på en skikkelig måte uten at det går utover andre prioriterte oppgaver.

Norsk Øko-Forum uttaler bl.a. følgende om administrative og økonomiske konsekvenser av den foreslåtte ordningen:

«.....NØF frykter derfor at ligningskontorene/skatteetaten ved den nye ordningen må vri ressursene fra viktige prioriterte områder som bekjempelse av økonomisk kriminalitet til å øke servicenivået overfor lønnsinntakere og pensjonister. Vi viser i den forbindelse til hvor høyt regjeringen prioriterer bekjempelse av økonomisk kriminalitet i den nye handlingsplanen mot økonomisk kriminalitet. NØF forutsetter derfor at eventuelle merressurser til ordningen kompenseres fullt ut til de aktuelle ligningskontorene.»

NØF konkluderer med at gebyrene bør tilbakeføres til de ligningskontorene som har avgitt uttalelsene, eventuelt at det gis budsjettmidler til ligningskontorene tilsvarende gebyrenes størrelse eller at ligningskontorene får dekket merkostnadene til arbeidet med avgivelse av bindende forhåndsuttalelser.

Departementet legger til grunn at en ordning med bindende forhåndsuttalelser vil kreve noe mer arbeid enn dagens ordning med ikke-bindende ut-

talelser. Etter dagens ordning kan ligningskontorene – utover den utbetingede plikten til å veilede om utfylling av selvangivelsen og vedlegg til denne – i stor grad selv avgjøre i hvilken grad denne typen henvendelser skal besvares. For så vidt gjelder bindende forhåndsuttalelser, vil ligningskontorene ha en plikt til å besvare disse når vilkårene er oppfylt og gebyr er betalt. Departementet ser at det er vanskelig å si noe sikkert om antallet henvendelser i den nye ordningen, men finner det sannsynlig at ordningen vil kunne begrense antallet saker hvor det skal gis veiledning av annen type, samt antallet klager etter ordinær ligning.

Det legges til grunn at gebyret vil dekke kostnadene ved ordningen. Det antas videre at gebyret vil avskjære henvendelser av bagatellmessig karakter.

26.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det tas sikte på ikrafttreden tidligst mulig våren 2005, etter at nødvendige forberedelser er på plass.

27 Endringer i ligningslovens fristregler for saker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i

27.1 Innledning

Finansdepartementet legger her frem forslag til endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) slik at fristreglene i § 9–6 ikke skal være til hinder for endring av ligningen i de tilfeller Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse med anmodning om endring eller ny vurdering av saken.

27.2 Gjeldende rett

Ligningslovens utgangspunkt er at enhver feil i en ligningsavgjørelse kan tas opp i en endringssak, jf. ligningsloven § 9–5 nr. 1. Fristreglene i ligningsloven § 9–6 oppstiller visse tidsmessige begrensninger i dette utgangspunktet. Virkningen av fristreglene er at det etter utløpet av den aktuelle fristen ikke er rettslig adgang til å foreta endring av ligningen. Dette gjelder også endring til gunst for skattyteren.

Fristene i ligningsloven § 9–6 nr. 1 – 3 må ses i sammenheng. Utgangspunktet er at endringssaker ikke kan tas opp senere enn 10 år etter inntektsåret, jf. § 9–6 nr. 1. I nærmere angitte tilfeller gjelder likevel en kortere frist. Reglene er bygget opp slik at området for tiårsfristen er negativt bestemt, det vil si at den bare gjelder dersom fristbestemmelsene i nr. 2 og 3 ikke kommer til anvendelse. Frist for endring til skattyters ugunst er som hovedregel to år etter inntektsåret, jf. § 9–6 nr. 3. Etter § 9–6 nr. 2 er fristen for å endre ligningen tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig.

Verken forvaltningsloven, merverdiavgiftsloven eller tolloven har fristregler som begrenser myndighetenes endringsadgang til gunst for den avgiftspliktige. På disse områdene er fristreglene i foreldelsesloven (lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer) i praksis gitt anvendelse. For å unngå at en fordringshaver som klager til ombudsmannen, risikerer at fordringen som tvisten gjelder

foreldes i mellomtiden, er foreldelsesloven nylig endret, jf. lov 25. juni 2004 nr. 51. Etter § 16 nr. 2 bokstav b avbrytes foreldelse av kravet når tvist om krav mot den offentlige forvaltning bringes inn for Sivilombudsmannen.

27.3 Bakgrunn for lovforslaget

Sivilombudsmannen kan ta opp en sak til behandling enten etter klage eller av eget tiltak, jf. lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (ombudsmannsloven) § 6. En klage til Sivilombudsmannen er å anse som en henstilling til ombudsmannen om å undersøke en sak som har med offentlig myndighetsutøvelse å gjøre. Klagen må være satt fram innen 1 år etter at den tjenestehandling eller det forhold det klages over ble foretatt eller opphørte. Ombudsmannen treffer ikke bindende avgjørelser under behandlingen av en sak, men han har rett til å si sin mening om forhold som går inn under hans arbeidsområde, jf. ombudsmannsloven § 10 første ledd.

Når Sivilombudsmannen avgir uttalelse med anmodning om endring eller ny vurdering av en konkret ligning, skyldes det som oftest at han ikke deler ligningsmyndighetenes syn på anvendelsen av skattelovgivningen. Det blir dermed spørsmål om å legge til grunn en annen rettslig forståelse av den eller de aktuelle bestemmelsene i skattelovgivningen enn det ligningsmyndighetene har gjort. Det er derfor først og fremst tidsfristen på tre år i ligningsloven § 9–6 nr. 2 som i praksis har vært problematisk i saker hvor Sivilombudsmannen uttaler seg.

Departementets standpunkt har vært at ombudsmannsordningen ikke kan anses som en særskilt klageordning som supplerer reglene i ligningsloven, og som kan gi grunnlag for å gå utover de lovbestemte frister i ligningsloven § 9–6. Sivilombudsmannen deler ikke dette synet. Etter ombudsmannens oppfatning må ombudsmannsordningen anses som «en særordning som generelt må supplere ligningslovens ellers uttømmende fristregulering når det ikke i forarbeidene eller i ligningsloven er uttrykkelig sagt at ombudsmannsordningen er omfattet av fristreguleringen.» Departementet finner på

denne bakgrunn at det er behov for en lovendring.

Departementets forslag til endring i ligningslovens fristregler ble sendt på høring 14. mai 2004, med høringsfrist 15. august 2004. Høringen omfattet 38 instanser, hvorav 15 instanser har meddelt at de ikke har merknader til forslaget. Følgende instanser har uttalt at de er positive til forslaget:

- Bedriftsforbundet
- Den norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og handelsdepartementet
- Sivilombudsmannen
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- Økonomiforbundet

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til forslaget.

27.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter ligningsloven § 9–6 nr. 2 er endringsfristen tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke er uriktig eller ufullstendig.

«Treårsregelen» er begrunnet i tungtveiende administrative hensyn. I et masseforvaltningssystem som ligningsforvaltningen, er det nødvendig med visse begrensninger i endringsadgangen bakover i tid, uansett om det er rettspraksis, uttalelse fra Sivilombudsmannen eller Finansdepartementet, eller skatteetatens egne overveielser som danner grunnlaget for den endrede rettsoppfatning. En endringsadgang lenger tilbake i tid enn tre år i slike saker, ville beslaglegge betydelige ressurser fra ligningsmyndighetene side. Dette taler for at endret rettsoppfatning i hovedsak virker fremover i tid og i begrenset grad bakover.

Ligningsloven har ingen særskilte endringsfrister for saker som Sivilombudsmannen uttaler seg om. Når treårsfristen er utløpt er derfor endringsadgangen utløpt, selv om Sivilombudsmannen uttaler seg om ligningsmyndighetenes avgjørelse i en bestemt sak og anmoder om at ligningen endres el-

ler vurderes på nytt. En skattyter som får medhold i sin klage til ombudsmannen, vil naturlig nok kunne oppfatte det som urimelig at ligningsmyndighetene, på grunn av fristreglene, ikke kan endre sin avgjørelse i tråd med ombudsmannens anbefaling. Departementet foreslår derfor en endring i ligningsloven slik at ligningen kan endres uavhengig av treårsfristen. En slik lovendring vil også bidra til å gjøre ombudsmannsordningen mer effektiv i skattesaker.

Det fremgikk av departementets høringsnotat at den foreslåtte lovendringen skulle åpne for endring av ligningen i de tilfeller ombudsmannen har avgitt uttalelse med anmodning om endring.

Sivilombudsmannen påpeker i sin høringsuttalelse at endringsadgangen bør gjelde ikke bare når ombudsmannen kommer med en konkret anbefaling om at ligningen bør endres, men også i tilfeller hvor han, uten å gi uttrykk for hva resultatet bør bli, anmoder ligningsmyndighetene om å behandle saken på nytt. Han uttaler i denne sammenheng blant annet følgende:

«Som departementet er kjent med, kan ikke ombudsmannen fatte noe vedtak eller annen rettslig bindende beslutning, han kan kun uttale sin mening. Som en konsekvens av dette, og som følge av at saksbehandlingen her må gjennomføres ved skriftlig å stille spørsmål og ved en gjennomgang av den skriftlige dokumentasjon, vil ombudsmannen – i en avsluttende uttalelse etter ombudsmannsloven § 10 – ikke alltid kunne eller ønske å gi en ubetinget anbefaling eller konklusjon om at en aktuell ligning bør endres. Ombudsmannen må normalt begrense seg til å anmode forvaltningen om å behandle saken på nytt – uten at det i anmodningen nødvendigvis gis klart uttrykk for hvilket utfall den nye behandlingen bør få. For at tillegget som nå foreslås til ligningsloven skal få ønsket virkning, er det således avgjørende at bestemmelsen, kanskje nokså selvsagt, gis anvendelse i enhver sak hvor ombudsmannen har anmodet om en ny behandling.»

Også *Skattedirektoratet* peker på dette forholdet i sin høringsuttalelse.

Departementet er enig i at den særskilte fristregelen, for å ha den ønskede virkning, også må komme til anvendelse når ombudsmannen har anbefalt ny vurdering og ligningsmyndighetene, som følge av denne vurderingen, finner grunn til å endre ligningen. Dette er tatt hensyn til ved departementets utforming av forslaget til lovtekst.

Næringslivets Hovedorganisasjon har i sin høringsuttalelse pekt på at den utvidede endringsadgangen i spesielle tilfeller også bør gjelde for andre

skattytere enn de som er part i klagesaken for ombudsmannen. Det uttales i denne sammenheng følgende:

«Omstendighetene kan således være slik at det vil kunne fremstå som direkte urimelig om en slik adgang er avskåret. Det bør derfor inntas en dispensasjonsbestemmelse som gir Skattedirektoratet eller Finansdepartementet mulighet til å bestemme at den rettsoppfatningen som ombudsmannen gir anvisning på skal medføre at ligningen endres også for andre skattytere, selv om forholdet ligger mer enn tre år tilbake i tid.»

Etter ligningsloven § 9–6 nr. 5 bokstav c er de ordinære fristene ikke til hinder for at spørsmål om endring tas opp innen ett år som følge av en domstolsavgjørelse. Denne særregelen for domstolstilfelle gjelder bare i forhold til den eller de skattytere som er part i rettssaken, og som dommen derfor blir rettskraftig overfor. Etter departementets syn må tilsvarende gjelde for saker som Sivilombudsmannen uttaler seg i. Den utvidete endringskompetansen i sivilombudsmannssaker vil derfor kun gjelde den eller de skattytere som er part i klagesaken. I tilfelle der ligningsmyndighetene mer generelt tilpasser sin regelforståelse og praksis til ombudsmannens syn i en enkeltsak, vil en slik tilpasning for øvrige skattytere normalt virke fremover, og ikke eller bare i liten grad, bakover.

I Sivilombudsmannens uttalelser vil det ikke alltid være utformet en entydig konklusjon om den rettslige løsningen i den konkrete sak. Ligningsmyndighetene vil derfor ha behov for tid til å vurdere saken på nytt. Dette tilsier at det kan ta noe tid før ligningsmyndighetene kan treffe et nytt vedtak. Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå en særskilt frist for ligningsmyndighetene til å endre ligningen i ombudsmannssaker. Departementet vil likevel påpeke at den oppfølgende behandlingen av saker som ombudsmannen har avgitt uttalelse i, bør prioriteres.

På grunn av den ettårsfristen som gjelder for klageadgangen til ombudsmannen, vil den utvidete endringsadgangen for ligningsmyndighetene normalt ikke få virkning for svært gamle skattesaker. Departementet ser ikke behov for noen ytterligere avgrensning for å unngå arbeid med endring i slike eldre saker.

Ligningsloven har ingen særlige regler om hvilket organ som har vedtaksmyndighet i saker som Sivilombudsmannen har anbefalt endring i. *Norsk Øko-forum* anbefaler at det organ som har fattet vedtaket som er gjenstand for ombudsmannens uttalelse, gis omgjøringadgang. Foreningen begrunner dette slik:

«Det vil innebære en forenkling både for skattyterne og ligningsmyndighetene dersom det blir innført egne regler for dette i ligningsloven. Vi kan ikke se at det er administrative hensyn som taler mot en slik løsning. Ligningsmyndighetene kan da raskt fremme saken for riktig nemnd uten å måtte vurdere hvilket organ som er riktig avgjørelsesmyndighet og uten å måtte gå veien om overordnet myndighet.»

Etter ligningslovens system skal et formelt ugyldig vedtak behandles og rettes opp av det ligningsorgan som traff vedtaket. Et feilaktig, men ellers formelt gyldig vedtak, skal derimot behandles av det overordnede ligningsorgan etter reglene i kapittel 9. Dette vil gjelde også i saker som tas opp til ny vurdering og eventuelt endring etter anbefaling fra ombudsmannen. Departementet finner ikke grunn til å foreslå andre regler om vedtaksmyndighet i sivilombudsmannssaker.

Skattebetalerforeningen gir uttrykk for at det alltid bør fattes et vedtak i saker hvor Sivilombudsmannen har uttalt seg med anmodning om endring. Foreningen uttaler i denne sammenheng følgende:

«For at skattyter skal få klarhet i om Sivilombudsmannens uttalelse blir hensyntatt eller ikke, er Skattebetalerforeningen av den oppfatning at det alltid bør fattes vedtak i saker der Sivilombudsmannen har uttalt seg med anmodning om endring. Det vil være viktig for skattyter å få en begrunnelse dersom saken ikke blir realitetsbehandlet. Vi mener videre at et slikt vedtak alltid skal fattes av samme nemnd som har behandlet det påklagede vedtaket. Dette vil normalt være overligningsnemnda, hvilket igjen vil sikre skattyters rett til å få dekket eventuelle saksomkostninger.»

Ombudsmannen skal i utgangspunktet ikke behandle en klage som klageren har mulighet til å få overprøvd av et høyere forvaltningsorgan, med mindre han finner særlig grunn til å ta opp saken, jf. § 5 i Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av 19. februar 1980. Dette innebærer at et ligningsvedtak som bringes inn for ombudsmannen, som regel vil være truffet av overligningsnemnda.

Departementet vil påpeke at det er Stortingets klare forutsetning at forvaltningen skal rette seg etter Sivilombudsmannens uttalelser. Dette innebærer at ligningsmyndighetene normalt vil treffe et nytt vedtak i saker hvor ombudsmannen har anbefalt endring. Har ombudsmannen anbefalt at ligningsmyndighetene vurderer saken på nytt, uten å foreslå en konkret endring av ligningen, tilsier god forvaltningsskikk at skattyter alltid blir meddelt resultatet av denne vurderingen. Departementet kan

ikke se at dette bør skje i form av et formelt vedtak dersom utfallet av vurderingen blir at ligningen ikke endres. Et begrunnet brev om dette til skattyteren vil da være den hensiktsmessige kommunikasjonsform.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om endring i ligningsloven § 9–6 nr. 5 slik at det i ny bokstav d fremgår at spørsmål om endring av ligning kan tas opp uavhengig av fristreglene, når Sivilombudsmannen har anbefalt endring eller ny vurdering i en konkret sak.

27.5 Ikrafttredelse av lovendringen

Ligningslovens fristregler er begrunnet i administrative hensyn og taler for at endret rettsoppfatning i hovedsak virker fremover i tid og i begrenset grad bakover. Dette tilsier at den foreslåtte lovendringen gis virkning fra ikrafttredelsestidspunktet.

Departementet ser likevel få betenkeligheter ved at en regel til skattyternes gunst gis en viss tilbakevirkende kraft i dette tilfelle. Det blir ikke mange ombudsmannssaker hvor utfallet leder til endringssak for ligningen etter at den ordinære treårsfrist er utløpt. De ligningsadministrative hensyn vil derfor ikke tale imot tilbakevirkning med særlig

tyngde. Departementet foreslår at forslaget til lovendring gis virkning for klagesaker som ombudsmannen har avgitt uttalelse i fra og med år 2000. Ved dette vil de få konkrete sakene som departementet er kjent med, hvor problemstillingen har vært oppe de siste årene, finne sin løsning.

27.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget til lovendring vil føre til merarbeid for ligningsmyndighetene. Det er imidlertid grunn til å tro at omfanget vil være meget begrenset. Dette skyldes at lovforslaget vil få betydning for svært få saker.

De sakene som tas opp til endring som følge av dette forslaget, vil være endringssaker til gunst for skattyter. Konsekvensen av forslaget vil da innebære utbetalinger til skattyterne. Det antas at dette normalt vil dreie seg om mindre beløp.

Departementet legger til grunn at den foreslåtte lovendringen ikke vil innebære økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for ligningsmyndighetene. Forslaget vil ha positive økonomiske konsekvenser for de skattyterne som omfattes av forslaget.

28 Endringer som følge av omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgift og tinglysingsgebyr

28.1 Innledning

Som en oppfølging av Stortingets vedtak om å overføre tinglysingsmyndigheten fra tingrettene til Statens kartverk, foreslår Finansdepartementet endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift, lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr og lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling. Forslagene er utarbeidet i samarbeid med Justisdepartementet.

Forslagene innebærer blant annet at meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, blir ansvarlig for riktig betaling av dokumentavgift og tingslysingsgebyr. Videre foreslås at andre som begjærer et skjøte tinglyst på vegne av hjemmelshaver blir ansvarlig for riktig betaling av dokumentavgiften. Ansvar for tingslysingsrekvirenten for betaling av tingslysingsgebyr følger i dag av rettsgebyrloven § 2.

Det foreslås også etablert lovhjemler som gir Statens innkrevingsentral særnamsmannskompetanse for dokumentavgiften og tingslysingsgebyrene. Det foreslås videre en hjemmel i dokumentavgiftsloven til å gi forskrifter om innbetalingsordningen og bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Endringene er i hovedsak foranlediget av at dagens betalingsordning for dokumentavgift og tingslysingsgebyr foreslås lagt om fra forskuddsvis betaling til etterskuddsvis betaling ved tinglysing sentralt hos Statens kartverk. I tillegg til lovendringene krever omleggingen til etterskuddsvis betaling enkelte forskriftsendringer som vil bli satt i kraft samtidig med lovendringene.

Forslag til lov- og forskriftsendringer ble sendt på høring 26. april 2004 med en høringsfrist på 3 måneder. Høringsuttalelsene er tatt med under behandlingen av de enkelte lovforslag nedenfor.

28.2 Bakgrunn

Stortinget har besluttet at tingslysingsmyndigheten skal overføres fra tingrettene til Statens kartverks hovedkontor i Ringerike kommune, jf. Innst. S. nr. 221 (2001–2002) og Stortingets vedtak nr. 392

(2001–2002). Som en naturlig følge av dette vil også avgiftsmyndighet for fastsetting av dokumentavgift, bli overført fra tingrettene til Statens kartverk. Dette vil skje parallelt med overføringen av tingslysingsmyndigheten. Overføringen av tingslysings- og avgiftsmyndigheten til Statens kartverk vil skje gradvis fra 1. april 2004 til 1. august 2007.

Under arbeidet med å overføre tinglysingen til Statens kartverk har behovet for å modernisere dagens betalingsordning for tingslysingsgebyr og dokumentavgift, blitt aktualisert. Departementet viser i den forbindelse til St.meld. nr. 13 (2001–2002) Om tinglysing i fast eiendom. I kapitlene 5 og 6 ble det redegjort for hvilke kriterier som skal legges til grunn for den fremtidige tinglysingen i fast eiendom og hvordan selve registreringsfunksjonen bør organiseres. Det ble her blant annet trukket fram at tinglysingen må skje kostnadseffektivt for både brukerne og det offentlige. I den forbindelse ble fordeler og ulemper med en overgang til etterskuddsvis betaling av tingslysingsgebyr og dokumentavgift drøftet i stortingsmeldingens kapittel 5.5.

I arbeidet med utvikling av nytt regelverk for betaling av gebyr og avgifter har en vurdert både en modernisering av forskuddsordningen og en overgang til etterskuddsbetaling. De foreslåtte regelendringer er basert på en overgang til etterskuddsbetaling. Bakgrunnen for dette er et ønske om å legge til rette for en mest mulig strømlinjeformet behandling av tinglysingssakene hos Statens kartverk. Sentraliseringen av tingslysingsmyndigheten hos Statens kartverk vil innebære at Statens kartverk hver dag vil måtte behandle en meget stor mengde saker, og det er derfor svært viktig at behandlingen av disse sakene blir så effektiv som mulig. En ordning med etterskuddsbetaling vil medføre at betalingen ikke vil påvirke saksbehandlingen av tingslysings sakene. Etterskuddsbetaling vil således best ivareta hensynet til en effektiv behandling av tingslysings sakene, både for tingslysingsmyndigheten og for brukerne.

Ulempen med etterskuddsvis betaling er at overholdelse av betalingsplikten ikke lenger vil være et vilkår for tinglysing. Det er derfor viktig at overholdelse av betalingsplikten for dokumentavgiften og tingslysingsgebyrene sikres gjennom and-

re virkemidler som kan bidra til å sikre statens inntekter når dokumentavgift og tinglysingsgebyr betales etterskuddsvis. De lovendringer som departementet fremmer forslag om, vil bidra til å begrense et eventuelt provenytap ved omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene.

28.3 Gjeldende rett

28.3.1 Dokumentavgift

Plikten til å betale dokumentavgift inntreer i dag ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, jf. dokumentavgiftsloven § 6. Det er ikke selve utstedelsen av hjemmelsdokumentet (skjøte mv.) som utløser avgiftsplikten, men den etterfølgende, offentlige registreringen av dokumentet gjennom tinglysingen. Avgiften skal betales på forskudd, jf. forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift (dokumentavgiftsforskriften) § 2–8. Ved manglende betaling anses dokumentet som ikke innkommet til tinglysingsmyndigheten. Dokumentet skal derfor ikke innføres i tinglysingsregisteret (grunnboken) før tilstrekkelig rettsgebyr og dokumentavgift er betalt, jf. forskrift 11. mars 1995 nr. 875 om tinglysing § 8 tredje ledd.

Erververen av grunnbokshjemmel er i forhold til avgiftsmyndigheten ansvarlig for at riktig avgift og renter blir betalt og berettiget til eventuell avgiftsrefusjon, jf. dokumentavgiftsforskriften § 2–6. I praksis innbetales avgiften ofte via megler, og etter eiendomsmeglingsloven § 3–9 plikter megleren blant annet, med mindre kjøper og selger ønsker noe annet, å sørge for utferdigelse og tinglysing av kjøte og gjennomføringen av det økonomiske oppgjøret. Gjennomføringen av det økonomiske oppgjøret vil ofte innebære at megleren skal sørge for beregning og betaling av dokumentavgift, beregning og innfrielse av pantegjeld og sletting av heftelser på eiendommen.

Etter dokumentavgiftsloven § 5 er krav på avgift og tilleggsavgift tvangsgrunnlag for utlegg. Slike krav kan også inndrives ved trekk i lønn mv. i samsvar med bestemmelsene i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.

28.3.2 Tinglysingsgebyr

Etter rettsgebyrloven § 3 skal rettsgebyret innbetales på forskudd dersom ikke annet er bestemt. I forhold til tinglysing i fast eiendom er det i dag ikke bestemt noe annet. Gebyrplikten ved tinglysing inntreer ved påføringen av attest for tinglysing, jf.

rettsgebyrloven § 4. Avvises dokumentet eller blir det nektet tinglyst, tilbakeføres innbetalt gebyr til rekvirenten.

Etter rettsgebyrloven § 2 første ledd skal gebyret betales av den som har begjært forretningen. Er en forretning begjært av en person eller myndighet på vegne av en annen, blir begge ansvarlig for gebyret, jf. rettsgebyrloven § 2 tredje ledd. Krav på gebyr er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. rettsgebyrloven § 3 tredje ledd.

28.4 Omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene m.m.

Som nevnt under avsnitt 28.1 og 28.2 er de foreslåtte lovendringene foranlediget av at betalingsordningen for dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene legges om fra forskuddsvis til etterskuddsvis betaling. De aller fleste som har avgitt realitetsuttalelse har vært positive til en slik omlegging. Fra Skatteministeriets høringsuttalelse siteres imidlertid:

«Når det gjelder de foreslåtte endringer om overgang til etterskuddsbetaling, vil dette medføre at overholdelse av betalingsplikten ikke lenger vil være et vilkår for tinglysing. Direktoratet er i utgangspunktet skeptisk til å gå bort fra en velfungerende ordning med forskuddsbetaling. Vi antar også at utviklingen innen elektronisk betalingsformidling tilsier at en forskuddsordning fortsatt bør beholdes. Forskuddsordningen har effektivt hindret enhver form for spekulasjon mht utsettelse av betalingsforpliktelsen. Vi vil også peke på at selve størrelsen på dokumentavgiften kan tilsi at denne avgiften vil kunne bli et ikke ubetydelig problem å innfordre i ettertid.

Dersom det likevel velges en ordning med etterskuddsbetaling vil direktoratet kort bemerke at det etter vår oppfatning er viktig at overholdelse av betalingsplikten for dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene sikres gjennom andre virkemidler som kan bidra til å begrense statens tap når disse avgiftene/gebyret betales etterskuddsvis. Det samme gjelder for tvangsinnkrevingen.»

Ved en overgang til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene, vil dagens ordning med at avgiften og gebyrene skal betales før tinglysingen, opphøre. Krav om betaling med angivelse av forfallsdato vil bli utstedt når tinglysingen er gjennomført, og misligholdte krav vil bli gjenstand for innfordring. Som anført av Skatteministeriet er dette i innfordringssammenheng in-

gen ideell løsning. Dette gjelder særlig i forhold til dokumentavgiften. Departementet mener likevel at en omlegging til etterskuddsvis betaling er forsvarlig. Dette gjelder dels som følge av at selve tinglysingen lettere kan effektiviseres når betalingen løses fra tinglysingen. Videre vil statens tap som følge av omleggingen til etterskuddsvis betaling kunne begrenses betydelig gjennom departementets forslag til lovendringer. Særlig gjelder dette forslaget om å utvide ansvarssubjektene for dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene til også å omfatte megler. Ifølge en undersøkelse som Norsk Eieendomsinformasjon AS har utført står megler i dag for om lag 96 % av alle innsendinger av skjøter for tinglysing (hjemmeloverføringer). Overføring av grunnbokshjemmelen kan ikke skje uten at dokumentavgift og tinglysingsgebyr er betalt. Det er derfor vanlig i dag at den som ønsker å erverve grunnbokshjemmel, innbetaler et beløp til dekning av dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene til megler sammen med kjøpesummen og eventuelt andre kostnader ved eiendomsoverdragelsen som kjøper skal dekke. Denne overfører så pengene til avgiftsmyndigheten eller setter pengene inn på en klientkonto i påvente av tinglysing. Forslaget om å gjøre meglerforetaket ansvarlig for avgiften, gir megler et incitament til å videreføre denne praksisen for derved å unngå at ansvar for betaling av avgiften blir rettet mot dem. Det antas dermed at forslaget vil sikre at det også etter en omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften, vil avsettes midler til dekning av dokumentavgiften. Dette vil normalt skje ved at erververen av grunnbokshjemmelen før tinglysingen innbetaler beløp til dekning av avgiften på en klientkonto hos megler.

Forutsatt at det ved 96 % av alle hjemmeloverføringer kan søkes dekning for krav om betaling av dokumentavgift både hos erverver av grunnbokshjemmel og hos meglerforetaket, vil mulig proveny tap som følge av en omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften, begrenses betydelig. Skulle det i praksis senere vise seg at andelen profesjonelle aktører som kan gjøres ansvarlig for avgiften, blir lavere, med restanseproblemer til følge, kan det bli aktuelt å på ny vurdere forskuddsbetaling av dokumentavgiften ved tinglysing. Muligheten for å gjøre profesjonelle aktører ansvarlig for dokumentavgiften i de aller fleste sakene hvor dokumentavgift skal betales, har vært av vesentlig betydning for at Finansdepartementet, i samråd med Justisdepartementet, har valgt å gå inn for en løsning med etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften.

Dersom forutsetningen om at meglerforetaket kan gjøres ansvarlig for dokumentavgiften i de aller

fleste saker ikke slår til, kan det som et alternativ til å gjeninnføre en forskuddsordning for dokumentavgiften også være aktuelt å vurdere andre virkemidler, som for eksempel legalpant. Statens kartverk har uttalt at legalpant i en slik situasjon bør vurderes. Videre har Huseiernes Landsforbund anbeført legalpant som et alternativ virkemiddel til Finansdepartementets forslag under avsnitt 28.5.1.

28.5 Departementets forslag til lovendringer

28.5.1 Ansvar for betaling av dokumentavgift og tinglysingsgebyr m.m.

Forslag til endringer i dokumentavgiftsloven § 6

Etter dokumentavgiftsforskriften § 2–6 er erververen av grunnbokshjemmel i forhold til avgiftsmyndigheten ansvarlig for at riktig avgift og renter blir betalt. Departementet foreslår at erververens ansvar videreføres, men at bestemmelsen om dette overføres fra forskriften til dokumentavgiftsloven. Samtidig foreslås ansvarssubjektene for avgiften utvidet til også å omfatte meglerforetak, herunder advokatforetak samt bank og boligbyggelag med bevilling til å drive eiendomsmegling, jf. eiendomsmeglingsloven § 1–3, når foretaket bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4. Bestemmelsen om ansvar for erverver av grunnbokshjemmel og meglerforetak foreslås tatt inn i dokumentavgiftsloven § 6 som nytt annet ledd første punktum.

I dokumentavgiftsloven § 6 nytt annet ledd annet punktum foreslås en bestemmelse om at også andre enn erverver av grunnbokshjemmel eller meglerforetaket, skal være ansvarlig for riktig betaling av avgift og renter når denne begjærer et skjøte tinglyst på vegne av erververen. Ansvar etter bestemmelsen foreslås begrenset slik at ansvaret ikke omfatter ansatt personale hos hjemmelshaveren, meglerforetaket, advokatforetaket eller lignende, når dette personale sender dokumenter til tinglysing på oppdrag fra sin arbeidsgiver.

Avgiftskravet foreslås først sendt til den som har begjært dokumentet tinglyst. Har megler begjært et dokument tinglyst, vil krav på dokumentavgift således bli sendt meglerforetaket. Har erverver av grunnbokshjemmel selv eller en representant for erververen for eksempel en advokat, begjært dokumentet tinglyst, vil krav bli sendt til den av dem som har fremmet begjæringen.

Viser nye opplysninger at avgift er beregnet av

feilaktig grunnlag eller med feil beløp, skal registerfører sørge for etter- eller tilbakebetaling av avgift, jf. dokumentavgiftsforskriften § 2–5. Nye eller endrede krav på dokumentavgift må da sendes ut etter at tinglysingen er gjennomført. Den enkeltes ansvar for avgiften etter forslaget ovenfor vil også omfatte slike krav. For andre enn erververen av grunnbokshjemmelen, foreslås ansvaret for etterberegnet dokumentavgift gjort betinget av at vedkommende visste eller burde visst at opplysningene for fastsettelsen av avgiften var mangelfulle eller feilaktige. Bestemmelse om dette foreslås tatt inn i dokumentavgiftsloven § 6 tredje ledd. For meglerforetak bør det her stilles strenge krav til aktsomhet.

Få høringsinstanser har hatt innvendinger mot forslagene. Norges Eiendomsmeglerforbund har uttalt at det ikke er en ønsket situasjon for deres medlemmer at eiendomsmeglerforetaket gjøres økonomisk ansvarlig for avgiften, men at det ser at departementets forslag er det best egnede til å begrense eventuelle kommende avgiftsrestanser på. Fra høringsuttalelsen siteres:

«At eiendomsmeglerforetaket gjøres økonomisk ansvarlig for avgiften er selvsagt ingen ønsket situasjon for våre medlemmer. Selv om eiendomsmegleren allerede i dag krever inn dokumentavgift og tinglysingsgebyr fra kjøper samtidig med kjøpesummen, for så å overføre dette videre i forbindelse med tinglysingen, er en slik utvidelse av det økonomiske ansvar en merbelastning. Norges Eiendomsmeglerforbund ser imidlertid at departementets forslag er det best egnede til å begrense eventuelle avgiftsrestanser. Vi kan ikke umiddelbart se andre måter å begrense eventuelle kommende avgiftsrestanser på.»

Advokatforeningen slutter seg også til forslaget og uttaler at den finner det forsvarlig og forståelig at omleggingen til etterskuddsbetaling medfører et generelt megleransvar for betalingen. Huseiernes Landsforbund er negativ til forslaget om at andre enn den som er erverver av grunnbokshjemmelen i forhold til avgiftsmyndigheten skal bli ansvarlig for betaling av dokumentavgiften. Fra deres høringsuttalelse siteres:

«HL er innforstått med at en overgang til etterskuddsbetaling vil innebære en tapsrisiko for Staten, men ser klart at det er behov for en slik løsning for å oppnå en større effektivitet når Statens kartverk skal overta all tinglysing. Spørsmålet er i hvilken grad man, av effektivitetshensyn, skal kunne legge ansvar for betaling på personer og foretak som ikke er eiere av den tinglyste eiendom.

Når det gjelder profesjonelle aktører som

meglere og advokater, er det utvilsomt mest praktisk at disse mottar regning for tinglysing av de eiendommer de formidler. HL har også forståelse for det synspunkt at disse både kan og vil sikre seg med forskudd fra sine klienter, men mener likevel at det ikke er den beste løsning at de skal ha det endelige ansvar for betalingen. Synspunktet har enn større tyngde utenfor de profesjonelles rekke: HL er sterkt bekymret for at det tap man vil unngå at Staten skal lide, vil kunne ramme en svak tredjemann i stedet. Og det er neppe verken mest praktisk eller ressursbesparende å legge opp til et system der rettssaker om dokumentavgiften, mellom hjelpemenn og hjemmelshavere, vil bli resultatet.»

Når det gjelder høringsuttalelsen fra Huseiernes Landsforbund vil departementet bemerke at en ansvarliggjøring av profesjonelle aktører i forhold til betalingen av dokumentavgiften har vært en viktig premiss for at Finansdepartementet i samråd med Justisdepartementet, har gått inn for en overgang til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften. Et slikt ansvar vil begrense det tap staten ellers kunne blitt påført ved innføring av etterskuddsvis betaling av dokumentavgift. Dette primært som følge av at de profesjonelle aktørene, for å unngå ansvar, vil ha en egeninteresse i at deres klienter avsetter og innbetaler tilstrekkelige midler til foretaket før avgiftsplikt utløses som følge av tinglysing av skjøte m.m. Departementet kan ikke se at det er tungtveiende hensyn imot den løsning som departementet her har foreslått. Meglere krever allerede i dag inn dokumentavgift og tinglysingsgebyr fra kjøper samtidig med kjøpesummen, for så å overføre beløpene videre til avgiftsmyndigheten i forbindelse med tinglysingen. Forslag om å ilegge disse aktørene ansvar for dokumentavgiften og tinglysingsgebyrene, vil innebære at eiendomsmegleren gis en utsettelse til etter tinglysingen med å videreforme innbetalt dokumentavgift og tinglysingsgebyr til avgiftsmyndigheten. Helhetlig sett er det grunn til å anta at overgangen til etterskuddsvis betaling, kombinert med at disse aktørene ilegges et ansvar for betaling av dokumentavgiften i forhold til avgiftsmyndigheten, vil innebære en forenkling for eiendomsmeglerne.

For andre enn erverver av grunnbokshjemmel og meglerforetaket, vil ansvar for avgiften være knyttet opp mot at vedkommende begjærer tinglysing ved å sende inn et skjøte til Statens kartverk. Ingen andre aktører enn erverver av grunnbokshjemmel og meglerforetaket, vil bli ansvarlig for avgiften uten at de utfører en aktiv handling gjennom å begjære tinglysing. Det normale er at erverver av

grunnbokshjemmel eller megler begjærer tinglysning. Forslaget om å gjøre andre ansvarlig der de begjærer et dokument tinglyst, antas derfor å ha begrenset betydning i forhold til det tap staten vil påføres ved at dokumentavgiften innbetales etter skuddsvis. Departementet er imidlertid av den oppfatning at det også i disse mer spesielle tilfellene bør foreligge et avgiftsansvar for innsenderen (rekvirenten). Det bør ikke være anledning for noen til å rekvirere tinglysing som utløser statens avgiftskrav, uten at avgiftsansvaret også påhviler denne. Statens kartverks utsending av kravet på avgift må også av praktiske grunner kunne rettes til rekvirenten, uansett hvem denne er. En ordning med at rekvirenten blir ansvarlig for avgiften vil også være i tråd med det som i dag gjelder for tinglysingsgebyr.

Huseiernes Landsforbund uttaler at det neppe kan være praktisk eller ressursbesparende å legge opp til et system der rettssaker om dokumentavgiften, mellom hjelpemenn og hjemmelshavere, vil bli resultatet. Departementet antar at de profesjonelle aktørene, slik som i dag, vil videreføre praksis med å kreve innbetaling av dokumentavgiften fra deres klienter forut for tinglysingen, for så å overføre disse pengene til avgiftsmyndigheten. Vilkår om innbetaling av avgiften vil normalt være regulert i avtale mellom megler og klienten. I de aller fleste tilfellene hvor dokumentavgift skal betales antas det derfor at det ikke vil oppstå tvil om hvem som skal betale avgiften etter de underliggende forhold. Når det gjelder ansvar i andre tilfeller, det vil si ansvar som utløses av at et dokument begjæres tinglyst av andre enn megler og erverver av grunnbokshjemmel, antar departementet at tvister partene imellom i stor grad kan begrenses gjennom informasjon fra Statens kartverk om det ansvar en begjæring om tinglysing vil medføre.

Forslag til endringer i rettsgebyrloven § 2

Tinglysingsgebyr skal betales av den som har begjært tinglysingsforretningen. Er tinglysingsforretningen begjært av en person eller myndighet på vegne av en annen, blir begge ansvarlige for gebyret. Dette går frem av rettsgebyrloven § 2 første ledd og tredje ledd første punktum. Departementet foreslår ingen endringer i disse bestemmelsene, men foreslår at det inntas et nytt annet punktum i rettsgebyrloven § 2 tredje ledd om ansvar for meglerforetaket uavhengig av om foretaket har begjært forretningen. Ansvar vil være betinget av at foretaket bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4. Forslaget er i samsvar med det som foreslås for doku-

mentavgiften. Dagens ordning med at avgiftskravet sendes den som har begjært forretningen, videreføres.

Forslag til endring av eiendomsmeglingsloven § 3–9

Departementet foreslår at det i eiendomsmeglingsloven § 3–9 nytt annet ledd, inntas en bestemmelse som viser til meglerforetakets ansvar etter dokumentavgiftsloven og rettsgebyrloven der foretaket bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4.

28.5.2 Berettiget til avgiftsrefusjon

Etter dokumentavgiftsforskriften § 2–6 er erververen av grunnbokshjemmel i forhold til avgiftsmyndigheten berettiget til eventuell avgiftsrefusjon. I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsen, men da som nytt siste ledd i dokumentavgiftsloven § 6.

Sparebankforeningen og Finansnæringens Hovedorganisasjon har avgitt felles høringsuttalelse, som også Finansieringsselskapenes Forening slutter seg til. De og Kredittilsynet har i sine høringsuttalelser gitt uttrykk for at det er den som har innbetalt dokumentavgiften som bør være berettiget til eventuell avgiftsrefusjon. Fra Kredittilsynets høringsuttalelse siteres:

«Når det gjelder forslaget til endringer i lov om dokumentavgift § 6 siste ledd, fremgår det at det alltid er erververen av grunnbokshjemmelen som er berettiget til eventuell avgiftsrefusjon. Konsekvensen av dette er at dersom eiendomsmegleren ved en feil innbetaler for mye i dokumentavgift, vil megleren ikke kunne få dette refundert fra tinglysningsmyndigheten, men må gå på kjøper. Vi vil her anbefale at regelen endres slik at det er den som har innbetalt beløpet som får det refundert.»

Fra Sparebankforeningens/Finansnæringens Hovedorganisasjons høringsuttalelse siteres:

«Prinsipielt bør eventuell refusjon av avgift utbetales til den som har innbetalt avgiften. Når banker unntaksvis sender skjøte til tinglysing, vil det normalt være på vegne av kjøper, og banken vil belaste kjøperen for dokumentavgiften. Dersom det er sterke praktiske grunner for departementets forslag om at det er kjøperen som skal være berettiget til eventuell refusjon, vil vi derfor ikke reise innvendinger. Vi forutsetter likevel at også betaleren (banken) får melding om avgiftsrefusjonen.»

Normalsituasjonen i dag er at klienten innbetaler et beløp til dekning av dokumentavgiften m.m.

til meglerforetaket, som så videreformidler innbalt beløp til avgiftsmyndigheten. Forslaget om å gjøre meglerforetaket ansvarlig for betaling av dokumentavgiften i forhold til avgiftsmyndigheten, vil mest sannsynlig medføre at meglerforetaket også ved omleggingen til etterskuddsvis betaling, vil sørge for at deres klienter innbetaler tilstrekkelige midler til dekning av avgiften m.m. før tinglysingen. Departementet antar at det derfor som oftest fortsatt vil være den som erverver grunnbokshjemmel, som er den reelle betaler og dermed den som vil ha krav på refusjon. Det må imidlertid ventes å forekomme tilfeller hvor andre enn erververen etter det underliggende forhold vil være berettiget til refundert dokumentavgift. Lovteksten bør ta høyde for dette. Istedenfor at erverver skal være berettiget til refundert dokumentavgift, foreslår derfor departementet at det i dokumentavgiftsloven § 6 nytt fjerde ledd inntas en bestemmelse om at erververen av grunnbokshjemmelen i forhold til avgiftsmyndigheten har krav på eventuell avgiftsrefusjon. Dette vil klargjøre at bestemmelsen bare gjelder spørsmål om frigjørende betaling for avgiftsmyndigheten, og ikke rettighetsforholdene mellom de ansvarlige parter.

Sparebankforeningen/Finansnæringens Hovedorganisasjon uttaler i deres høringsuttalelse at den forutsetter at også betaler får melding om avgiftsrefusjon. Dette vil bli videreformidlet til Statens kartverk som vil bli bedt om å sikre at det foreligger tilfredsstillende rutiner på dette området.

28.5.3 Oppgjørsmåte

En utbredt betalingsmåte for skatte- og avgiftskrav er betaling via bank til innkrevingsmyndighetenes konto. En generell adgang for debitor til å foreta oppgjør av et pengekrav på denne måten følger av lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 38 første ledd. Det kan imidlertid være behov for å gi særlige regler for hvordan oppgjør skal skje via bank. Dette kan være knyttet opp mot behov for bruk av særskilt blankett for enkelte krav, bruk av KID ved elektronisk overføring via bank m.m. Departementet har derfor foreslått at det i dokumentavgiftsloven § 2 ny bokstav f, inntas en bestemmelse om at departementet kan gi forskrifter om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Fra Norges Eiendomsmeglernes forbunds høringsuttalelse siteres:

«For eiendomsmeglerne vil det være av betydning at betaling av dokumentavgift og tinglys-

singsgebyr kan gjøres på en måte som det ligger til rette for i meglersystemene. Bruk av særskilt blanketter eller KID vil medføre at en del meglerforetak må gå over til manuelle betalinger. Dette er ikke ønskelig. Herunder kan nevnes at et av de større meglersystemene ikke har eget regnskapssystem og derfor heller ikke noen mulighet til å benytte KID ved utbetalinger. Betaling må kunne foretas med opplysning om eiendommens benevnelse samt navn på hjemmelshaver og innsender. Videre er det av betydning for meglerforetakene at eiendomsmeglerens oppdragsnummer fremkommer på betalingen, da dette identifiserer omsetningen i meglerforetaket.»

Den foreslåtte lovendringen i dokumentavgiftsloven § 2 ny bokstav f vil åpne for at det gjennom forskrift kan gis bestemmelser som er tilpasset de løsninger som til enhver tid anses hensiktsmessige og forsvarlige i forhold til den teknologiske utviklingen. Eventuelle forskriftsendringer vil på vanlig måte være gjenstand for alminnelig høring. Forut for en slik høring anser departementet det som naturlig å involvere brukerne av systemet, slik at man kan nå frem til en best mulig oppgjørsordning for alle de involverte parter. Departementet vil for øvrig påpeke at tilsvarende hjemmel som den som foreslås for dokumentavgiften alt foreligger for de aller fleste andre skatter, toll og avgifter.

28.5.4 Tvangsinnkreving

Finansdepartementet foreslår at Statens innkrevingsentral (SI) gis særnamsmannskompetanse til bruk ved innfordring av ubetalt dokumentavgift og tinglysingsgebyr. Bestemmelse om dette foreslås tatt inn i dokumentavgiftsloven § 5 nytt annet ledd og rettsgebyrloven § 3 fjerde ledd. I dokumentavgiftsloven § 5 foreslår departementet videre å oppheve gjeldende annet ledd om at «beløp som nevnt i første ledd kan også inndrives ved trekk i lønn m.v. i samsvar med bestemmelsene i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.»

Forslaget om å gi SI særnamsmannskompetanse innebærer for det første at SI gis myndighet til å inndrive misligholdt dokumentavgift og tinglysingsgebyr ved trekk i lønn og lignende ytelser. Videre foreslås det at SI kan inndrive kravene ved å stifte utleggspant, dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretningen kan holdes på SIs kontor etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 første ledd.

SIs særnamsmannskompetanse vil omfatte krav på dokumentavgift uavhengig av om kravet oppstår

ved tinglysning hos Statens kartverk, eller ved tinglysning hos tingrettene.

Fra Næringslivets Hovedorganisasjons høringsuttalelse siteres:

«Forslaget innebærer at Statens Innkrevingsentral (SI) gis særnamsmannskompetanse til bruk ved innfordring av ubetalt dokumentavgift og tinglysningsgebyr. NHO er ikke motstander av en slik løsning, men mener at hjemlene som er foreslått i dokumentavgiftsloven § 5 nytt tredje ledd og rettsgebyrloven § 3 fjerde ledd, er uklare. Hjemlene uttrykker ikke eksplisitt at SI har særnamsmannskompetanse, men sier kun hvilke utleggsmuligheter SI har «*Når Statens Innkrevingsentral er pålagt å innkreve avgift og tilleggsavgift ...*». Vi anbefaler av hjemlene gjøres klarere. Det som bør fremgå klart av hjemlene at SI har særnamsmannskompetanse.

Hjemlene bør også klart angi hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde ved SIs inndrivning. Slik forslaget er formulert, nevner man kun at SI kan inndrive kravet ved trekk i lønn etter reglene i dekningsloven § 2–7, samt ved å stifte utleggspant etter reglene i panteloven kapittel 5. Vi mener at hjemlene må angi at reglene i tvangsfullbyrdsloven kapittel 7 må gjelde tilsvarende ved SIs inndrivning.»

Statens kartverk mener at tvangsinnkrevingen kan ivaretas av det ordinære namsmannsapparatet. Fra høringsuttalelsen siteres:

«Statens Innkrevingsentral er foreslått som særnamsmann. Statens kartverk stiller spørsmål om det er mest fornuftig, da denne rollen trolig minst like godt kan ivaretas via det ordinære namsmannsapparat. Om innkreverrollen legges til Kartverket, kan man anvende et inkassobyrå i sin egen del av prosessen, slik vi har fått opplyst at Brønnøysundregistrene gjør.»

Forslag til lovhjemler som gir SI særnamsmannskompetanse for dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene, er i tråd med tilsvarende hjemler gitt til SI for andre kravtyper, herunder blant annet bøter og andre pengekrav som er tilkjent i en offentlig straffesak, kringkastingsavgift med tilhørende tilleggsavgift og studiegield. Finansdepartementet finner ikke grunn til å innta noen avvikende ordlyd i så måte for dokumentavgiften, men kan opplyse at en er i gang med et arbeid om en ny og mer generell hjemmel for SIs særnamsmannskompetanse. I den sammenheng vil bestemmelsenes ordlyd og også de saksbehandlingsregler som gjelder for SI, bli vurdert. Praksis i dag er at SI følger tvangsfullbyrdsloven.

Departementet finner ikke Statens kartverks forslag tilrådelig. Dette forslaget ville innebære at

Kartverket må utvikle og benytte ressurser til å forberede saker og oversende opplysninger både til privat inkassobyrå og til ordinær namsmann. Dermed vil tre instanser være involvert i tvangsinnkrevingen. Videre har SI en særegen faglig kompetanse og spesialisering på innkrevingsområdet. Etter Finansdepartementets og Justisdepartementets vurdering vil det være mer hensiktsmessig å benytte tilgjengelig kompetanse og tekniske systemer hos SI som kan ivareta alle oppgaver relatert til tvangsinnkrevingen. Dette vil være en mer strømlinjeformet løsning som både vil være mindre kostnadskreven, og innebære en mer effektiv oppgaveløsning enn det Kartverket foreslår.

28.6 Økonomiske og administrative konsekvenser av omlegging til etterskuddsvis betaling

Det antas at omleggingen fra forskuddsvis til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene som er skissert ovenfor, ikke vil gi betydelig provenytnap på grunn av manglende innbetaling. Som følge av at dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene betales etterskuddsvis vil det imidlertid bli et rentetap. I omleggingsfasen vil det føre til en forskyving av tidspunktet inntektene regnskapsføres i statsregnskapet. I og med at etterskuddsvis betaling bare skal gjelde for tinglysningsbaser som er overført til Statens kartverk, vil rentetapet og forskyving av bokførte inntekter skje gradvis. Tapets størrelse vil blant annet være avhengig av hvor langt frem i tid forfallsfristen settes. Bestemmelser om dette vil bli fastsatt i forskrift. Forutsatt forfallsfrist på 14 dager, at provenyet for avgiften er vel 3,65 mrd. kroner og med en rentesats på 5 pst. per år, er det beregnet et rentetap på 7 mill. kroner per år for dokumentavgiften når overgangsperioden er over (2008). Rentetapet i 2005 er anslått til 2 mill. kroner, og forskyvning av bokførte inntekter i 2005 er anslått til 40 mill. kroner. De provenymessige konsekvenser for tinglysningsgebyret i 2005 er anslått til vel 13,4 mill. kroner som følge av forskyvninger av bokførte inntekter og ca. 0,6 mill. kroner i tapte renteinntekter.

Statens kartverk vil være ansvarlig for utstedelse av faktura og purring, mens det er forutsatt at SI skal ha særnamsmannskompetanse til innfordring av misligholdte krav. Det er stor usikkerhet knyttet til hvor store kostnadene vil bli som følge av omleggingen. Driftskostnadene knyttet til innkrevingen vil være bestemt av flere forhold. Det gjelder blant annet kravmengde, antall krav som må purres og

tvangsinnkreves, hvor stor andel av kravene som kan samfaktureres, og hvor stor andel av brukerne som velger å benytte elektroniske betalingsmåter fremfor å få tilsendt papirfaktura. Engangskostnadene vil hovedsakelig være knyttet til tekniske tilpasninger. Ut fra en kravmengde på 540 000 krav, og at 20 000 krav må purres og 1000 krav tvangsinnkreves, er de samlede engangskostnader anslått til 1,1 mill. kroner, og årlige driftskostnader anslått til 7,2 mill. kroner.

28.7 Ikrafttredelse

Forslagene til endringer i dokumentavgiftsloven, rettsgebyrloven og eiendomsmeglingsloven forelås å tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Ikrafttredelsen vil bli samordnet med den praktiske overføringen av tinglysings- og avgiftsmyndigheten til Statens kartverk.

29 Modernisering av reglene for teknisk sprit

29.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til opphevelse av spritloven (lov 4. juni 1954 nr. 2) og endringer i særavgiftsloven (lov 19. mai 1933 nr. 11). Videre foreslås i samråd med Sosialdepartementet, en endring i alkoholloven (lov 2. juni 1989 nr. 27). Bakgrunnen for opphevelsen og endringene er behovet for å modernisere regelverket for teknisk sprit, samtidig som det legges vekt på å sikre kontroll med omsetningen og hindre at denne varen blir utnyttet ulovlig, for eksempel til drikk. De nærmere bestemmelsene vil bli innarbeidet i Finansdepartementets særavgiftsforskrift (forskrift 11. desember 2001 nr. 1451).

I dette opplegget ligger også et forslag om å avvikle dagens monopolordninger knyttet til teknisk sprit. Flere av de berørte høringsinstansene har i den forbindelse anmodet om en overgangsperiode på ett år, noe departementet finner rimelig, med mindre aktørene i denne perioden misbruker sin markedsposisjon. De aktuelle forslagene til endringer i avgiftsvedtakene vil derfor først bli omtalt og fremmet i budsjettet for 2006.

Videre foreslås å avvikle reguleringen av isopropanol fordi faren for misbruk av denne alkoholtypen er svært liten.

Det nye systemet vil basere seg på etablerte registreringsordninger som i dag ligger til grunn for særavgiftsordningene, herunder ordningen for alkoholholdig drikk. Det tas sikte på å innarbeide reglene for produksjon, innførsel, omsetning og bruk i særavgiftsregelverket. Dette innebærer at spritloven og en rekke forskrifter kan oppheves. Det nye systemet vil i stor grad være i samsvar med systemet i Sverige.

Lovforslagene har sammen med forslaget om monopolavvikling og endring av relevante forskrifter og avgiftsvedtak vært på tre måneders høring. Høringsperioden utløp 15. mars 2004.

29.2 Bakgrunn

Bakgrunnen for forslaget om opphevelse og endringer er behovet for å modernisere og forenkle regelverk for innførsel, tilvirkning og omsetning av tek-

nisk sprit mv. Dagens system er i stor grad historisk begrunnet, og fremstår som lite tidsriktig. Samtidig har reglene for omsetning av alkoholholdige drikkevarer gjennomgått betydelige forenklinger, og det er naturlig at også regelverket for omsetning av teknisk sprit forenkles.

29.3 Gjeldende rett

Dagens regelverk er svært teknisk og detaljrikt, og etterlater mange uklare avgrensinger. Nedenfor gis en kort oversikt over de mest sentrale reglene.

Dagens regelverk er basert på et skille mellom alkoholholdige drikkevarer og alkohol til annen bruk, såkalt teknisk sprit. Reglene om omsetning mv. av alkoholholdige drikkevarer finnes i alkoholloven med tilhørende forskrifter. Omsetning mv. av alkohol (sprit, brennevin, vin og isopropanol) til teknisk og vitenskapelig bruk reguleres i spritloven, og forskriftene til denne.

Etter spritloven § 1 kan sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk bare kjøpes, selges, utleveres, sendes og brukes i samsvar med de bestemmelsene som er gitt i eller i medhold av loven. Det samme gjelder sprit og isopropanol til desinfeksjonsbruk. Loven ble utvidet 1. juli 2002 med en videreføring av de mest sentrale bestemmelsene fra alkoholtilvirkningsloven, som ble opphevet samtidig. Loven gjelder etter endringen også tilvirkning og omdestillasjon av sprit, brennevin og isopropanol.

Alkoholloven regulerer innførsel og omsetning av alkoholholdig drikk, dvs. drikk som inneholder mer enn 2,50 volumprosent alkohol. Tilvirkning, engrossalg og detaljomsetning av alkoholholdig drikk krever etter gjeldende regler bevilling. Import og eksport kan, med enkelte unntak, bare foretas av den som har tilvirknings- eller engrosbevilling.

Verken spritloven eller alkoholloven omfatter alkohol til medisinsk bruk. Dette reguleres av legemiddellovgivningen, jf. lov 4. desember 1992 nr. 132 om legemidler mv. § 26 og forskrift 1. mars 1957 nr. 4 om brennevin, herunder spiritus, og vin til medisinsk bruk.

Avgiftsreglene følger av Stortingets vedtak om

alkoholavgifter, spritloven, spritforskriften og særavgiftsforskriften.

Tilvirkning og omdestillasjon av sprit, brennevin eller isopropanol kan bare drives av den som har bevilling av Kongen, jf. spritloven § 3. Tilvirkning av sprit og brennevin foregår i dag, i henhold til tidligere gitte enkelttillatelser, ved Borregaard og enkelte potetbrennerier. Arcus fører kontroll med produksjonen. Isopropanol produseres ikke i Norge.

Arcus AS er ved kgl. res. 1995 gitt enerett til omdestillasjon av sprit, brennevin og isopropanol, med hjemmel i spritloven. I begrenset utstrekning foregår likevel omdestillasjon hos enkelte brukere. Dette har vært aktuelt for produksjonsbedrifter som gjenvinner sprit brukt i produksjonsprosessen, og hvor tillatelser er gitt etter innhentet samtykke fra Arcus.

Arcus AS er også gitt enerett til innførsel av sprit og isopropanol. Eneretten gjelder udenaturert isopropanol. Dersom Arcus frafaller sin enerett, kan Toll- og avgiftsdirektoratet samtykke til innførsel fra andre. Spritholdige produkter er ikke omfattet av eneretten. Hvorvidt en vare er et «spritholdig produkt» eller omfattes av eneretten nevnt ovenfor, avgjøres av Tollregion Oslo og Akershus etter innhentet uttalelse fra Arcus.

Salg av sprit kan bare foretas av den som har bevilling, jf. spritloven § 5. Arcus er gitt rett til handel med sprit og enerett til engrossalg av rødsprit, sprit, brennevin og vin til teknisk og vitenskapelig bruk. Videre er Arcus produkter AS gitt enerett til engrossalg av isopropanol. Arcus har, som de eneste, rett til å selge desinfeksjonssprit. Videre har Arcus enerett til detalj salg av udenaturert isopropanol.

De rettighetene som Arcus har, er kombinert med en plikt til å levere de produktene markedet etterspør, med mindre disse kan erstattes av andre produkter som Arcus fører.

Arcus har, som de eneste, rett til å selge sprit, brennevin, vin og udenaturert isopropanol til mottakere med kjøpetillatelse. Etter spritloven § 5 tredje ledd kan departementet gi forskrift om at godkjente forhandlere får selge denaturert sprit, herunder rødsprit, og Arcus er i spritforskriften gitt myndighet til å godkjenne forhandlere. Forhandlerne kan bare kjøpe rødspriten fra Arcus. Tollregionen kan inndra retten til å være forhandler.

Kjøp av sprit mv. krever i utgangspunktet alltid en kjøpetillatelse, jf. spritloven § 6. Likevel bestemmer spritforskriften at det ikke er nødvendig med tillatelse til å kjøpe rødsprit og desinfeksjonssprit. Etter at Nemnda for teknisk sprit ble avviklet 1. juli 2002, er det Oslo og Akershus tollregion som utsteder tillatelsene.

Avgiftsplikten på alkohol, dvs. både alkoholholdig drikk og teknisk sprit, er regulert i Stortingets avgiftsvedtak og særavgiftsforskriften. Etter Stortingets avgiftsvedtak § 1 skal det betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk tilvirkning av sprit, isopropanol, brennevin, vin, fruktvin, mjød og øl. Alkohol i essenser som innføres, belegges med samme sats som sprit til innenlands essensproduksjon, jf. § 1 annet ledd. Etanolholdige preparater for øvrig er ikke omfattet av avgiftsplikten, men avgiftsvedtaket gir departementet fullmakt til å ilegge avgift på alkoholen i andre varer til fortæring mv. som innføres.

Avgiftssatsene for alkohol til teknisk bruk inndeles i fire grupper med ulike avgiftssatser. Satsene er avhengig av kontrollmulighetene, hvilke produkter det er tale om og hvem som er bruker. Full sats har de siste årene vært 78 pst. av satsen for brennevin. Toll- og avgiftsetaten har kompetanse til å avgjøre plassering i avgiftsgruppe, fastsettelse av kvoter og vilkår for kjøp. Avgifter er således i dag også lagt på ren etanol som selges uten kontrollplikt hos brukeren. Dette utgjør en meget liten del av totalvolumet, ettersom størstedelen av ren etanol som benyttes i produksjonsprosesser er avgiftsfri, men kontrollpliktig.

Avgiften på alkohol i essenser som innføres, ble innført i 1964 for å få avgiftsmessig likestilling med alkohol i essenser som tilvirkes i Norge, og avgiften er den samme enten man innfører eller produserer essensen i Norge. Etter avgiftsvedtaket § 2 bokstav c er det fritak for alkohol som brukes til fremstilling av essenser som skal utføres, og etter bokstav g er det fritak for essenser som benyttes til produksjon av alkoholholdige ferdigvarer.

Som det fremgår ovenfor, kan brukere av udenaturert etanol oppnå fritak for avgifter dersom de underlegges spritkontroll. Kravet om spritkontroll fremkommer som et vilkår for avgiftsfritak når Tollregion Oslo og Akershus fatter vedtak om kjøpetillatelse i henhold til spritloven § 6 første ledd, og i forbindelse med dette fastsetter 0-sats.

Kontrollkravene er basert på generelle risikovurderinger og kontrollen gjennomføres i stor grad ved fysisk tilstedeværelse. Dette har også sammenheng med krav til plombering av forsendelser. Når bedrifter har spritkontroll, krever toll- og avgiftsetaten opp et gebyr, jf. spritloven § 10 annet ledd.

Kontrollen ved produksjon og transport av sprit reguleres av forskrift 17. juni 1965 nr. 8893 om tilvirkning, lagring, utlevering og transport av sprit, med tilhørende instruks. Bestemmelsene inneholder detaljerte regler med krav til lokaler, produksjonsutstyr, transportmidler og regnskapsplikt. Kontrollen er i stor grad basert på toll- og avgiftsstatens fysiske tilstedeværelse.

29.4 Teknisk sprit i andre land

I EU ses reglene for anvendelse av teknisk sprit i sammenheng med systemet for harmonisering av særavgiftene på alkoholholdige drikkevarer, jf. blant annet direktiv 92/12 (sirkulasjonsdirektivet). Reglene vedrørende avgiftsplikt for alkohol og avgiftsfritak for alkohol til teknisk bruk er inntatt i direktiv 92/83 (strukturdirektivet).

Som EU-medlem må Sverige holde seg innenfor rammen av direktivene for behandling av varer belagt med harmoniserte særavgifter.

I Sverige er det innført omfattende endringer i regelverket for teknisk sprit 1. oktober 2001 i lov 1994:1564 om alkoholskatt. De nye bestemmelsene åpner for at en godkjent bruker kan foreta avgiftsfrie innkjøp av alkohol til bruk i produksjonsprosesser mv. Innkjøpet skjer fra en «opplagshaver», som i Norge tilsvarer en registrert avgiftspliktig virksomhet (importør eller produsent). De avgiftsfrie kjøpene omfatter ikke bare sprit, men også alkoholholdig drikk når den skal brukes i en produksjonsprosess mv. For å sikre kontrollen er det særskilte krav til lagerregnskap. Universiteter, høyskoler, apotek og sykehus kan kjøpe alkohol avgiftsfritt til vitenskapelige eller medisinske formål, uten at de må være registrert som godkjente brukere.

29.5 Høring

Finansdepartementets forslag til lov-, vedtak- og forskriftsendringer og forslag om avvikling av monopolordningene, ble sendt på en bred høring 5. desember 2003 med høringsfrist 15. mars 2004.

I høringsrunden ble det gitt bred generell støtte til forslagene, både forslaget om å avvikle monopolordningen og forenklingen av reglene for teknisk sprit. Enkelte høringsinstanser har stilt spørsmål ved om forslagene i tilstrekkelig grad ivaretar de alkoholpolitiske hensyn knyttet til kontroll. Relevante innspill fra høringsinstansene og departementets oppfølging av disse omtales nedenfor.

29.6 Departementets vurderinger og forslag

29.6.1 Overordnede hensyn

Formålet med alkoholavgiftene og andre regler for omsetning av alkoholholdige drikkevarer, er hovedsakelig å begrense skadevirkningene av alko-

holbruk. I tillegg gir avgiftene på alkoholholdige drikkevarer en betydelig inntekt til statskassen. De som rettmessig skal bruke alkohol til annet enn drikk, må forholde seg til disse hensynene, men har på den annen side også behov for at anskaffelse og bruk kan skje så enkelt som mulig. Formålet med alkoholavgiftene tilsier også at slik bruk som den store hovedregel bør være avgiftsfri. Dette er også løsningen i EU.

Regelverket for teknisk etanol har således både sosiale, fiskale og næringsrelaterte formål. Det må derfor utformes med sikte på å motvirke alkoholmisbruk og avgiftsunndragelse. Samtidig skal reglene ikke være unødig kompliserte eller legge opp til unødig tungvinte rutiner. Reglene må også ivareta de overordnede prinsippene i EØS-avtalen, bl.a. forbudet mot forskjellsbehandling og statsstøtte.

For å gjøre reglene lettere å forstå, foreslås en enklere og mer logisk oppbygging av regelverket og en klarere ordlyd. De tekniske reglene vil bli innarbeidet i departementets forskrift, og omtales i begrenset grad i det følgende.

29.6.2 Faren for misbruk av teknisk sprit

Den største misbruksfaren er knyttet til udenaturert etanol. Konsum av isopropanol gir omtrent lik rusopplevelse som etanol. Isopropanol lukter og smaker imidlertid svært ubehagelig og fører med seg stort ubehag. Faren for misbruk av isopropanol som rusdrikk må anses å være helt marginal. Isopropanol benyttes også som denaturering i bl.a. etanolholdig desinfeksjonssprit og spylevæske.

Denaturert etanol vil heller ikke kunne drikkes uten stort ubehag, og faren for misbruk knytter seg først og fremst til i hvilken grad denatureringen lar seg fjerne. Generelt anses misbruksfaren som liten. Departementet vil i forskrift stille nærmere krav til hvordan denaturering skal gjennomføres.

I større grad enn tidligere ønsker departementet å basere overvåkingen av aktørene på egenkontroll. En rekke produkter som gjennom denaturering er gjort utjenelig til drikk, bør kunne håndteres langt enklere enn i dag. For disse produktene er det tilstrekkelig at man har en generell kontroll på produsent- og importørleddet slik at man kan overvåke at denatureringen er tilstrekkelig.

For udenaturert alkohol er det imidlertid stor fare for lekkasjer til drikkevaremarkedet. Dette gjelder ikke minst fordi store mengder sprit oppbevares og transporteres i bulk, i motsetning til ferdige drikkevarer hvor et lagerregnskap gir grunnlag for kontroll. Selv om overvåkingssystemene må baseres på tillit til seriøse aktører, må toll- og avgiftsetaten også for fremtiden ha tilstrekkelig betryg-

gende fysisk tilstedeværelse, basert på konkrete risikovurderinger.

Også andre alkoholer, som etylenglykol og metanol, blir noen ganger brukt for å oppnå rusvirkning. Dette er giftige alkoholer som ikke misbrukes bevisst, men som unntaksvis forvekslet med etanol. Bruk av slike stoffer bør fortsatt reguleres gjennom regelverket for farlige kjemikalier.

Enkelte av høringsinstansene er skeptiske til om de foreslåtte registreringsordningene i tilstrekkelig grad vil ivareta kontrollhensynene, og bidra til å forhindre misbruk og omgåelser. Departementet vil vurdere disse sidene noe nærmere i forbindelse med den endelige utarbeidelsen av forskrifts- endringene, jf. også nedenfor.

29.6.3 Ny avgrensning mellom «teknisk etanol» og «etanolholdige preparater»

I dagens regelverk er det ikke noen presis avgrensning mellom de nåværende begrepene «teknisk sprit» og «spritholdige produkter». Ved avgjørelsen av om et produkt er det ene eller annet legges det bl.a. vekt på hvor stor andel alkohol produktet inneholder, dets blandingsforhold for øvrig, om produktet er uegnet til drikk, herunder om produktet anses som et ferdig produkt, produktets bruksområde og faren for misbruk. Avgrensningen er ikke helt presis og den har skapt vanskeligheter i praksis.

Departementet foreslår å erstatte begrepene «teknisk sprit» og «spritholdige produkter», med hhv. «teknisk etanol» og «etanolholdige preparater» som sentrale begreper ved avgrensningen av regelverket. Disse begrepene vil bli definert i departementets forskrift og ta utgangspunkt i tolltariffens posisjoner.

29.6.4 Avvikling av monopol- og bevillingsordningen

Arcus AS fikk fra 1. januar 1996 enerett til innførsel og handel med sprit, samt til omdestillasjon av sprit, brennevin og isopropanol. Fra samme tidspunkt fikk Arcus AS enerett til innførsel og engrossalg med isopropanol, samt enerett til detaljsalg av ren isopropanol i den utstrekning salget ikke er underlagt apotek. Enerettene lå tidligere til AS Vinmonopolet. Tilvirkning av sprit, brennevin og isopropanol kan bare skje i henhold til bevilling gitt av Kongen.

Monopolet for tilvirkning av brennevin ble avviklet 1. juli 2002, jf. Ot.prp. nr. 68 (2001–2002). Nå

foreslår departementet også å avvikle monopol- og bevillingsordninger for teknisk sprit. Dette må ses i lys av at teknisk etanol nå faller inn under EØS-avtalen, samt privatiseringen av Arcus AS.

Finansdepartementet ser verken sosiale, alkoholpolitiske eller fiskale begrunnelser for å videreføre enerettene i forhold til teknisk sprit. Det foreslås derfor at monopolordningen avvikles. Samtlige høringsinstanser synes å støtte dette. Konkurransetilsynet har vist til at oppheving av Arcus eneretter fjerner konkurransemessige og samfunnsøkonomiske problemer.

29.6.5 Ny registreringsordning

Til erstatning for monopol- og bevillingsordninger foreslår departementet å etablere en registreringsordning for aktører som håndterer eller som har særfordeler mht. bruk av slike varer, etter mønster av det som gjelder de fleste andre særavgiftspliktige varer, herunder drikkealkohol. Systemet innebærer at importører, produsenter og en del kjøpere/brukere underlegges registreringsplikt til toll- og avgiftsetaten. Brudd på regelverket eller vilkårene medfører bl.a. at registreringen kan trekkes tilbake. Beslutningen om registrering vil angi hva registreringen i det enkelte tilfellet gjelder.

Registreringsbestemmelsene følger av særavgiftsforskriften. De vil bli utfylt gjennom vilkår som fastsettes i det enkelte tilfellet i forbindelse med beslutningen om registrering. Registreringen kan således omfatte enhver prosess knyttet til håndtering av alkohol, herunder tilvirkning/produksjon, omdestillasjon, denaturering, rensing, innførsel, tapping, pakking, transport, salg, kjøp og bruk.

Sosialdepartementet er positiv til endringene, men har i sin høringsuttalelse gitt uttrykk for at forslaget ikke ivaretar kontrollbehovene for å sikre at alkohol ikke kommer på avveie, og at det bør vurderes om ikke også grossister, kjøpere og selgere i større utstrekning bør være registreringspliktige. Finansdepartementet tar sikte på å vurdere disse innvendingene nærmere i forbindelse med de aktuelle forskriftsendringene.

For å oppnå bevilling er det etter lovgivningen for alkoholholdig drikk bl.a. krav til uklanderlig vandel, sikkerhetsstillelse for alkoholavgiftene, sikring av lager og til at virksomheten ikke skal drive virksomhet uforenlig med engrossalg av alkohol. Flere av høringsinstansene ber om at tilsvarende krav gjøres gjeldende også for å oppnå registrering i forhold til teknisk sprit. Departementet støtter dette og vil innarbeide dette i forskriften.

29.6.6 Registreringsordning for avgiftsfri bruk

I høringen ble det foreslått et generelt avgiftsfritak i Stortingets avgiftsvedtak for alkohol til «virksomheter som bruker teknisk etanol som råstoff ved fremstilling av varer». Fritaket skulle bli administrert gjennom en ordning med registrering av avgiftsfrie brukere, i samsvar med særavgiftsforskriftens regler om varer til avgiftsfri bruk. I Sverige ble tilsvarende ordning innført 1. oktober 2001, da det ble åpnet for avgiftsfrie innkjøp av alkohol for bruk i tilvirkningsprosesser mv. Som en følge av at reglene først foreslås iverksatt fra 2006, vil forslag om fritak for avgiftsfri bruk først bli fremmet i budsjettet for 2006.

Departementet viser til at misbruksfaren for slik avgiftsfri bruk vil være særlig stor. En registreringsordning vil være nødvendig for å sikre den løpende oppfølgingen av brukeren. Registreringen vil for eksempel ha som konsekvens at en bedrift som bruker teknisk etanol i produksjonen av andre varer, må være registrert. På den annen side kan denne registrerte virksomheten gjenbruke den tekniske alkoholen, herunder foreta omdestillering forutsatt at registreringsbeslutningen gir en åpning for dette.

Det vil være en forutsetning at det betales avgift dersom alkoholen brukes til andre formål enn forutsatt. Dette gjelder også for alkohol som har kommet bort (manko), utover det som er ansett som naturlig svinn i forbindelse med produksjonsprosesser.

Departementet vil i forskriftsarbeidet vurdere hvorvidt registreringsordningen kontrollmessig er tilstrekkelig.

29.6.7 Registreringsordning for avgiftspliktig bruk

Selv om brukerne skal betale full avgift, bør det av alkoholpolitiske årsaker stilles krav til hvem som skal kunne kjøpe etanol som overstiger 60 pst. Departementet foreslo i høringen at de brukergruppene som er omfattet av dagens avgiftsgruppe 1, dvs. leger, tannleger, veterinærer, kommuner/fylker, undervisning i ungdomsskole og videregående skole og industri, skulle gis anledning til å kjøpe ren etanol uten krav til registrering som kjøper. Forslaget må ses i sammenheng med forslaget om at disse skal betale full avgift på linje med drikkevarer, og også det faktum at alle voksne personer kan kjøpe brennevin opp til 60 % på Vinmonopolet.

Departementet vil imidlertid frem mot etableringen av det nye systemet, også vurdere hvorvidt

de kontrollmessige mekanismene vil være tilstrekkelige.

29.6.8 Denaturering

Departementet vil forskriftsfeste hva som anses som godkjente denatureringsmidler. Det finnes i dag en rekke ulike denatureringsmidler og mange forskjellige bruksområder. Det vil være et mål at antallet denatureringsmetoder begrenses til det som anses nødvendig og at helseskadelige denatureringsmidler unngås der det er mulig.

Departementet legger opp til at de nærmere definisjonene av godkjent denaturering delegeres til Toll- og avgiftsdirektoratet.

29.6.9 Forbudsbestemmelser – særlige fiskale og sosiale/helsemessige hensyn

Spritloven § 11 oppstiller forbud mot å drikke sprit, isopropanol, kosmetikk, parfymen og essenser. Videre er det forbud mot å bruke teknisk sprit til annet enn det som fremgår av kjøpetillatelsen, fraskille denatureringsmiddelet eller utskille eller fraskille sprit. Det er også forbud mot å besitte eller sende slike varer hvis det må antas at varene har vært eller skal være gjenstand for ulovligheter. Videre er det forbud mot å overdra sprit eller isopropanol eller derav tilberedte varer til person som overdrageren bør forstå vil komme til å anvende varen på ulovlig måte.

Det vil fortsatt være behov for å ha forbud som retter seg mot teknisk etanol. Forbudene foreslås forenklet.

Departementet vil innta uttrykkelig forbud i forskrift mot å bruke den tekniske alkoholen til noe annet enn det den er ment til, herunder endre karakteren av den tekniske alkoholen eller det alkoholholdige preparatet. Parallelt legges det opp til, som nevnt foran, at slik bruk utløser avgiftsplikt. Med forslaget til straffebestemmelse, jf. nedenfor, vil man dermed ha et komplett sett med sanksjonsmuligheter mot ulovlig omsetning og bruk av teknisk etanol.

Alkohol vil i utgangspunktet være et avgiftspliktig produkt, men det vil være omfattende fritak når dette produktet er til teknisk bruk, og således til noe annet enn drikk. Departementet foreslår å innarbeide forbudene som i dag følger av spritloven § 11, i særavgiftsforskriften.

Justisdepartementet har imidlertid stilt spørsmål ved at dette regelverket skal legges under Finansdepartementet, og ikke under Sosialdepartementet.

Sosialdepartementet har på den annen side vist til at «det ikke vil være hensiktsmessig å ta bestemmelser om teknisk alkohol inn i alkoholloven, da denne loven etter sitt formål bare skal regulere alkoholholdig drikk.» Sosialdepartementet viser også til at regelverket om teknisk alkohol av forenklingshensyn bør samles på en hånd.

Finansdepartementet har forståelse for Justisdepartementets synspunkt, men viser til at de løsninger som velges for å ivareta de kontrollmessige sidene for det alt vesentligste bygger på etablerte løsninger for særavgiftene. Finansdepartementet er enig med Sosialdepartementet i at reglene for teknisk etanol både saklig og logisk mest hensiktsmessig bør innarbeides sammen med særavgiftsbestemmelsene, fremfor for eksempel alkoholloven og dens forskrifter.

Særavgiftsloven § 1 har i dag en vid fullmaktsbestemmelse. Det kan oppstå tvil om hvor langt hjemmelen rekker i forhold til å gi regler som mer indirekte kan knyttes til særavgiftssystemet. Departementet foreslo i høringen å presisere adgangen til å gi slike regler, slik at hjemmelen blir klar. Det ble foreslått et nytt strekpunkt som innebar at departementet kunne gi forskrifter om produksjon, innførsel, utførsel og omsetning av etanol til teknisk bruk.

Justisdepartementet har foreslått at fullmakten endres noe i forhold til høringen, og forslår at følgende inntas som et nytt annet punktum til § 1; «Gjelder særavgiften etanol til teknisk bruk, fastsetter departementet forskrifter om produksjon, innførsel, utførsel og omsetning».

Finansdepartementet er enig dette og har innarbeidet Justisdepartementets forslag til nytt annet punktum. Justisdepartementet har i sin uttalelse også vist til at det ikke kan se at loven gir hjemmel til å gi forskrift om forbud. Departementet foreslår at også dette innarbeides. Se utkast til lovendring.

29.6.10 Straffebestemmelser

Brudd på forbudene er straffesanksjonert etter spritloven, og rammes i noen tilfeller også av straffebestemmelser i særavgiftsloven, alkoholloven, tolloven og straffeloven. Når departementet nå foreslår å oppheve spritloven, gjelder dette følgelig også denne lovens straffebestemmelser. Departementet finner at tiden har løpt fra spritlovens detaljerte utforming av straffebudene og finner disse lite egnet for en direkte overføring til for eksempel særavgiftsloven.

Det er et potensielt stort marked for teknisk etanol som drikkevare og potensialet for avgiftsun-

dragelser mv. er tilsvarende. Når monopolet oppheves, vil det være grunn til å holde et høyt kontroll- og sanksjonsnivå, og det er ingen grunn til at straffebestemmelsene skal være annerledes for teknisk etanol enn for alkoholholdig drikk (jf. alkoholloven). Det er heller ingen grunn til at det skal være andre straffebestemmelser for uberettiget innlandsk produksjon av teknisk etanol, fjerning av denatureringsmidler eller ulovlig omsetning, enn de bestemmelsene som er vedtatt for innførsel (jf. tolloven § 66). Ved å harmonisere bestemmelsene i de tre lovene, vil man få en logisk sammenheng mellom straffebestemmelsene uten ubegrunnede forskjeller i straffenivået for sammenlignbare forbrytelser.

Hendelser den siste tiden har satt fokus på omsetning av sprit iblandet metanol som ulovlig er innført til Norge. Tollovens strafferamme er nå 6 års fengsel, men denne loven gjelder bare innførselstilfellene. Særavgiftsloven § 2 annet ledd har en strafferamme på 6 års fengsel, men synes lite aktuell å bruke i denne typen saker, blant annet fordi den krever at avgiften skal være «iberegnet i oppebåret vederlag». For å ivareta tilstrekkelige preventive hensyn, foreslås at særavgiftsloven § 2 annet ledd endres etter mønster av tolloven § 66.

Denne endringen vil samtidig løse de problemer som er knyttet til tolkningen av den nåværende straffebestemmelsen i særavgiftsloven. Den nåværende utformingen ble gitt i 1947 med tanke på manglende innbetaling av omsetningsavgift som den avgiftspliktige selv hadde krevd opp hos sine kunder. Høyesteretts praksis siden bestemmelsen ble endret i 1947, viser at anvendelsen har vært forbeholdt de mer alvorlige tilfeller av unndragelser. Dagens ordlyd er imidlertid vanskelig å forstå, og dårlig tilpasset dagens behov og anvendelsesområde. Spesielt gjelder dette for ulovlig omsetning mv. av sprit, hvor det ofte kan være vanskelig å bevise at avgiften er iberegnet i oppebåret vederlag.

For å oppnå full samordning med løsningene som er valgt i tolloven og alkoholloven, foreslås det ikke å videreføre kravet som fremgår av dagens bestemmelse til «vinnings hensikt». Det er imidlertid vanskelig å se for seg, ved denne typen forbrytelser, at slike alvorlige overtredelser skal kunne forekomme uten at dette kravet er oppfylt. Departementet er dermed kommet til at det ikke vil ha selvstendig betydning ved lovanvendelsen å medta et slikt krav i lovt teksten.

Justisdepartementet har i sin høringsuttalelse vist til at det i tolloven § 66 er inntatt en presisering av hva som skal vektlegges ved avgjørelsen av om overtredelsen er særlig grov. De mener at en slik presisering også er ønskelig her.

Finansdepartementet er enig i dette, og viser til at det i tolloven § 66 er presisert at det «ved avgjørelsen av om overtredelsen skal regnes som særlig grov, [skal] legges vekt på om overtredelsen har et stort omfang, om inn- og utførsel er forbudt eller underlagt særlige vilkår, om de varer overtredelsen gjelder var bestemt til å omsettes av lovovertrедeren, om denne tidligere er dømt for overtredelse av tollovgivningen eller om det foreligger andre omstendigheter av særlig skjerpene art». Det foreslås således at en slik presisering også innarbeides i særavgiftsloven § 2 nytt tredje ledd, men slik at det henvises til overtredelser av avgiftslovgivningen i stedet for tollovgivningen. Departementet viser til at opprømsingen ikke er uttømmende, og til at presiseringen avslutningsvis henviser til også «andre omstendigheter av særlig skjerpene art». Dette kan for eksempel være brudd på forbud eller særlige vilkår knyttet til bruken av den enkelte varen.

29.6.11 Forbud mot apparater for fremstilling av isopropanol

Alkoholoven har i dag i § 8–5 følgende bestemmelse:

«Uten tillatelse av departementet er det forbudt å ha i besittelse, innføre eller omsette apparater, herunder deler og utstyr, som er bestemt for eller som finnes tjenlige for tilvirkning eller omdestillering av sprit, brennevin eller isopropanol.»

Det fremgår av forarbeidene til alkoholoven at dette er en videreføring fra 1927-loven. Siden isopropanol nå fjernes fra vareomfanget mht. kontroll, bør dette punktet i bestemmelsen nå oppheves. Departementet antar at dette uansett ikke har noen praktisk betydning for hvilke apparater som omfattes av forbudet. Høringsinstansene har ikke hatt noen innvendinger mot dette.

29.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Næringslivet generelt

De nærings- og sysselsettingsmessige konsekvenser av en monopolavvikling er usikre. En effektivisering av ressursbruken bl.a. gjennom konkurranse, er sentralt i næringspolitikken.

Dagens ordninger for teknisk spit, herunder monopolordningen, har særlige konsekvenser for selskap som innehar eneretter på området – Arcus AS og produksjonen ved Borregaard i Sarpsborg. Ut fra generelle næringspolitiske prinsipper er det

ikke avgjørende argumenter for å opprettholde monopolen på tilvirkning av teknisk etanol i Norge. Tvert imot bør avvikling av monopolen kunne bidra til økt konkurranse og mer effektiv ressursbruk.

Arcus og potetindustrien

Arcus AS produserer og markedsfører alkoholholdige drikkevarer og tekniske produkter basert på sprit for både det norske markedet og for eksport. Dette er selskapets hovedvirksomhet. Følgelig er regelendringer av stor betydning for selskapet.

En avvikling av eneretten innen teknisk alkohol vil kunne svekke lønnsomheten innen denne virksomheten. Ved delprivatiseringen av Arcus ble denne konsekvensen og muligheten gjort kjent for aksjekjøperne.

Finansdepartementet legger til grunn at de endringene som nå foreslås ikke har landbruksmessige konsekvenser, og herunder ikke konsekvenser i forhold til norsk potetproduksjon. Norsk potetsprit benyttes i dag ikke til teknisk eller vitenskapelig bruk som sådan, men derimot til produksjon av alkoholholdig drikk.

Borregaard

Borregaard Industries Limited er Norges eneste produsent av teknisk sprit, og etanolvirksomheten er en integrert del av den totale produksjonsstrukturen i Sarpsborg. Selskapet har om lag 30 personer knyttet til etanolproduksjon i Sarpsborg.

Etanol er tollfritt inn til Norge, men tollbelagt inn til EU. En oppmykning av regelverket for omsetning av spritholdige produkter vil føre til at industri i EU får en markedsadgang som i utgangspunktet ikke vil gjelde vice versa for norsk eksportindustri. Det er derfor viktig at det fortsatt arbeides for at konkurransedyktige rammebetingelsene for industrien i Norge sikres når det nye regelverket skal etableres.

Avgiftsmyndighetene

En avvikling av monopolordningen forventes å bidra til flere aktører på markedet. Med den sentrale rolle i forvaltningen av teknisk etanol som toll- og avgiftsetaten net etter dette forslaget er tiltenkt, er det isolert sett behov for tilførsel av ressurser. I tillegg er det her snakk om en høyt beskattet vare, med de kontrollbehov som det skaper. På den annen side utvikles systemet med individuelle kjøpetillatelser, samtidig som isopropanol trekkes helt ut av reguleringen.

Dagens spritkontroll, med stor grad av fysisk

tilstedeværelse, foreslås erstattet med et overvåkingssystem hvor brukernes egen internkontroll er viktigst. Da toll- og avgiftsetaten overtok spritkontrollen, ble årsverk overført samtidig. Samlet vurderer departementet det slik at omleggingen medfører en innsparing på ett til to årsverk. På grunn av den økningen i antallet aktører som antas å finne sted, bør imidlertid den ressursinnsatsen som var forutsatt da toll- og avgiftsetaten overtok ansvaret for spritkontrollen, videreføres.

Budsjettmessige konsekvenser

Forslagene vil ikke i nevneverdig grad påvirke provenyet. Departementet vil legge fram konkrete forslag til avgiftsendringer i budsjettet for 2006.

29.8 Iverksettelse og overgangsordninger

Aktører og brukere har behov for tid til nødvendige forberedelser etter at beslutning om innføring av nytt regelverk er fattet. Prosessindustriens lands-

forening (PIL) og Borregård har i høringsrunden bedt om at det gis overgangsperiode på ett år fra vedtakelse av endringene. Arcus og NHO har også bedt om at det innføres en overgangsperiode. I sitt høringsinnspill viser Borregård bl.a. til det trengs tid til å forberede markedsføringstiltak i henhold til endringer i markedet etter avviklingen av monopol for teknisk etanol. Arcus viser på sin side til at de og deres kunder trenger tid til å tilpasse seg et nytt system.

Departementet ser bransjens behov for en overgangsperiode, og foreslår derfor at selve iverksettelsen av endringene utsettes til 1. januar 2006. Dersom det viser seg at monopolaktørene i overgangsperioden misbruker sin markedsposisjon, vil det kunne være aktuelt å fremskynde iverksettelsen. Det foreslås derfor at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Som det fremgår ovenfor vil enkelte spørsmål bli vurdert nærmere i det kommende forskriftsarbeidet som vil pågå frem mot iverksettelsen 1. januar 2006. Dette gjelder bl.a. hvilke aktører som skal underlegges registreringsplikt, kontroll mv. Departementet vil om nødvendig forelegge disse spørsmål for berørte instanser før endelig vedtakelse.

30 Endringer i merverdiavgiftsloven

30.1 Merverdiavgift på infrastruktur tjenester – lufthavner og jernbane

30.1.1 Innledning

Departementet foreslår at infrastruktur tjenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane blir merverdiavgiftspliktig fra 1. januar 2005. Dette forslaget må ses i sammenheng med at det ble innført merverdiavgiftsplikt på persontransport fra 1. mars 2004. En merverdiavgiftsplikt på disse tjenestene vil redusere de problemene som dagens regelverk gir opphav til.

Departementet har også vurdert hvorvidt det bør innføres merverdiavgiftsplikt på infrastruktur tjenester knyttet til offentlige veier og offentlige havner. Departementet har imidlertid kommet til at merverdiavgiften på disse områdene skaper mindre problemer enn for luftfart og jernbane. Det er også behov for en nærmere vurdering før det eventuelt kan legges fram forslag om dette.

30.1.2 Dagens rettstilstand og problemer knyttet til denne

Etter gjeldende rett vil de fleste infrastruktur tjenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette fremgår av merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd som unntar omsetning og utleie av rettigheter til fast eiendom fra merverdiavgiftsplikten. I forarbeidene til denne bestemmelsen er det uttrykkelig forutsatt at unntaket knyttet til fast eiendom skal omfatte omsetning av rett til å benytte veier, tunneler, broer og annen fast eiendom mot oppkreving av bompenger, havneavgifter og luftfartsavgifter, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) avsnitt 7.2.12.

Dette betyr at store deler av lufthavnenes virksomhet etter gjeldende rettstilstand er unntatt fra merverdiavgift. På tilsvarende måte vil store deler av Jernbaneverkets virksomhet være utenfor merverdiavgiftsområdet.

Denne rettstilstanden har flere uheldige konsekvenser. Den umiddelbare virkningen av at slike infrastruktur tjenester er unntatt fra den generelle

merverdiavgiftsplikten er at yterne av disse tjenestene ikke skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves (for eksempel luftfartsavgifter). Motstykket til dette er at de heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Den manglende fradragsretten gjør at lufthavnene må betrakte merverdiavgiftsinnbetalingene som en ordinær kostnad. Dette betyr altså at deres merverdiavgiftsbelastning på anskaffelser til bruk i virksomheten vil bli innkalkulert som en kostnad i deres krav på vederlag (luftfartsavgifter). Denne merverdiavgiften kan ikke spesifiseres på fakturaen, og kalles derfor skjult merverdiavgift. Siden kun spesifisert merverdiavgift er fradragsberettiget, vil heller ikke kjøperne av infrastruktur tjenester, for eksempel et flyselskap, kunne trekke fra denne merverdiavgiften i sitt merverdiavgiftsoppgjør med staten. På denne måten oppstår det kumulasjon av merverdiavgift. Dette bryter med prinsippet om at merverdiavgiften skal være en generell skatt på forbruk, og at anskaffelser til bruk i næringsvirksomhet som utgangspunkt ikke skal skattlegges.

Manglende fradragsrett på dette området gir dessuten de som yter infrastruktur tjenester et økonomisk motiv til å produsere enkelte tjenester med egne ansatte (egenproduksjon) som ikke utløser merverdiavgift, fremfor å kjøpe dem fra andre med merverdiavgift. Dette kan være uheldig i den grad det fører til at tjenestene ikke blir produsert på en mest mulig effektiv måte. Det har heller ikke vært hensikten at merverdiavgiften skulle påvirke denne vurderingen.

30.1.3 Departementets vurderinger og forslag

30.1.3.1 Generelt

Som det følger av omtalen ovenfor er det flere problemer knyttet til merverdiavgiftsregelverket for infrastruktur tjenester i transportsektoren. Disse systemmessige uheldige virkningene er imidlertid redusert gjennom ulike ordninger på enkelte områder.

Når det gjelder *offentlige veier* er merverdiavgif-

ten og problemet knyttet til egenproduksjon i stor grad nøytralisert gjennom en ordning med fritak for merverdiavgift på leveranser av tjenester til offentlig vei, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13. Bakgrunn for denne bestemmelsen var å likestille Statens vegvesen med private entreprenører i konkurranse om bygging av offentlige veier. I den senere tid er imidlertid entreprenørvirksomheten skilt ut i et eget selskap (Mesta) og problemet med egenproduksjon i Statens vegvesen er derfor mindre aktuelt. Disse endringene gjør at det kan vurderes å fjerne regelen om merverdiavgiftsfritak for tjenesteleveranser til offentlig vei.

En eventuell ny merverdiavgiftsplikt på dette området bør også ses i sammenheng med merverdiavgift på bompenger. Dette krever ytterligere utredninger av blant annet provenymessig konsekvenser. Dessuten reiser slik merverdiavgiftsplikt kompliserte juridiske spørsmål, blant annet knyttet til hvilken virksomhet og hvilke tjenester det eventuelt merverdiavgiftspliktige vederlaget (bompengene) skal knyttes til. Det er derfor behov for å vurdere merverdiavgift på infrastrukturjenester knyttet til vei nærmere, før det eventuelt kan legges fram et forslag her.

For så vidt gjelder de *kommunale havnene* vil problemene knyttet til det å være utenfor merverdiavgiftsområdet for store deler av virksomheten langt på vei kunne løses ved at disse omfattes av kompensasjonsordningen for merverdiavgift.

I denne sammenheng vises det til at lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann mv. (havneloven) § 23 gir havnevesenet hjemmel til å kreve opp havneavgifter. Det er reist spørsmål om disse avgiftene (anløpsavgift, kaiavgift og vareavgift) skal betraktes som betaling for utleie av fast eiendom. I så fall foreligger det ikke adgang til å kreve kompensasjon for merverdiavgift når det gjelder utgifter til denne virksomheten. Dette skyldes at lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven) avskjærer retten til kompensasjon hvor det foretas utleie av fast eiendom. Etter den begrensede kompensasjonsordningen som ble avvirket 1. januar 2004 var de kommunale havnevesenene kompensasjonsberettiget.

Den generelle kompensasjonsordningen som ble innført 1. januar 2004 medfører at når en kommune oppfører et bygg, vil merverdiavgiften på byggekostnadene være kompensasjonsberettiget. Omsetning og utleie av fast eiendom er ikke merverdiavgiftspliktig. Kommunen ville dermed få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved salg og utleie av fast eiendom. For å avhjelpe denne konkurransevidningen følger det av kom-

pensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3 at kompensasjonsordningen ikke omfatter tilfeller hvor kommune eller private kompensasjonsberettigete virksomheter leier ut eller selger bygg, anlegg eller annen fast eiendom. Det har ligget utenfor siktemålet til denne begrensningen å ramme havnevesenets rett til kompensasjon på virksomhetsområder hvor det kreves inn havneavgift. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer kapittel 20.8.3.

Den generelle kompensasjonsordningen finansieres ved at overføringene til kommunene reduseres tilsvarende den økonomiske fordel ordningen antas å innebære. Ved beregning av reduserte overføringer på den enkelte kommunes økonomi har Finansdepartementet og Kommunal- og regionaldepartementet inkludert antatte kompensasjonskrav fra de kommunale havnene. Det er i denne forbindelse lagt til grunn at anskaffelser gjort av havnevesenet på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgift, er kompensasjonsberettiget.

Ut fra formålet med kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3 og de forutsetninger som er lagt til grunn ved beregning av trekket i statens overføringer til kommunesektoren, er det departementets oppfatning at de kommunale havnene skal ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til de områdene som er finansiert ved havneavgifter. Anskaffelser til ordinær merverdiavgiftspliktig virksomhet som utføres av havnene vil ikke gi rett til kompensasjon.

Departementet har merket seg at et flertall i samferdselskomiteen i forbindelse med stortingsbehandlingen av Nasjonal transportplan 2006–2015, jf. Innst. S. nr. 240 (2003–2004), uttalte at

«Komiteen vil peke på at regelverket for merverdiavgift medfører ulik behandling for infrastrukturjenester i de ulike transportgrenene. Veg-, T-bane og trikkeinfrastruktur er i hovedsak fritatt for merverdiavgift, men må svare avgift for tiltak til miljø og trafikksikkerhet. Når det gjelder jernbane og luftfart, må på disse transportgrenene i hovedsak betale 24 pst. merverdiavgift på kjøp av infrastrukturjenester. Denne forskjellsbehandlingen fremstår som urimelig.»

Komiteens flertall ba derfor Regjeringen i statsbudsjettet for 2005 om å vurdere endringer i regelverket for merverdiavgift som fjerner forskjellsbehandlingen på kjøp av infrastrukturjenester mellom ulike transportgrener.

Departementet er enig i at det er uheldig at infrastrukturjenester for jernbane og luftfart er utenfor merverdiavgiftssystemet. For å skape større lik-

het på dette området foreslår departementet at infrastrukturtenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane blir merverdiavgiftspliktig. Som det fremgår ovenfor har departementet også vurdert om det bør innføres merverdiavgiftsplikt på infrastrukturtenester knyttet til offentlige veier og offentlige havner.

Departementet har imidlertid kommet til at problemene som merverdiavgiften skaper på disse områdene, særlig på grunn av de ulike ordningene som er beskrevet ovenfor, er mindre aktuelle enn for lufthavner og jernbane. Det vil dessuten være behov for en nærmere utredning før det eventuelt legges fram forslag om merverdiavgift på offentlige veier og offentlige havner.

Etter dette foreslår departementet at bare infrastrukturtenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane skal være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten fra 1. januar 2005. Dette forslaget er nærmere utdypet nedenfor. Den nærmere beskrivelse av de budsjettmessige konsekvensene av forslaget som fremmes, følger av St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

30.1.3.2 Merverdiavgift på infrastrukturtenester knyttet til lufthavner

Forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt på infrastrukturtenester knyttet til lufthavner vil i hovedtrekk innebære at det skal legges utgående merverdiavgift på dagens luftfartsavgifter, samtidig som lufthavnene vil få rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i sin virksomhet med å yte de infrastrukturtenestene som disse avgiftene er betaling for. Dessuten vil flyselskapene som betaler for disse tjenestene til bruk i sin merverdiavgiftspliktige virksomhet, kunne fradragføre inngående merverdiavgift på luftfartsavgiftene. Til sammen innebærer dette at de uheldige konsekvensene av at disse tjenestene ikke er avgiftspliktige i dag, vil bli avhjulpet.

Nedenfor gjøres det nærmere rede for hvem som vil bli merverdiavgiftspliktig og hvilke tjenester som vil bli omfattet av forslaget.

I dag finnes både statlige og private lufthavner som yter infrastrukturtenester til luftfartøy. Avinor AS eier og driver i dag 45 lufthavner i Norge, herunder Oslo Lufthavn AS som er et heleid datterselskap av Avinor. Avinor er selvfinansierende og rundt to tredeler av inntektene kommer fra salg av tjenester til flyselskapene (blant annet gjennom oppkreving av luftfartsavgifter) og en tredel fra kommersielle aktiviteter på flyplassene, som butikker og parkeringsvirksomhet. I tillegg til de lufthav-

nene som hører til Avinor finnes enkelte private lufthavner, slik som Sandefjord Lufthavn Torp, som eies og drives av Sandefjord Lufthavn AS. Samtlige av disse vil bli merverdiavgiftspliktige når de yter infrastrukturtenester som er omfattet av dette forslaget.

Når det gjelder det nærmere omfanget av lufthavnenes merverdiavgiftsplikt, vises det til at vederlaget for å kunne benytte eller disponere lufthavnen for luftfartøy skjer gjennom betaling av luftfartsavgifter. Det følger av forskrift 1. mars 2004 nr. 534 om avgifter vedrørende statens luftfartsanlegg og -tjenester (takstregulativet) § 1–1 at for flyginger på statens landingsplasser samt Oslo Lufthavn Gardermoen, og i luftrommet som utgjøres av norske flygeinformasjonsregioner, skal eier eller bruker av luftfartøy betale avgift for de anlegg og tjenester som stilles til rådighet i henhold til forskriften.

Betaling av luftfartsavgifter gjelder også for militære landingsplasser når de nyttes av luftfartøy med sivile registreringsmerker. Videre kan bestemmelsene også gjøres gjeldende for landingsplasser som drives av andre enn staten og som er til allmenn bruk. For slike lufthavner kan det imidlertid fastsettes andre avgiftssatser og regler enn de som er fastsatt i nevnte forskrift.

Luftfartsavgiftene består i dag av startavgift, terminalavgift, sikkerhetsavgift, underveisavgift og avisingsavgift. Samtlige av disse vil være omfattet av forslaget.

Departementet vil for ordens skyld presisere at det kan reises spørsmål om enkelte av disse avgiftene allerede er omfattet av dagens merverdiavgiftsplikt. Når det gjelder *underveisavgiften* kan det reises spørsmål om det er naturlig å anse dette som vederlag for «omsetning og utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom», jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Underveisavgiften er betaling for navigasjon mv. for flyselskapene i perioden fra flyene befinner seg 20 km fra avreiselufthavnen og til de befinner seg 20 km fra ankomstlufthavnen. Avgiften er i utgangspunktet ment å dekke de faktiske kostnadene Avinor og tilsvarende virksomheter i andre land har i forbindelse med navigasjon mv., herunder kostnader til opplæring og avlønning av flygeledere, samt investeringer og drift av nødvendig anlegg. Når det gjelder navigasjon innenfor 20 km av lufthavnen dekkes for øvrig den av start- og terminalavgiften.

At tjenesten som underveisavgiften skal dekke ikke kommer innenfor unntaket knyttet til fast eiendom, innebærer i utgangspunktet at denne er merverdiavgiftspliktig. Selv om det finnes argumenter for at underveisavgiften kan anses som vederlag for en offentlig myndighetsutøvelse, jf. merverdiavgifts-

loven § 5 b første ledd nr. 7, antar departementet at slik navigasjonstjeneste mv. heller ikke kommer innenfor dette unntaket. Det kan derfor hevdes at underveisavgiften er merverdiavgiftspliktig allerede i dag. Departementet ønsker imidlertid ikke at dette skal få noen betydning for dagens praktisering av regelverket, men først gjøres gjeldende sammen med forslaget i denne proposisjonen.

Når det gjelder *sikkerhetsavgiften* har Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse av 15. mars 2004 uttalt at denne må anses som vederlag for rett til å benytte annen fast eiendom (lufthavn), og således vil være omfattet av merverdiavgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Departementet er for øvrig enig i denne uttalelsen. Videre antar departementet at *startavgiften* og *terminalavgiften* i dag vil være unntatt merverdiavgiftsplikt etter den samme bestemmelsen. Etter departementets forslag om å innføre merverdiavgift på rett til å disponere lufthavn for luftfartøy, vil imidlertid alle disse avgiftene bli merverdiavgiftspliktige.

I tillegg til luftfartsavgiftene kan lufthavnene ha inntekter gjennom husleie, konsesjonsavgift (prosentvis andel av inntektene til lufthavnens andre næringsdrivende, for eksempel bilutleie, varesalg, kiosker, osv.), finansinntekter i form av renteinntekter, reklameinntekter og serveringsinntekter. Departementet foreslår imidlertid ingen endringer i regelverket på dette området.

Etter forslaget skal det betales merverdiavgift av hele lufthavnens merverdiavgiftspliktige omsetning.

Spørsmålet er imidlertid om noen av fritaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 vil komme til anvendelse ved denne omsetningen. Dette innebærer i så fall at det ikke skal betales utgående merverdiavgift på denne delen av omsetningen, samtidig som det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med omsetning som er fritatt etter disse bestemmelsene.

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 3 er det gitt fritak for omsetning av varer og tjenester til bruk for luftfartøy som nevnt i § 17 første ledd nr. 1 bokstav c – dvs. luftfartøyer i yrkesmessig luftfartsvirksomhet – når det går i utenriks fart. Dette merverdiavgiftsfritaket for luftfartøy i utenriks fart er nærmere presisert i forskrift 23. februar 1970 nr. 1 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24) § 15, og vil ikke omfatte den type tjenester som ytes mot oppkreving av luftfartsavgift. Når disse tjenestene nå foreslås merverdiavgiftspliktig innebærer dette at norske luftfartøy og utenlandske luftfartøy i innenriks

fart, som vil være registrert i merverdiavgiftsmantallet for vare- eller persontransport i Norge, vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift på luftfartsavgiftene. Utenlandske luftfartøy i utenriks fart vil derimot måtte søke fakturert merverdiavgift refundert, jf. merverdiavgiftsloven § 26 a. Dette innebærer at merverdiavgiften på luftfartsavgiftene ikke vil utgjøre noen endelig kostnad i disse tilfellene, men derimot en likviditetsulempe ved at refusjonsberettiget merverdiavgift tidligst vil bli refundert fire måneder etter at søknad om slik refusjon er mottatt.

For å sikre større konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske flyselskap, vil departementet på denne bakgrunn foreslå å endre forskrift nr. 24 § 15 slik at den også omfatter rett til å disponere lufthavn for luftfartøy. Dette innebærer at det ikke skal betales merverdiavgift av slik infrastrukturteneste når luftfartøyet går i utenriks fart. Som luftfartøy i utenriks fart regnes fartøy som regelmessig går mellom utenlandske havner eller mellom norsk lufthavn og lufthavn i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.

30.1.3.3 Merverdiavgift på infrastrukturtenester knyttet til jernbane

Forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt på infrastrukturtenester knyttet til jernbane vil i hovedtrekk innebære at det skal betales utgående merverdiavgift på det vederlaget som betales for å bruke jernbanenettet, samtidig som infrastrukturforvalteren (Jernbaneverket) vil få rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i virksomheten med å forvalte jernbanenettet. Likeledes vil jernbaneforetakene som betaler for bruken av infrastrukturen kunne fradragføre inngående merverdiavgift på disse tjenestene dersom de brukes i deres merverdiavgiftspliktige virksomhet. På tilsvarende måte som for lufthavnene vil dette forslaget motvirke de uheldige virkninger som dagens regelverk skaper i forhold til kumulasjon av merverdiavgift og incentiver til egenproduksjon.

Departementet vil peke på at det nasjonale jernbanenettet i dag forvaltes av det statlige forvaltningsorganet Jernbaneverket. Som infrastrukturforvalter er Jernbaneverket ansvarlig for å opprette og vedlikeholde jernbaneinfrastrukturen, herunder forvalte systemene for styring av trafikken på infrastrukturen.

Jernbaneverkets oppgaver er nærmere regulert i forskrift 5. februar 2003 nr. 135 om fordeling av jernbaneinfrastrukturkapasitet og innkreving av avgifter for bruk av det nasjonale jernbanenettet (for-

delingsforskriften). I forskriften kapittel 3 reguleres hvilke tjenester Jernbaneverket skal eller kan yte til jernbaneforetakene. Selv om enkelte av disse tjenestene er merverdiavgiftspliktige etter gjeldende rett, er Jernbaneverkets virksomhet i hovedsak utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. unntaket for fast eiendom. Etter forslaget vil tjenesten med å stille jernbanenettet til disposisjon for jernbaneforetakene (infrastrukturjenester) være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten.

Et særskilt spørsmål oppstår i tilknytning til at det ikke alltid skjer noen betaling for infrastrukturjenestene. I den grad betaling foreligger skjer dette først og fremst ved betaling av kjørevegsavgift. Slik avgift betales imidlertid bare for godstransport og ikke for passasjertransport. I tillegg betales det særskilt vederlag for bruk av Gardermobanen. Selv om tjenesten med å stille jernbanenettet til disposisjon for transport etter departementets forslag vil bli merverdiavgiftspliktig, vil det med andre ord ikke alltid foreligge noe direkte vederlag for denne tjenesten.

Dette reiser spørsmål om omfanget av fradragsretten for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til bruk i virksomheten med å yte slike tjenester. Nærmere bestemt er det spørsmål om det er riktig å dele virksomheten inn i to virksomheter i forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett. Dette kan i så fall medføre at det bare ville foreligge fradragsrett for den delen av Jernbaneverkets virksomhet hvor det skjer en betaling for bruken av jernbanenettet/infrastrukturjenesten.

Departementet mener det ikke vil være naturlig å dele Jernbaneverkets virksomhet inn i to virksomheter på denne måten. Tjenesten med å stille jernbanenettet til disposisjon for jernbaneforetakene vil være den samme uavhengig av om tjenestene finansieres ved betaling i form av kjørevegsavgift eller ved andre offentlige tilskudd. At Jernbaneverkets merverdiavgiftsgrunnlag dermed blir lavere enn verdien av de tjenestene som ytes, skyldes først og fremst at de mottar stor offentlig støtte. Når departementet nå foreslår å legge merverdiavgift på denne tjenesten, vil dette være ut fra en forutsetning om at det foreligger full fradragsrett for Jernbaneverket på dette området. Det vises her særlig til at provenytapet ved denne endringen (600 millioner kroner), som forutsetter full fradragsrett, er motvirket gjennom en tilsvarende reduksjon i det statlige tilskuddet til Jernbaneverket.

30.1.3.4 Lovteknisk plassering

Forslagene presentert ovenfor innebærer at infrastrukturjenester knyttet til lufthavner og jernbane skal omfattes av den generelle merverdiavgiftsplik-

ten, jf. merverdiavgiftsloven §§ 1 og 13. Etter gjeldende rett fremgår unntaket for de omhandlede infrastrukturjenester av unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd.

På denne bakgrunn foreslår departementet at lovendringen regelteknisk gjennomføres ved at det innføres et unntak fra unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd nye nr. 8 og 9.

30.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Ved å innføre merverdiavgift på rett til å disponere lufthavner og jernbanenettet skal for det første de som yter slike tjenester (Avinor/lufthavnene og Jernbaneverket) beregne merverdiavgift på vederlaget for denne bruken. Samtidig vil de kunne trekke fra all inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester til bruk i den nye merverdiavgiftspliktige virksomheten. Jernbaneverket, som har store merverdiavgiftspliktige anskaffelser kombinert med store generelle offentlige tilskudd som ikke skal merverdiavgiftsberegnes, vil kunne få de største fordelene av forslaget. De statlige overføringene til Jernbaneverket er imidlertid blitt foreslått redusert som følge av dette. En nærmere omtale av de budsjettmessige konsekvenser av forslaget som fremmes, følger av St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Når det gjelder de administrative konsekvensene for lufthavnene og Jernbaneverket, er disse allerede registrert i merverdiavgiftsmanntallet fordi de allerede driver annen merverdiavgiftspliktig virksomhet. Lufthavnene vil for eksempel kunne ha noe merverdiavgiftspliktig salg av reklame og serveringstjenester, mens Jernbaneverket også omsetter enkelte varer og tjenester som de allerede vil være merverdiavgiftsregistrert for. Det antas således at virksomhetene i stor grad allerede er kjent med de administrative oppgavene med å sende inn merverdiavgiftsoppgaver etc. og at de administrative konsekvensene knyttet til dette vil være mindre.

Det antas også at forslaget vil ha mindre administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene.

30.2 Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen

30.2.1 Innledning

Under behandlingen av St.meld. nr. 25 (2003–2004) Økonomiske rammebetingelser for filmproduk-

sjon, se Innst. S. nr. 228 (2003–2004) fra familie-, kultur- og administrasjonskomiteen fattet Stortinget følgende vedtak 9. juni 2004 (vedtak nr. 410):

«Stortinget ber Regjeringen legge fram sak om innføring av 6 pst. merverdiavgift for kino- og filmbransjen og nødvendige lovendringer med innføring fra 1. januar 2005.»

Departementet legger med dette fram forslag til endringer i merverdiavgiftsloven slik at kino- og filmbransjen kan komme inn i merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005.

Budsjettkonsekvensene av forslagene er beskrevet i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Der fremmes det også forslag om å øke merverdiavgiftssatsene. Regjeringen foreslår å øke den generelle merverdiavgiftssatsen fra 24 til 25 prosent, samt at de øvrige satsene økes med ett prosentpoeng. Dette innebærer blant annet at den laveste satsen økes fra 6 til 7 prosent.

Siden den laveste satsen foreslås økt, fremmer departementet forslag om at tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger blir merverdiavgiftspliktig med en sats på 7 prosent med virkning fra 1. januar 2005. I denne sammenheng vil departementet særlig fremheve at det ikke bør innføres mer en to reduserte satser i det norske merverdiavgiftssystemet. Flere satser vil innebære et lite hensiktsmessig system med større administrative kostnader. Departementet viser også til at innen EU er det to reduserte satser.

Departementet foreslår videre at virksomhet med omsetning av rettigheter til film, for eksempel produsenter og distributører av filmer, blir avgiftspliktige med ordinær sats (25 prosent). Departementet har ikke funnet noen tungtveiende grunner for å innføre overgangsordninger for kino- og filmbransjen, se omtale av problemstillingen knyttet til mulige overgangsordninger for persontransport i kapittel 19 i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004).

Departementet vil bemerke at det pågår et arbeid med å gå nærmere gjennom unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kulturområdet. Stortinget er tidligere blitt varslet om denne gjennomgangen i blant annet St.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, se også Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget for 2002 – lovendringer. Gjennomgangen er krevende og reiser flere kompliserte spørsmål, særlig knyttet til den avgiftsmessige behandlingen av opphavsrettslig beskyttet materiale. Arbeidet vil derfor ta noe tid. Departementet ser problematiske sider ved å innføre merverdiavgift for kino- og filmbransjen uten å samtidig vurdere merverdiavgiftsregelverket for resten av kultursektoren. Merverdiavgiftsplikten på kultur-

området bør ses på under ett for å sikre løsninger som gir klare avgrensninger og som sikrer nøytraliteten i systemet. En egen behandling av ett område gjør at det vil oppstå nye problemstillinger som følge av at store deler av kulturområdet fremdeles er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette kan medføre fare for konkurransevidninger og avgiftsmessige tilpasninger. En egen behandling av en bestemt bransje nå, vil også kunne skape ytterligere press fra andre bransjer som også ønsker særordninger i tiden før den fullstendige gjennomgangen er ferdig.

Departementet ser likevel isolert sett klare systemmessige fordeler med å ta kino- og filmbransjen inn i merverdiavgiftssystemet. Filmbransjen selv har anført at det har vært flere uklarheter knyttet til praktiseringen av regelverket. Regelverket medfører også at flere næringsdrivende driver delt virksomhet, noe som medfører kompliserte fordelinger av inngående og utgående merverdiavgift. Innføring av merverdiavgift på dette området vil kunne forenkle avgiftsbehandlingen både for de næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene. På bakgrunn av Stortingets vedtak vil departementet derfor fremme forslag til endringer i merverdiavgiftsloven i denne proposisjonen.

Før departementet redegjør for de foreslåtte lovendringene, vil det nedenfor gis en oversikt over dagens rettstilstand i Norge samt rettstilstanden i andre land. Her vil det blant annet fremgå at også våre naboland har merverdiavgift på de aktuelle tjenestene.

30.2.2 Dagens rettstilstand i Norge

30.2.2.1 Omsetning fra kinoer

Når det gjelder selve kinoforestillingene følger det av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 at rett til å overvære kinoforestillinger er utenfor merverdiavgiftsområdet. Kinoer skal derfor ikke beregne utgående merverdiavgift på vederlaget for tjenesten (kinobilletten), og har da heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet.

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c unntar fra avgiftsplikten omsetning fra blant annet kinematografer av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer. Bakgrunnen for unntaket er praktiske grunner som tilsier at leilighetsvis salg av slike masseproduserte varer som omsettes som en integrert del av den unntatte virksomhet, ikke bør medføre avgiftsplikt. Dette gjør seg likevel ikke gjeldende ved salg av vanlige bruksgjenstander til markedsverdi, og avgiftsplikt vil her oppstå på vanlig måte. For eksempel er kiosksalg selvføl-

gelig merverdiavgiftspliktig varesalg selv om det foregår fra et kinolokale.

30.2.2.2 Omsetning av rettigheter til film

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 fastslår at omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm, er utenfor avgiftsområdet. Dette betyr at produsenter, distributører og andre som omsetter rettigheter til slike filmer ikke skal beregne merverdiavgift av vederlaget for denne omsetningen, og de har da heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til denne virksomheten.

Kinematografisk film omfatter enhver fremkalt «levende film», inklusive videobånd, som er klar for fremvisning uten videreforedling. Dette innebærer at også lydsetting og klipping må være avsluttet. Teksting av film regnes ikke som videreforedling i denne sammenheng. Som reklamefilm anses film som fremhever eller tiltrekker oppmerksomheten mot en eller flere bedrifter eller virksomheter.

For å fastslå avgiftsplikten i de tilfellene det ikke leveres en kinematografisk film, må tjenestene som ytes ved filminnspillingen i utgangspunktet vurderes på selvstendig grunnlag. Etter 1. juli 2001 er utgangspunktet at alle tjenestene er avgiftspliktige, med mindre det foreligger særskilte unntak. Den generelle merverdiavgiftsplikten gjelder i den grad tjenesteyter er næringsdrivende som omsetter de aktuelle tjenestene. Dersom den aktuelle tjenesten utføres av noen som er ansatt hos filmprodusenten, vil det ikke påløpe merverdiavgift. Det er kun selvstendige næringsdrivende som er merverdiavgiftspliktige.

Unntak fra den generelle avgiftsplikten er blant annet gjort for omsetning fra opphavsmann ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne verk, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Det er vanskelig å angi på generell basis hvilke tjenester som er opphavsrettslig beskyttet. Det må derfor foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Ved en film- eller fjernsynsproduksjon vil et stort antall yrkeskategorier kunne ha medopphavsrett og dermed kunne fakturere sine tjenester uten merverdiavgift. Dette vil for eksempel kunne gjelde manusforfatter, regissør, koreograf, animatør, oversetter, lydsetter og filmfotograf. Andre tjenester som miksing, klipping, tekstsetting, fremkalling, kopiering eller annen etterbehandling vil være avgiftspliktige da slike tjenester i utgangspunktet ikke nyter opphavsrettslig vern. Det samme gjelder teknikere, kameramenn, lydopptaker, sminkør mv. En del tjenester som ytes under en filminnspilling vil videre kunne være unntatt etter merverdiavgifts-

loven § 5 b første ledd nr. 14 som gjelder omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk. Som eksempel vil skuespillere, dubbere og musikers medvirkning normalt anses som omfattet av dette unntaket.

I henhold til forskrift 19. desember 1975 nr. 1 om hva som anses som omsetning og utleie av retten til kinematografisk film (forskrift nr. 68) § 1 vil retten til kinematografisk film anses omsatt eller leid ut når kjøper eller leietaker av filmkopien eller videobåndet får rett til å vise fram filmen offentlig. Med offentlig fremvisning menes fremvisning i kinoer, læreanstalter, i militærforestillinger, og ellers for en ubestemt krets av personer utenfor det private hjem, på lukkede fester eller på lukkede foreningsmøter. Dette betyr at retten til filmen ikke anses omsatt etter forskriften dersom kjøper eller leietaker av kopien kun får rett til å vise fram filmen privat. Når retten omsettes eller leies ut til et kringkastingsselskap hvor avtalen går ut på at filmkopien skal kringkastes som en del av fjernsynets programtilbud, har det i praksis vært antatt at slik visning anses som rett til å vise fram filmen offentlig. Ved omsetning av filmrettighet til selskap som skal kreve særskilt vederlag for filmen, for eksempel betalings-tv på hotellrom eller vederlag for annen direkte overføring til tv-apparat eller pc, vil slik omsetning ikke omfattes av unntaket, og skal dermed avgiftsberegnes. Det samme gjelder videreomsetningen, det vil si for eksempel betalings-tv.

Omsetning av kopier av kinematografiske filmer er avgiftspliktig varesalg/utleie, så fremt dette ikke skjer i forbindelse med omsetning eller utleie av selve retten til filmen. Video- og dvd-utleie er derfor avgiftspliktig utleie av vare. Det samme gjelder ved salg av filmer på fysisk medium. Videre vil omsetning av visning av digital versjon av filmen på internett være avgiftspliktig omsetning av (elektroniske) tjenester.

En rettighetshaver til en kinematografisk film vil i praksis blant annet kunne ha følgende kategorier inntekter av retten til filmen:

- Spilleinntekter fra kinofremvisning – ikke avgiftspliktig
- Kringkastingsselskapers betaling for rett til visning av filmen i kringkastingsevne – ikke avgiftspliktig
- Salg av visning av digital versjon av filmen på internett – avgiftspliktig
- Salg av filmkopier på VHS/DVD – avgiftspliktig
- Reklameinntekter – avgiftspliktig

Ved delt virksomhet, det vil si både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiav-

gift på fellesanskaffelser til virksomheten, se merverdiavgiftsloven § 23 og forskrift 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 18). For virksomhet med filmproduksjon vil utgangspunktet for fordelingen være basert på den antatte bruk av retten til den ferdige, visningsklare filmen i de ulike markedene den omsettes til. Etter som det er vanskelig for produsenten av filmen å vite i forkant av salget/utleien av rettigheten hvor stor del av omsetningen som er henholdsvis avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig, vil det kunne by på problemer å foreta en korrekt fordeling, og dermed en forsvarlig budsjettering av produktet. Ved beregningen av det forholdsmessige fradraget må den næringsdrivende etter dagens regelverk benytte et forsvarlig forretningsmessig skjønn i det enkelte tilfellet. Det vil da kunne være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i fordelingstallene for tidligere sammenlignbare innspillinger. Med utgangspunkt i bransjens erfaringstall må det vurderes i det enkelte tilfellet om den forventede omsetningen vil komme til å atskille seg fra den gjennomsnittelige omsetningen for sammenlignbare innspillinger.

Dersom den forholdsmessige fradragsføringen i ettertid viser seg ikke å være riktig, skal det som et generelt utgangspunkt sendes inn korrigeringer til fylkesskattekontoret. Dette gjelder hvor feilen er av en viss størrelse, minimale avvik skal ikke korrigeres. Dersom for eksempel en filmprodusent ved fordelingen har lagt til grunn et økonomisk forsvarlig skjønn, vil det likevel sjelden være grunn til korrigering. Dette vil også kunne gjelde tilfeller med til dels store avvik. For eksempel kan omsetningen til videomarkedet øke kraftig 5–10 år etter kinopremieren, slik at den avgiftspliktige skulle hatt større fradrag enn det som er foretatt. Slike avvik fra fordelingen antas å ligge innenfor det skjønn merverdiavgiftsloven § 23 med forskrift gir uttrykk for. Den avgiftspliktige vil dermed etter departementets mening verken ha rett eller plikt til å korrigere tidligere omsetningsoppgaver i slike tilfeller. Fylkesskattekontorene vil på sin side ikke kunne foreta en etterberegning av virksomheten.

30.2.2.3 Omsetning til/fra utlandet

Etter merverdiavgiftsloven § 16 nr. 1 bokstav a, jf. forskrift 23. februar 1970 nr. 1 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v. (forskrift nr. 24), skal det ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av tjenester som er helt ut til bruk i utlandet. Vilkåret for avgiftsfritaket er at tjenesten utføres i utlandet, eller utføres her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet. Tjenester utført

i Norge i forbindelse med en filminnspilling for en utenlandsk oppdragsgiver vil ofte kunne antas å være fullt ut til bruk i utlandet. Oppdragstaker kan i slike tilfeller fakturere den utenlandske produsenten uten merverdiavgift. Dersom tjenesten som utføres i Norge for en utenlandsk oppdragstaker ikke anses for å være fullt ut til bruk i utlandet, vil den utenlandske produsenten etter 1. januar 2005 kunne få refundert påløpt merverdiavgift i Norge via Østfold fylkesskattekontor som administrerer refusjonsordningen for utenlandske næringsdrivende.

Når det gjelder innførsel av rettigheter til filmer til Norge, vil avgiftsplikten avhenge av forskrift 15. juni 2001 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (forskrift nr. 121). Denne forskriften slår fast at det foreligger plikt til å betale merverdiavgift ved kjøp av tjenester som kan fjernleveres fra utlandet, og som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning. Avgiftsplikten gjelder når tjenester leveres til mottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller til stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune i Norge.

30.2.3 Utenlandsk rett

30.2.3.1 EU

EUs sjettede avgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF) forplikter medlemslandene til å etablere en generell merverdiavgiftsplikt ved all omsetning av varer og tjenester, se artikkel 2, samtidig som det på visse vilkår gjøres uttrykkelige unntak fra avgiftsplikten i artikkel 13 flg. Etter artikkel 13(A) (1) (n) skal medlemsstatene unnta visse kulturelle tjenesteytelser fra merverdiavgiftsplikten, samt levering av varer med nær tilknytning til disse, når ytelsene utføres av offentligrettslige organer eller andre kulturelle organer som er godkjent av det enkelte medlemsland.

Videre må medlemslandene ha en generell sats som ikke kan være mindre enn 15 prosent, se artikkel 12. Det er tillatt å ha inntil to reduserte satser som ikke må være mindre enn 5 prosent, og de kan kun gjelde levering av varer og tjenester angitt i bilag H til direktivet. Dette gjelder blant annet adgang til kinoer og tjenester som omsettes av eller royalties til forfattere, komponister og utøvende kunstnere. I tillegg er det overgangsordninger som i noen grad tillater land å videreføre eksisterende lavsatsede (eller nullsatsede) områder.

30.2.3.2 Sverige

Den svenske merverdiavgiftsloven fastsetter i 1 kap. 1 § at merverdiavgiftsplikten i utgangspunktet

gjelder alle varer og tjenester. Omsetning av enkelte varer og tjenester er likevel unntatt, og på kulturområdet gjelder dette blant annet for en utøvende kunstners fremførelse av et litterært eller kunstnerisk verk som er omfattet av den svenske loven om opphavsrettigheter. EFs sjettede avgiftsdirektiv angir ikke direkte et slikt unntak, men Sverige har ved tiltrædelsen til EU betinget seg et slikt unntak så lenge noen av de andre medlemslandene ved Sveriges inntreden i unionen har tilsvarende bestemmelser.

Videre har Sverige en redusert sats på 6 prosent for enkelte andre tjenester på kulturområdet, se loven 7 kap. 1 §. Dette omfatter blant annet adgang til kinoer. Den reduserte satsen gjelder også for hel eller delvis overdragelse av rettigheter som omfattes av den svenske loven om opphavsrettigheter. Filmverk omfattes av denne loven, mens fotografier, reklameprodukter, system og program for automatisk databehandling eller informasjonsfilm, -video og lignende omfattes ikke. Den reduserte satsen ved utnyttelse av opphavsrettigheter gjelder alle ledd i omsetningskjeden, ikke bare for opphavsmannens egen utnyttelse.

Når det gjelder film- og tv-produksjon må avgiftsplikten på denne bakgrunn vurderes for hver enkelt tjenesteyter som bidrar til filmen. Flere yrkeskategorier som medvirker i en filmproduksjon vil ha opphavsrettslig vern, og dermed være avgiftspliktig med en sats på 6 prosent, så fremt det ikke er reklame- eller informasjonsfilm. Dette kan for eksempel gjelde manusforfattere og bearbeidere, animatører og oversettere. Videre kan regissør, koreograf og produsent ha opphavsrett dersom deres innsats er slik at de har skapt et verk. Omsetning av andre tjenester som miksing, tekstsetting, klipping, fremkalling, kopiering og annet etterarbeid er avgiftspliktig med ordinær sats på 25 prosent, så fremt tjenesteyter er næringsdrivende. Utøvende kunstnere som er unntatt fra avgiftsplikt vil for eksempel kunne være skuespillere, dubbere og musikere.

30.2.3.3 Danmark

Den danske merverdiavgiftsloven fastsetter i § 4 på samme måte som den svenske en generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Av § 33 fremkommer det at etter dansk rett gjelder bare en sats, og denne er på 25 prosent.

§ 13 angir hvilke varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikten. Dette gjelder blant annet visse kulturelle tjenester som for eksempel biblioteker, museer, zoologiske haver og lignende. Adgang til kino omfattes ikke av dette unntaket, og er dermed avgiftspliktig. Videre er utøvende kunstnere

unntatt fra den generelle avgiftsplikten, se § 13 stk. 1 nr. 7 som unntar forfatter- og komponistvirksomhet samt annen kunstnerisk virksomhet.

Når det gjelder produksjon av tv-/videoprogrammer vil den delen av arbeidet som anses som journalistisk, som for eksempel utarbeidelse av manuskript, klippemanus, forredigering og medredigering, ikke være avgiftspliktig. Det samme gjelder levering av ideer og forundersøkelse til TV-programmer i form av forslag til utforming av den innholdsmessige side og av utsendelsens bildevalg og uttrykk. Produsentarbeid (dvs. den som står med det økonomiske og ledelsesmessige ansvaret for en aktuell produksjon) vil være avgiftspliktig virksomhet.

30.2.4 Nærmere om forslag til lovendringer

30.2.4.1 Innledning

Stortinget har som nevnt vedtatt at kino- og filmbransjen skal være avgiftspliktig fra 1. januar 2005 med laveste sats. Det er ikke gitt noen detaljerte føringer for hva vedtaket nærmere innebærer. Det er mange ulike aktører i kino- og filmbransjen, og det må vurderes nærmere hvilke konsekvenser Stortingets vedtak skal ha for de ulike aktørene. Departementet vil nedenfor redegjøre for sitt forslag.

Innledningsvis vil departementet bemerke at Stortingets vedtak oppfattes slik at dette ikke berører virksomheter innen kino- og filmbransjen som allerede er avgiftspliktige etter dagens regelverk. Dette gjelder også med hensyn til sats, slik at de aktuelle aktørene fortsatt skal være avgiftspliktige med ordinær sats. Reduserte satser må forbeholdes spesielle tilfeller, og den generelle satsen bør være utgangspunktet. Dette vil også ha betydning for de ulike aktørene som vil bli avgiftspliktige fra 1. januar 2005. Det bør etter departementets mening foreligge særlige grunner for en redusert sats. Omsetning som fremdeles vil være avgiftspliktig med ordinær sats etter 1. januar 2005 vil for eksempel være betalings-tv, video- og dvd-utleie, omsetning av digitale versjoner av en film på internett og omsetning av produksjonstjenester. I tillegg har for eksempel kinoer i dag avgiftspliktig omsetning fra kiosk. Slik alminnelig vareomsetning vil naturligvis heller ikke berøres av Stortingets vedtak.

Videre vil departementet gjøre oppmerksom på at de næringsdrivende som blir avgiftspliktige etter 1. januar 2005 vil kunne ha underleverandører som fremdeles er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Bakgrunnen for dette er at store deler av kulturområdet fremdeles er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. For eksempel vil en del tjenesteytere som skuespillere, musikere, samt lyd- og lys-

teknikere kunne være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14 som unntar tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk, samt integrerte tjenester. Andre tjenester kan være unntatt etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a som omfatter omsetning fra opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Dette vil for eksempel kunne gjelde for forfattere, herunder av filmmanuskripter, regissører, koreografer mv.

Slike aktuelle underleverandører vil ikke ha fradragrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Merverdiavgiftsbelastningen på anskaffelsene til virksomheten vil derfor innkalkuleres som en ordinær kostnad i deres krav på vederlag. Denne merverdiavgiften kan ikke spesifiseres på fakturaen, og kalles derfor skjult merverdiavgift. Siden kun spesifisert merverdiavgift er fradragberettiget, vil heller ikke neste kjøper, for eksempel en filmprodusent, kunne føre denne merverdiavgiften til fradrag i sitt avgiftsoppgjør. Filmprodusenter må etter forslagene til lovendringer i denne proposisjonen beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, og da vil den skjulte merverdiavgiften som framkommer ved kjøp av unntatte tjenester inngå i beregningsgrunnlaget for den utgående merverdiavgiften. Dette medfører kumulasjon av merverdiavgift. Slike utslag av regelverket er prinsipielt uheldig, og strider mot prinsippene om et godt merverdiavgiftssystem.

Disse konsekvensene kan også i noen grad medføre konkurransevridninger og avgiftsmessige tilpasninger. For eksempel vil skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift kunne være en konkurranseulempe for næringsdrivende som konkurrerer med utenlandske bedrifter innenlands og utenlands. Videre kan virksomheter få økonomiske incitamenter til å produsere enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester med egne ansatte fremfor å etterspørre dem i markedet. Dette er uheldig da merverdiavgiften ideelt sett ikke skal medføre andre markedsløsninger enn de som ville blitt valgt uten merverdiavgiften.

På bakgrunn av den generelle gjennomgangen som er i gang på kulturområdet, vil departementet ikke fremme forslag til lovendringer i forhold til avgiftsplikten til slike underleverandører nå. De problemstillingene som her er angitt er nettopp hovedtema ved denne gjennomgangen, og forutsetter en vurdering av størsteparten av bestemmelsene på kulturområdet. Det har derfor heller ikke vært tidsmessig rom for å vurdere avgiftsplikten til disse underleverandørene i denne omgang dersom Stortingets vedtak for kino- og filmbransjen skal kunne iværksettes som forutsatt fra 1. januar 2005.

30.2.4.2 Kinoer og andre fremvisere

Stortingets vedtak medfører at virksomhet som omsetter tjenester i form av rett til å overvære kinorestillinger skal omfattes av merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005. Departementet foreslår derfor en endring av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Denne bestemmelsen gjør unntak fra merverdiavgiftsplikten for tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett-, kino- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester. Det foreslås at den delen av bestemmelsen som angir unntak for rett til å overvære kinorestillinger oppheves. Da vil hovedregelen om avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 13 gjelde for omsetning og formidling av rett til å overvære kinorestillinger. Kinoer skal følgelig registreres i merverdiavgiftsmanntallet når omsetningen overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. Det skal da beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen samtidig som kinoene får fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten på vanlig måte etter merverdiavgiftsloven §§ 21 flg. Når det gjelder satsen for beregning av utgående merverdiavgift på vederlaget (kinobilletten) vil denne foreslås å være på 7 prosent, se forslag til vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen for 2005 i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Som nevnt foran har kinoer etter dagens regelverk også annen omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette kan være omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c. Ved innføring av merverdiavgift på kinobilletten, vil hensynet bak denne bestemmelsen etter departementets mening ikke lenger være oppfylt. Departementet foreslår derfor at denne bestemmelsen endres. Departementet mener i denne forbindelse at annen omsetning enn kinobilletten ikke bør omfattes av den reduserte satsen på 7 prosent. Når kinoer omfattes av merverdiavgiftssystemet, er det naturlig at de må forholde seg til regelverket på samme måte som andre næringsdrivende i forhold til varesalg. Departementet foreslår derfor at kinoers eventuelle særskilte omsetning av kataloger, programmer etc. blir avgiftspliktig med ordinær sats.

Når det gjelder annen fremvisning av film, angir forskrift 19. desember 1975 nr. 1 om hva som anses som omsetning og utleie av retten til kinematografisk film (forskrift nr. 68), at foruten offentlig fremvisning i kinoer omfattes også fremvisning i lærean-

stalter, militærforlegninger og ellers for en ubestemt krets av personer utenfor private hjem, på lukkede fester eller foreningsmøter. Departementet foreslår at i utgangspunktet skal også slike fremvisere som er unntatt etter dagens regelverk, omfattes av merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005. Departementet vil i denne forbindelse påpeke at vilkåret til næringsvirksomhet ofte ikke vil være oppfylt i disse situasjonene, slik at fremvisningen likevel ikke blir avgiftspliktig. Hensynet til nøytralitet tilsier videre at andre fremvisere enn kinoer kun bør være omfattet av merverdiavgiftssystemet i den grad de ikke bare driver leilighetsvis fremvisning. I tillegg vil også andre unntak kunne komme til anvendelse, for eksempel unntaket for undervisningstjenester, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3, og for ideelle organisasjoner og foreningers omsetning som dekkes av medlemskontingenten, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f. På denne bakgrunn vil offentlig fremvisning utenom kinoer sannsynligvis fremdeles i stor grad være utenfor merverdiavgiftssystemet. De lovendringene som departementet foreslår på bakgrunn av Stortingets vedtak, vil likevel kunne medføre at enkelte offentlige fremvisninger utenom kinoer også blir merverdiavgiftspliktige dersom dette drives i næring. Slik fremvisning vil være omfattet av den reduserte satsen på 7 prosent.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c og § 5 b første ledd nr. 5. Det foreslås at endringene trer i kraft fra 1. januar 2005. Departementet viser også til forslag til vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen for 2005, se St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

30.2.4.3 Omsetning av rettigheter til film

Departementet legger til grunn at det er Stortingets intensjon at en del aktører innen kino- og filmbransjen som er en del av omsetningskjeden fram til kinoer og som i dag er utenfor systemet, også skal bli avgiftspliktige. Departementet foreslår derfor at virksomhet med omsetning av rettigheter til film, for eksempel produsenter og distributører av filmer, blir avgiftspliktige. Dette vil innebære en betydelig forenkling for slike næringsdrivende. Filmprodusenter driver for eksempel etter dagens regelverk både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dersom all deres omsetning omfattes av merverdiavgiftssystemet, slipper produsentene å foreta kompliserte fordelinger av inngående og utgående merverdiavgift.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første

ledd nr. 2 som unntar omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm oppheves. Omsetning av rettigheter til filmer vil da forutsetningsvis omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten. Produksjonsselskaper og distributører mv. vil dermed i utgangspunktet bli merverdiavgiftspliktige for all sin virksomhet, med plikt til å beregne utgående merverdiavgift på vederlaget for omsetningen og rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

Departementet foreslår at denne typen omsetning skal være avgiftspliktig med ordinær sats. Utgangspunktet bør etter departementets mening som nevnt være at den generelle satsen gjelder for all omsetning, med mindre særlige grunner taler for noe annet. For de aller fleste aktørene som direkte berøres av innføring av avgiftsplikt ved omsetning av rettigheter til film, vil den økonomiske betydningen av avgiftsplikten være den samme uavhengig av satsen. Bakgrunnen for dette er at slik omsetning i all hovedsak skjer til mottakere som har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Departementet antar i denne forbindelse at ikke-merverdiavgiftspliktige i liten grad kjøper filmrettigheter. Det foreligger derfor slik departementet ser det, ingen særlige grunner som tilsier en redusert sats for denne typen omsetning.

Selv om forutsetningen for de foreslåtte lovendringene er at blant annet omsetning av filmrettigheter skal være avgiftspliktig fra 1. januar 2005, vil produsenters omsetning av rettighetene til en film fremdeles kunne være utenfor merverdiavgiftssystemet. Bakgrunnen for dette er det generelle unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a som omfatter omsetning fra opphavsmann ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Ved en opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 som unntar omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm fra den generelle avgiftsplikten (dvs. bl.a. produsenter og distributører av rettigheter til filmer), vil produsentenes (og andre opphavsmenns) omsetning i forhold til egen opphavsrett reguleres av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Andre ledd i omsetningskjeden, for eksempel distributører av filmer, omfattes ikke av denne bestemmelsen, den gjelder kun opphavsmannen. Sett på bakgrunn av den generelle gjennomgangen av unntakene på kulturområdet, hvor denne bestemmelsen vil være sentral, mener departementet at det ikke vil være hensiktsmessig å gjøre endringer i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a på nåværende tidspunkt. Departementet forutsetter like-

vel at unntaket i denne bestemmelsen etter 1. januar 2005 ikke omfatter det som etter dagens regelverk omfattes av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Dette vil medføre at filmprodusenters egen utnyttelse av rettigheter til egne filmer, etter 1. januar 2005 er omfattet av merverdiavgiftssystemet uavhengig av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Departementet antar at dette vil være i tråd med Stortingets intensjoner.

Departementet viser til forslag til opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Det foreslås at endringen trer i kraft fra 1. januar 2005.

30.2.5 Provenykonsekvenser

Innføring av merverdiavgiftsplikt for kino- og filmproduksjon er anslått til å redusere statens merverdiavgiftsinntekter med om lag 10 mill. kroner på løpt og om lag 8 mill. kroner bokført. Dette skyldes at verdien av fradragsretten som filmprodusenter, distributører og kinoer oppnår ved avgiftsplikt er større enn verdien av merverdiavgiften som betales til staten ved en merverdiavgiftssats på 7 prosent på kinobilletter.

Det er anslått at filmprodusentene kan oppnå en avgiftslettelse på om lag 15 mill. kroner årlig ved at de blir avgiftspliktige. Denne lettelsen må ses i sammenheng med forslag om reduksjon i filmstøtten på om lag samme nivå. For mer detaljert informasjon om provenykonsekvensene se omtale i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

30.3 Merverdiavgift ved omsetning av brukte varer

30.3.1 Innledning

Ved omsetning av varer skal det beregnes merverdiavgift. Det samme gjelder ved omsetning av brukte varer. Slik regelverket er i dag, foreligger det plikt til å beregne merverdiavgift ved omsetning av brukte varer også i de tilfeller fortjenesten av denne omsetningen går til et ideelt formål. Det betyr at omsetning av avgiftspliktige varer kan utløse registrerings- og avgiftsplikt også for allmenntilgjengelige og veldedige organisasjoner.

Selv om omsetning av varer fra slike organisasjoner anses som ordinær avgiftspliktig omsetning av varer uansett hvilket formål overskuddet skal brukes til, så må organisasjonen drive næringsvirksomhet før merverdiavgiftsplikten foreligger. I motsetning til ordinære næringsdrivende som har en

registreringsgrense på 50 000 kroner, skal registrering i avgiftsmanntallet for frivillige og allmenntilgjengelige organisasjoner først finne sted når omsetningen har overstegyet 140 000 kroner i en periode på 12 måneder.

Det er også gjennomført en del andre lempinger i merverdiavgiften for slike organisasjoner for eksempel i forbindelse med enkeltstående og kortvarige salgsarrangement som loppemarkeder, julemesser og lignende. Det er videre gjort unntak for avgiftsplikten på nærmere vilkår ved kiosksalg, servering og omsetning under slike kortvarige arrangementer.

30.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Da omsetning av varer fra bruktbutikker med allmenntilgjengelig formål kan utløse plikt til å beregne merverdiavgift, foreslås det et unntak for slik omsetning.

Unntak svekker merverdiavgiften som en generell forbruksavgift, og kan dessuten medføre konkurransevridninger i disfavør av andre næringsdrivende. Av den grunn er det nødvendig å sette strenge vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse. I tråd med et tilsvarende unntak i Danmark settes det derfor krav om at overskuddet av omsetningen fullt ut må anvendes til det veldedige og allmenntilgjengelige formål. Butikken må i tillegg kun selge brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, samt benytte frivillig, ulønnet arbeidskraft. Det vil ikke foreligge fradragsrett for inngående avgift for disse butikkenes. Bruktbutikker med et allmenntilgjengelig formål, men som ikke baserer seg på frivillig, ulønnet arbeidskraft, vil dermed ikke omfattes av unntaket. Sistnevnte butikker vil ha et langt mer profesjonelt preg enn de butikker som foreslås unntatt.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil gi vesentlige provenyvirkninger eller administrative virkninger.

Departementet viser til forslag til endring av § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e) i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at lovendringen trer i kraft 1. januar 2005.

30.4 Merverdiavgift på utleie og leasing av elbiler

I budsjettet for 2004 ble det gitt en omtale av muligheten for å utvide gjeldende merverdiavgiftsfritak (0-sats) ved omsetning av elbiler til også å omfatte utleie og leasing. Omtalen ble gitt på bakgrunn av en anmodning fra Stortinget om å foreta en utredning av merverdiavgiftsfritak for utleie og leasing

av 0-utslippsbiler, se Innst. S. nr 86 (2002–2003), jf dokument 8:11 (2002–2003). Det ble konkludert med at spørsmålet om å utvide fritaket til også å omfatte utleie og leasing burde utsettes til de EØS-rettslige sider av saken er avklart. Stortinget sluttet seg til dette.

Foruten fritak for merverdiavgift ved omsetning, er elbiler fritatt for både årsavgift og engangsavgift. For en ordinær småbil med forbrenningsmotor utgjør disse avgiftene om lag halvparten av hva bilen koster. Avgiftsfritakene gjør det mulig for elbiler å konkurrere prismessig med ordinære personbiler. Når det i dag likevel ikke selges flere elbiler har dette sannsynligvis sammenheng med andre forhold enn pris og avgiftsbelastning. Det kan i denne sammenheng bl.a. vises til at elbiler har begrensede kjørelengde, og at det tar tid og lade opp batteriene på elbiler. Antakeligvis vil andre virkemidler være mer målrettede for å oppnå økt bruk av elbiler i Norge, enn ytterligere lempinger i merverdiavgiften. Det kan i denne sammenheng vises til gjeldende prøveordning i Oslo og Akershus, hvor elbiler tillates å benytte kollektivfeltene.

Merverdiavgiften er ment som en generell forbruksavgift på varer og tjenester, og fritak fra den generelle avgiftplikten som ikke er begrunnet ut fra avgiftsmessige hensyn bør derfor i størst mulig grad unngås. Et fritak fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av elbiler, samtidig som den avgiftspliktige har fradragsrett for all inngående merverdiavgift (0-sats) medfører dessuten indirekte en form for subsidiering gjennom av-

giftssystemet. Det er etter departementets mening ikke hensiktsmessig å utvide bruken av merverdiavgiftssystemet til å tilgodese spesielle formål ved bruk av 0-sats, og departementet mener at det ikke er gode nok argumenter for å utvide det eksisterende fritaket slik at også utleie/leasing av slike biler omfattes.

Subsidielementet som ligger i bruk 0-satser i merverdiavgiftsregelverket har også en side til EØS avtalens bestemmelser om statsstøtte. Det har foreløpig ikke vært noen saker som direkte berører bruk av 0-satser i merverdiavgiftsregelverket i forhold til statsstøtte, og rettsstillingen på dette området er derfor uklart.

På denne bakgrunn vil departementet ikke anbefale at gjeldende merverdiavgiftsfritak for omsetning av elbiler utvides til også å omfatte utleie og leasing.

30.5 Taxfree-salg ved ankomst på flyplass

Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak med forslag om å tillate salg av taxfree-varer til passasjerer som ankommer Norge med luftfartøy. Forslaget fremmes forutsatt tilfredsstillende kontrollordninger og nødvendig lovmessig avklaring. Regelendringene gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Departementet viser til forslag til ny merverdiavgiftslov § 16 første ledd nr. 15.

31 Endringer i lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.

Fra 1. januar 2004 er det innført en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift i kommunesektoren.

Den generelle kompensasjonsordningen er hjemlet i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven). Etter departementets vurdering er det ønskelig å gjøre enkelte mindre endringer i denne loven.

Det er for det første ønskelig å utvide kommunenes foreldelsesfrist ved innsendelse av kompensasjonskrav til fylkesskattekontoret noe. Ifølge kompensasjonsloven § 7 første ledd skal kompensasjonsoppgaven være kommet fram til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet av hver periode. Kompensasjonsloven § 10 angir særlige regler i forhold til foreldelsesloven om når et kompensasjonskrav som ikke er fremsatt innen fristen i § 7 første ledd foreldes. For virksomheter som nevnt i kompensasjonsloven § 2 bokstav a, det vil si kommuner og fylkeskommuner, vil kompensasjonskravet være foreldet når det ikke er fremsatt innen den frist for innsendelse som følger av § 7 første ledd.

Den strenge foreldelsesfristen for kommuner og fylkeskommuner har sin bakgrunn i behovet for forutberegnelighet med hensyn til størrelsen på kompensasjonskravene fra disse virksomhetene. Slik fristen er utformet medfører den imidlertid at kommunene og fylkeskommunene kan miste enkelte krav.

For å avhjelpe denne situasjonen går departementet inn for at foreldelsesfristen i kompensasjonsloven § 10 tredje ledd utvides slik at den sammenfaller med fristen for å sende inn kompensasjonskrav for neste periode. Dette vil innebære at dersom en kommune unnlater å sende inn et kompensasjonskrav som etter kompensasjonsloven § 6 siste ledd skal henføres til én periode, vil ikke dette kravet være foreldet før en måned og ti dager etter utløpet av den påfølgende periode. Siden kommu-

nens og fylkeskommunens utelatelser ved denne ordningen vil bli rettet i neste periode og slike feil etter kort tid vil fordele seg jevnt over periodene, vil det fortsatt foreligge forutberegnelighet med hensyn til de krav som fremsettes.

Utvidelsen av foreldelsesfristen for kommunesektoren gjør det nødvendig å også gjøre en endring i kompensasjonsloven § 9 tredje punktum, slik at det fremgår at med de begrensninger som følger av foreldelsesreglene i § 10 gjelder adgangen til å ta krav med på neste oppgave også for kommuner og fylkeskommuner. For å klargjøre når utbetaling av kompensasjon skal skje i tilfeller hvor krav tas med i oppgaven for en senere periode, foreslår departementet videre et nytt fjerde punktum i § 9 hvor det fremgår at utbetaling skal skje innen tre uker etter at fristen for denne perioden er utløpt.

Det er også behov for å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 3 der det i annet ledd blant annet fremgår at det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet. Ifølge merverdiavgiftsloven § 65 bokstav a kan departementet gi forskrift om at det skal betales avgift av tjenester som innføres fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Det foreslås at kompensasjonsloven § 3 annet ledd presiseres slik at det, i tillegg til tjenester kjøpt fra utlandet, også gis kompensasjon for tjenester kjøpt fra Svalbard og Jan Mayen. Slik forskrift er gitt 15. juni 2001, jf. forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Departementet legger til grunn at endringene i kompensasjonsloven ikke gir vesentlige provenyvirkninger eller administrative virkninger.

Departementet viser til forslag til om nytt annet ledd i kompensasjonsloven § 3, nytt tredje og fjerde punktum i § 9 og til forslag til nytt tredje ledd i § 10.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2005. Dette innebærer at utvidelsen av foreldelsesfristen for kommunesektoren gjelder for anskaffelser som foretas etter dette tidspunkt.

32 Oppretting av lovtekst

32.1 Ligningsloven § 6–10

Ved vedtak 14. mai 2004 ba Stortinget Regjeringen om innen 1. juni 2004 å legge frem forslag til lov hjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer. I Ot.prp. nr. 77 (2003–2004) om lov om endringer i arbeidsmiljøloven, ligningsloven, utlendingsloven og allmenngjøringsloven (fremmet av Kommunal- og regionaldepartementet) ble det foreslått å endre ligningsloven § 6–10 ved å ta bort henvisningen til bygge- og anleggsbransjen. På den måten ble rapporteringsplikten ikke lenger begrenset til en bransje, men vil gjelde for alle bransjer. Lovendringen trådte i kraft 1. oktober 2004.

Rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker etter ligningsloven § 6–10 har inntil lovendringen vært begrenset til kontinental-sokkelen og bygge- og anleggsbransjen. Dette er bransjer som er basert på oppdrag og spørsmålet om rapportering av utenlandske arbeidstakere som ikke er tilknyttet oppdragsforhold har vært lite aktuelt. Når rapporteringsplikten nå utvides til alle bransjer, er det behov for å presisere at plikten til å rapportere også skal omfatte utenlandske arbeidstakere i bransjer som ikke er oppdragsbasert. Dette fremgår ikke uttrykkelig av lovteksten i § 6–10 slik den nå lyder. Departementet foreslår derfor at lovteksten endres slik at det klart kommer fram at også arbeidstakere som ikke har tilknytning til et oppdragsforhold i utgangspunktet skal rapporteres.

Etter ligningsloven § 10–7 kan oppdragsgiver pålegges ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk dersom rapporteringsplikten i § 6–10 er misligholdt. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for endring av denne ansvarsbestemmelsen, selv om rapporteringsplikten etter § 6–10 også skal omfatte ansettelsesforhold utenfor oppdragsforhold. Når det foreligger et ansettelsesforhold, vil arbeidsgiver etter gjeldende regler være ansvarlig for at forskuddstrekk blir gjennomført og at beløpet blir betalt, jf. lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt § 49.

Utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker nødvendiggjør

også endringer i forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt. Departementet har i Ot.prp. nr. 77 (2003–2004) foreslått at unntak fra rapporteringsplikten fastsettes i forskrift og pekt på behovet for å samordne den utvidede rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10 med øvrige offentlige oppgaveplikter for å unngå unødvendige dobbeltrapporteringer. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003–2004) anser departementet det som usikkert om den anmodede utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker er forenlig med EØS-regelverket. Dette spørsmålet har blitt ytterligere aktualisert i forbindelse med en klagesak over ilagt gebyr for manglende rapportering. Departementet ser derfor behov for å utrede forholdet til EØS-regelverket nærmere.

Departementet foreslår etter dette at presiseringen av lovteksten til å omfatte ansettelsesforhold trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Rapportering av arbeidstakere som ikke har tilknytning til oppdragsforhold vil ikke bli krevd før dette.

32.2 Folkeregisterloven § 14

Opplysninger i folkeregistrene om noens private forhold er underlagt taushetsplikt, jf. lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 13. Men etter lovens § 14 kan det i medhold av lov eller regler fastsatt av Kongen, uten hinder av taushetsplikten gis opplysninger fra folkeregisteret eller Sentralkontoret for folkeregistrering til offentlige myndigheter til bruk i deres virksomhet. Kongens myndighet er delegert til Finansdepartementet. Bestemmelsen er praktisert slik at det er adgang til å utlevere opplysninger til utenlandske offentlige myndigheter uten hinder av lovbestemt taushetsplikt når det foreligger overenskomst med vedkommende stat om utlevering av slike opplysninger. Utlevering av opplysninger skjer i dag blant annet til folkeregistermyndighetene i de andre nordiske landene i medhold av overenskomst 8. mai 1989 mellom Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige om folkeregistrering.

I tilknytning til et pågående arbeid i regi av Nordisk Ministerråd om ny nordisk overenskomst om

folkeregistrering, finner Finansdepartementet det hensiktsmessig å klargjøre hjemmelsgrunnlaget for utlevering av folkeregisteropplysninger til andre staters offentlige myndigheter. Det foreslås derfor at dagens praksis lovfestes ved at det inntas en bestemmelse i folkeregisterloven § 14 om at det i overenskomst med fremmed stat kan bestemmes at norske folkeregistreringsmyndigheter kan gi opplysninger til denne stats offentlige myndigheter til bruk i deres virksomhet, uten hinder av taushetspliktreglene i folkeregisterloven § 13. Hvilke opplysninger som kan gis vil fremgå av den enkelte overenskomst. Bestemmelsen foreslås inntatt som nytt annet ledd i § 14. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

32.3 Skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k

Ved lov 25. juni 2004 nr. 44 ble lov 6. desember 1996 nr. 75 om sikringsordninger for banker og offentlig administrasjon m.v. av finansinstitusjoner endret slik at Sparebankens sikringsfond og Forretningsbankenes sikringsfond ble slått sammen til ett felles fond: Bankenes sikringsfond. Endringene er gitt virkning fra 1. juli 2004, jf. kgl. res. 25. juni 2004 nr. 982.

Etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 er henholdsvis Sparebankenes sikringsfond og Forretningsbankenes sikringsfond fritatt for skatteplikt. Ved lovendringen ble det ikke foretatt noen vurdering av skattelovens bestemmelser. Departementet foreslår at skatteloven endres tilsvarende.

32.4 Arveavgiftsloven § 3

Ved lov 12. desember 2003 nr. 101 ble arveavgiftsloven § 2 endret med virkning fra 1. januar 2004, slik at avgiftsgrunnlaget ved gave til selskap hvor givers arvinger er medeiere, begrenses til den forholdsmessige del av gaven som tilsvarende arvingenes samlede eierandel i selskapet. Etter tidligere praksis ble hele gaven regnet med i avgiftsgrunnlaget uansett eierandel. Det ble ikke gjort endringer i reglene for gave til stiftelse eller annen formuesmasse.

Før lovendringen regulerte arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e avgiftsplikten for gave til selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse. Ved lovendringen ble lovens bokstav e delt opp i ny bokstav e og f. Bokstav e regulerer avgiftsplikten

ved gave til selskap og bokstav f regulerer avgiftsplikten ved gave til stiftelse (legat) eller annen formuesmasse.

Arveavgiftsloven § 3 annet ledd har en særregel for hvem som skal regnes som mottaker av gave eller arvemidlene. Arveavgiftsloven § 3 annet ledd første punktum lyder:

«Hvor et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig, jfr. § 2, første ledds bokstav e) og annet ledd, og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, skal midlene regnes å være ervervet av disse.»

Lovendringen i 2003 gjorde ingen endring i anvendelsesområdet for § 3. Siden den gamle bokstav e i § 2 nå er splittet opp i ny bokstav e og f, må også § 3 annet ledd første punktum ha en henvisning til bokstav f.

I nye bokstav f i arveavgiftsloven § 2 er ordet legat strøket som overflødig ved siden av ordene stiftelse og annen formuesmasse. Den samme korrigeringen bør skje i § 3.

Det vises til forslag til endring av arveavgiftsloven § 3 annet ledd første punktum. Lovendringen innebærer ikke endring av gjeldende rett.

32.5 Ligningsloven § 10–1 nr. 1 bokstav d

Ved lov 12. desember 2003 nr. 105 ble ligningsloven § 4–7 om selvangivelsesfrister endret med virkning fra 2004. Endringene var en konsekvens av innføringen av ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. Etter endringen oppstiller ligningsloven og tilhørende forskrift tre ulike frister for levering av selvangivelse. Næringsdrivende som leverer selvangivelsen på papir, har leveringsfrist innen utgangen av mars, jf. 4–7 nr. 8. Skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse, og skattytere som leverer selvangivelse til Oljeskattekontoret, har leveringsfrist innen utgangen av april, jf. § 4–7 nr. 2 og 3. Øvrige skattytere, i hovedsak næringsdrivende som leverer selvangivelsen elektronisk, har leveringsfrist innen utgangen av mai, jf. § 4–7 nr. 1. I tillegg har skattytere som lignes etter svalgardskatteloven, leveringsfrist innen utgangen av februar, jf. svalgardskatteloven § 4–4.

Etter ligningsloven § 10–1 nr. 1 skal skattyter som leverer selvangivelse eller næringsoppgave for sent til de kommunene som han er skattepliktig til, svare forsinkelsesavgift. Etter nr. 1 siste punktum bokstav a er forsinkelsesavgiften 1 promille av nettoformuen uansett forsinkelsens lengde. I tillegg

skal det svares forsinkelsesavgift av nettoinntekten. Satsene for denne graderes etter forsinkelsens lengde. Paragraf 10–1 nr. 1 bokstav d om forsinkelsesavgift med høy sats bygger på leveringsfristene for selvangivelse slik disse var før ovennevnte lovendring. Det er derfor nødvendig å tilpasse bestemmelsen de nye leveringsfristene.

Etter gjeldende rett skal forsinkelsesavgiften være to prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over to måneder og levering skjer etter utgangen av mai måned for skattytere med leveringsfrist innen utgangen av februar, jf. § 10–1 nr. 1 bokstav d første punktum. I praksis innebærer dette at forsinkelsesavgift med høy sats først ilegges når leveringsfristen er oversittet med tre måneder hvis det ikke er gitt fristutsettelse.

Å videreføre gjeldende bestemmelse med nødvendige tilpasninger som følge av de nye leveringsfristene, vil gjøre lovbestemmelsen unødvendig lang og tungt tilgjengelig. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen forenkles vesentlig slik at forsinkelsesavgift med høy sats – som en generell regel – først ilegges når forsinkelsen overstiger tre måneder regnet fra de lovbestemte leveringsfrister. Dette innebærer at man ikke tar hensyn til en eventuell fristutsettelse. På den annen side er det svært

sjelden ligningskontorene gir fristutsettelse med mer enn en måned. Departementet legger derfor til grunn at den foreslåtte endringen i praksis ikke vil innebære noen skjerpelse av betydning.

Når det gjelder skattytere som leverer forhåndstutfylt selvangivelse, ilegges forsinkelsesavgift med høy sats når forsinkelsen overstiger to måneder og levering skjer etter utgangen av august, jf. § 10–1 nr. 1 bokstav d annet punktum. I praksis innebærer dette at høy sats først benyttes etter fire måneders fristoversittelse. Departementet foreslår at også bestemmelsen for denne skattytergruppen forenkles, slik at forsinkelsesavgift med høy sats ilegges når forsinkelsen er over fire måneder regnes fra leveringsfristen.

Reglen om høy sats i § 10 – 1 nr. 1 bokstav d vil gå foran reglene om lavere satser i bokstav b og c, selv om den faktiske fristoversittelse er kort på grunn av forlenget frist. Dette kan ses som et uttrykk for at skattytere som får en lengre fristutsettelse, må være særlig nøye med å overholde den utsatte fristen

Det vises til vedlagte forslag til endring i ligningsloven § 10–1 nr. 1 bokstav d. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005.

33 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22

33.1 Innledning og sammendrag

I medhold av den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15 avsnitt II, nå skatteloven § 11–22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Etter fast praksis gis det ikke endelig skattefritak, men utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet. Skatteloven § 11–21 gir departementet hjemmel både til å fastsette forskrift og til å fatte enkeltvedtak vedrørende overføringer innenfor konsern med mer enn 90 pst. eierfelleskap.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot. prp. nr. 1.

Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2003 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 49 søknader avgjort i 2003, mot 57 året før. 15 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

33.2 Generelt

De alminnelige reglene om skattlegging av gevinster har i Norge en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel makeskifte, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfeller kan skattlegging være så tyngende at

den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet.

Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i skattelovforskriften 19. november 1999 nr. 1158. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. 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 § 11–21. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuell lempning må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede 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 stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10–1. Departementets vedtak i 2003 etter denne bestemmelsen behandles under kapittel 33.3 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 kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet

med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 2003 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under kapitlene 33.4 og 33.5 nedenfor.

33.3 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 reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11–21 første ledd, jf. skattelovforskriften § 11–21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der overføringen av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. Det har vært 21 søknader til behandling. 20 av disse sakene gjaldt fritak for gevinst ved konvertering av såkalt fusjons- eller fisjonsfordring til aksjekapital. Med unntak av en sak hvor forutsetningen om konserntilknytning mellom selskapene ikke var oppfylt, ble alle disse søknadene innvilget.

Søknadene vedrørende konvertering av fordringer som nevnt, har sin bakgrunn i at aksjelovene åpner for at det i forbindelse med fusjon og fisjon kan ytes vederlag i aksjer i det overtakende selskaps morselskap, såkalte konsernfusjoner/fisjon. Etter aksjeloven kan konsernfusjoner/fisjoner gjennomføres etter en fordringsmodell. I så fall etablerer morselskapet en fordring på datterselskapet med regnskapsmessig verdi/pålydende tilsvarende den egenkapital det overtakende datterselskap blir tilført. Slike konsernfusjoner/fisjoner kan gjennomføres uten skatlegging etter reglene i skatteloven §§ 11–1 til 11–10. Ut fra en tolkning av kravet i skatteloven § 11–7 første ledd om skattemessig kontinuitet for overtakende selskap ved fusjoner/fisjoner, legger departementet til grunn at skattemessig inngangsverdi på fordringen skal være lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen/fisjonen. Den skattemessige inngangsverdi fastsettes uavhengig av fordringens pålydende. Realisasjon av en slik fordring, herunder konvertering av den til aksjekapital i datterselskapet, vil kunne utløse skatteplikt for gevinst på fordringen på kreditorselskapenes hånd, uavhengig av fordringens næringstilknytning. Det er slike fordringsgevinster som de aktuelle søknader gjelder.

Søknadene om skattefritak for kreditors gevinst ved konvertering av fordringer som nevnt, er innvilget etter skatteloven § 11–21 tredje ledd. Det settes

vilkår om skattemessig kontinuitet, slik at inngangsverdien på de aksjene som mottas ved konvertering av fordringen, settes lik den skattemessige inngangsverdi på fordringen. Videre fastsettes at tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs i datterselskapet. Når det innvilges skattefrihet slik at morselskapet ikke skatlegges for gevinst ved konverteringen, settes det vilkår om at debitorselskapet heller ikke kan kreve tapsfradrag.

Motsvarende har departementet lagt til grunn at det også på debitorselskapets hånd foreligger skatteplikt for gevinst (og fradragrett for tap) ved konvertering av fordringer som nevnt, jf. også departementets uttalelse av 16. september 2003 inn tatt i Utv. 2003 s. 1282. Søknader om fritak for gevinst hos debitor ved konvertering av fordringer, er blitt innvilget på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på aksjene kreditorselskapet mottar ved konverteringen, settes lik fordringens pålydende fratrukket den fritatte gevinsten på debitors hånd. Tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløpet som kan anses som innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Videre blir det satt vilkår om at konverteringen ikke har andre skattemessige konsekvenser for kreditorselskapet.

I den ene saken etter § 11–21 tredje ledd som ikke gjaldt konvertering av fordring etablert ved konsernfusjon/fisjon etter fordringsmodellen, var det søkt om at overdragende selskap ved en konsernintern overføring ikke skulle pålegges den latente skatteplikt for den «fritatte inntekt», som ellers følger av de alminnelige vilkår for skattefrie konsernoverføringer, jf. skattelovforskriften § 11–21-10 første ledd. Søknaden ble avslått, i det en ikke fant grunnlag for å fravike den grunnleggende kontinuitetsteknikk som de generelle fritaksreglene bygger på.

33.4 Praksis etter skatteloven § 11–22

33.4.1 Generelt

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens § 11–22 inndelt i ulike grupper. I dette punkt behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge. I punkt 33.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene. For ordens skyld nevnes at det ikke har vært behandlet noen saker etter bestemmelsen i skatteloven § 11–22 fjerde ledd om skattefritak for mottatt tilskudd til strukturrasjonalisering eller lignende.

33.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap

Det var 8 saker i denne gruppen, hvorav to søknader ble avslått. Avslagsgrunnen var at omorganiseringen hovedsakelig gav fordeler av administrativ eller finansiell art, og dermed ikke oppfylte lovens krav om rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter.

I de tilfeller vilkårene anses oppfylt, settes det i disse sakene regelmessig vilkår om skattemessig kontinuitet både for overdragende og overtakende part. Det vil si at de skattemessige verdier på de overførte eiendeler videreføres hos det overtakende selskap og at overførte skattemessige nettoverdier også blir skattemessig inngangsverdi på de aksjer som mottas som vederlag. Eventuell tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte, skal skattlegges som utbytte.

To av sakene relaterte seg til kraftsektoren. Den ene saken gjaldt bl.a. innskudd i et aksjeselskap av eierandeler i et ansvarlig selskap mot vederlag i aksjer og med påfølgende oppløsning av det deltakerlignede selskap og overføring av dets eiendeler til aksjeselskapet. Den andre saken gjaldt overføring av et aksjeselskaps ulike virksomhetstyper innen kraftsektoren til hel- eller deleide aksjeselskaper og mot vederlag i aksjer. Det ble oppstilt vilkår om skattemessig kontinuitet både for overtakende og overdragende selskap som angitt foran. I tillegg ble det i begge sakene gitt samtykke til overføring av fremførbar naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftproduksjonsvirksomhet som ble overført som ledd i transaksjonene, jf. skatteloven § 11–22 tredje ledd annet punktum.

33.4.3 Omdanning

Departementet har behandlet en søknad om omdanning av et aksjeselskap til andelslag. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at omorganiseringen hovedsakelig gav begrensede gevinster av administrativ art og dermed ikke oppfylte lovens forutsetning om rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster.

33.4.4 Andre søknader etter § 11–22

Departementet har behandlet en søknad som gjaldt overføring av eiendom/anlegg fra et ansvarlig sel-

skap til en skattefri stiftelse. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at omorganiseringen hovedsakelig gav administrative fordeler, samt at det etter fast praksis ikke gis utsatt beskatning når det foreligger forhold som vil medføre at skattefundamentet svekkes, bl. a. ved overføring fra skattepliktig til skattefri institusjon.

I en sak ble det søkt om skattefritak for gevinstbeskatning som utløses ved at de selskaper som et tidligere år ble overført konserninternt etter konsernforskriften (dvs. skattefritt under forutsetning om at selskapene inngår i et konsern) hadde mistet sin konserntilknytning ved fusjon med annet selskap, jf. skattelovforskriften § 11–21–10. Det ble blant annet satt vilkår om at betinget fritatte gevinster ved tidligere konserninterne overføringer faller forholdsmessig til beskatning ved eventuell senere realisasjon av de aksjer som mottas som vederlag ved fusjonen. Videre ble fastsatt at skattefritaket for gevinsten faller bort i den grad aksjene i de selskapene som var omfattet av forutgående konserninterne overføringer ikke lenger er i behold. Ved beskatning av den fritatte gevinst, tillates forholdsmessig oppskrivning av inngangsverdien på aksjene i datterselskaper som er i behold på tidspunktet for beskatningen, sml. skattelovforskriften § 11–21–10 annet ledd.

Departementet fant ikke vilkårene oppfylt i en sak der et aksjeselskap etter planen skulle kjøpe gjenværende en-prosentandel i et ansvarlig selskap fra sitt eget datterselskap. Det ble lagt til grunn at overdragelsen av andelen innebar oppløsning av det ansvarlige selskap og realisasjon av aksjeselskapets 100-prosentandelen i selskapet, jf. skatteloven § 10–44. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at omorganiseringen i det vesentlige hadde administrative fordeler, samt at det samme resultat kunne oppnås ved å benytte de alminnelige regler om skattefri omdanning og fusjon og fisjon i skatteloven.

Departementet har samtykket i at flere oljeselskaper skattefritt kan foreta overføring av eierskapet i et gassanlegg til et interessentselskap, for den delen som er underlagt de alminnelige regler i skatteloven. Omorganiseringen var ansett ønskelig av offentlige myndigheter idet en samordning av ulike interessentskap med det formål å oppnå et gass-transportsystem med ett eierskap, ville gi positive effekter i drifts- og kostnadsammenheng. Det skulle for øvrig ikke betales noe vederlag eller skje noe ombytte av kontantstrømmer ved overføringen av eierinteressene. Det ble blant annet satt vilkår om videreføring av skattemessige verdier på overførte andeler i anlegget, og at skattemessige inngangsverdier på anlegget for selskaper som mottar

andeler i anlegget og som ikke har andeler i dette fra før overføringen, settes til null.

33.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

33.5.1 Innledning

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. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket. Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene.

33.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet

Det har vært to saker vedrørende konserndannelse ved at samtlige aksjer i norske selskaper ble overført til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap (konsernetablering med utenlandsk morselskap). Det ble gitt samtykke i begge sakene.

Det ble satt vilkår om at overdragende norske aksjonærer skal videreføre skattemessig inngangsverdi mv. på de overførte aksjer som inngangsverdi på vederlagsaksjene i det utenlandske selskap. I tillegg settes særlige vilkår som anses nødvendige for å sikre det norske skattefundamentet. Et standardvilkår er at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. For det tilfellet at norske aksjonærers eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer etter skatteavtalen med vedkommende land ville være skattepliktig der, suppleres vilkåret om skattlegging i Norge uten fradrag for utenlandsk skatt, i så fall normalt med et vilkår om at den gevinst som fritaksvedtaket gjelder, tilsvarende skal forfalle til betaling.

Videre settes vilkår om at vederlagsaksjene skal anses realisert for aksjonærer som skal ta fast opphold i utlandet, jf. bestemmelsene i ligningsloven § 4–7 nå nr. 9 og nr. 10 som skal gjelde tilsvarende. Dersom aksjonærene realiserer sine vederlagsaksjer etter at de har tatt fast opphold i utlandet, vil norske skattemyndigheter bare ha tidsbegrenset beskatningshjemmel for en eventuell gevinst ved realisasjonen av disse vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd. Kontrollmulighetene vil være ytterligere begrenset. Vilkåret anses derfor nødvendig for å sikre at gevinster ikke blir endelig skattefrie. Departementet har i et fåtall saker åpnet for at dette vilkåret kan frafalles mot at det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet i form av garanti fra bank, forsikringsselskap eller tilsvarende uavhengig institusjon. Under enhver omstendighet skal skatten anses forfalt dersom utenlandsoppholdet har vart i minst fire år, i det oppholdet da ikke kan anses midlertidig, jf skatteloven § 2–1 fjerde ledd (slik bestemmelsen lød før 2003).

I den ene av de to sakene ble det i tillegg til ovennevnte vilkår knyttet til gevinstbeskatning ved realisasjon av vederlagsaksjene, satt vilkår om at den betinget fritatte gevinsten som etableres i forbindelse med transaksjonen, kommer til beskatning hos de overdragende aksjonærer dersom det overførte norske selskapet mister sin konserntilknytning. Styret i det norske selskapet må i slike tilfeller overfor departementet avgi erklæring om at styret forplikter seg til å informere departementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt. Skattlegging vil kunne medføre tilsvarende oppskrivning på aksjenes inngangsverdi for å hindre dobbeltbeskatning.

33.5.3 Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser

Fire saker gjaldt fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer, som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. Med ett unntak der tilleggsvederlaget ble ansett for høyt i forhold til det samlede vederlag, jf (allmenn) aksjeloven § 13–2 første ledd, ble det gitt skattefritak. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi mv. på de innløste aksjer skal videreføres på tildelte vederlagsaksjer ved fusjonen/fisjonen og at tilbakebetaling av aksjekapital fra det overtakende selskap utover dette beløp, skal behandles som utbytte. Videre forutsettes at fusjonen/fisjonen gjennomføres i samsvar med reglene for skattefrie fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper.

33.5.4 Andre typer transaksjoner over landegrensene

En søknad vedrørende omdanning av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til utenlandsk kommandittselskap, ble avslått. Kravet til rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster var ikke oppfylt, og eventuell dobbeltbeskatning mellom den fremmede stat og Norge var ikke å anse som selvstendig grunnlag for å innvilge skattefritak.

Det ble også gitt avslag i en sak vedrørende et norsk selskaps realisasjon av aksjer i et utenlandsk selskap mot vederlag i form av aksjer i et selskap hjemmehørende i en annen fremmed stat, til et annet norsk selskap tilhørende samme skattekonsern som det overdragende, med tillegg av kontantvederlag. Begrunnelsen var at rasjonaliserings- og effektiviseringseffektene må vurderes i forhold til den virksomheten som drives i det foretak de skatteutløsende transaksjoner knytter seg til, og at det i praksis ikke gis skattefritak i tilfeller der det i det vesentlige ytes kontantvederlag.

I en sak var det i forbindelse med utskilling av et virksomhetsområde i et konsern til et nytt konsern, planlagt å overføre aksjene i to utenlandske datterselskaper til et nystiftet norsk datterselskap mot vederlag i kontanter etter reglene om konserninterne overføringer etter skattelovforskriften § 11–21. Det overtakende datterselskap skulle deretter utfisjonere bl.a. de overførte utenlandske aksjer til et nystiftet konsernselskap og med sikte på børsnotering. Departementet la til grunn at den påfølgende fusjon ville innebære brudd på konserntilknytningen og utløse beskatning for den «fritatte inntekt» etter skattelovforskriften § 11–21–10. Det ble innvilget skattefritak for beskatning som nevnt. Det ble satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og øvrige skattemessige forpliktelser knyttet til aksjene i de to utenlandske datterselskapene videreføres i det nystiftede norske datterselskapet. Videre ble det blant annet fastsatt at det utfisjonerte selskaps morselskap skulle nedskrive den skattemessige inngangsverdi på aksjene i selskapet med beløp tilsvarende 72 prosent av den gevinst den konserninterne overføring av de utenlandske aksjer i utgangspunktet ville utløse.

En sak gjaldt likvidasjon av et norsk selskaps heleide datterselskap i utlandet med utdeling av aksjeposter i to datterselskap i samme land som likvidasjonsvederlag. Departementet tok ikke stilling til spørsmålet om likvidasjonen ville være skattepliktig etter norsk internrett og skatteavtalen med den fremmede stat, men innvilget skattefritak for det tilfellet at transaksjonen skulle bli ansett skattepliktig. Det ble bl.a. satt vilkår om videreføring av skattemessige inngangsverdier på aksjene i det likviderte

selskap på de mottatte aksjer og forutsatt at realisasjon av vederlagsaksjene skal være skattepliktig til Norge etter norske regler uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt.

En søknad om skattefri omorganisering ble avslått med den begrunnelse at transaksjonen hovedsakelig hadde til hensikt å etablere ny eierstruktur. Planen gikk ut på at selskapet skulle oppgi sin eierandel i et heleid utenlandsk datterselskap, mot større eierandel i den skandinaviske virksomheten som lå under dette.

En søknad gjaldt et norsk selskap som var eiet av et utenlandsk selskap som inngikk i et internasjonalt konsern. Virksomheten i det norske selskap ble overført til et utenlandsk selskap i det internasjonale konsernet som skulle innlemme virksomheten i en filial i Norge. Det ble ytet vederlag i form av aksjer i det mottakende utenlandske selskap. Det norske selskaps vederlagsaksjer skulle deretter videreoverføres til andre selskaper i det internasjonale konsern, hvoretter det norske selskap skulle likvideres. Departementet la til grunn at de samlede transaksjoner kunne anses som en form for grenseoverskridende fusjon med det norske selskap som overdragende selskap. Søknaden ble innvilget blant annet på vilkår om at skattemessige inngangsverdier og de skattemessige forpliktelser som knyttet seg til de overførte eiendeler og virksomhet i Norge skulle videreføres i filialen. Videre ble bl.a. fastsatt at ved opphør av den løpende skatteplikten til Norge for det utenlandske selskaps virksomhet i filialen i Norge, skal denne virksomheten gjøres til gjenstand for et skattemessig gevinstoppgjør ved at reglene om uttaksbeskatning kommer tilsvarende til anvendelse. Det ble stilt vilkår om sikkerhetsstillelse for denne latente skatteplikt på samme måte som ved konserninterne overføringer, jf. skattelovforskriften § 11–21–7.

Søknaden omfattet også overføring av det norske selskaps virksomhet i filialer i andre nordiske land. Denne del av søknaden ble avslått.

En søknad gjaldt overføring av norskeide aksjer i et utenlandsk selskap til et nyopprettet holdingselskap i den samme fremmede stat mot vederlag i aksjer i holdingselskapet. Det ble stilt lignende vilkår som i de sakene som er nevnt i punkt 33.5.2 bl.a. med sikte på å sikre det norske skattefundament.

Departementet har også gitt samtykke i en sak der transaksjonen gikk ut på ombytte av aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet mot aksjer i et selskap hjemmehørende i en annen fremmed stat. Videre ble samtykke innvilget i en sak som gjaldt overføring av aksjer i to utenlandske selskaper til et nyopprettet utenlandsk holdingselskap. Vederlag for aksjene skulle være aksjer i et mellomliggende

heleid selskap i utlandet. Også i begge sistnevnte saker ble det stilt lignende vilkår som i de sakene som er nevnt i punkt 33.5.2 bl.a. med sikte på å sikre det norske skattefundament.

33.6 Departementets vurderinger

Departementet har i tidligere orienteringer til Stortinget uttalt at transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling i størst mulig grad bør lovfestes, og at en har som mål å foreta en bred lovregulering

av fritakspraksis. Dette vil blant annet bidra både til å redusere problemet med saksbehandlingstid, øke forutberegneligheten for næringslivet og avlaste departementet. Dette er et krevende arbeid som har høy prioritet, men som nødvendigvis tar noe tid.

For øvrig vises til avsnitt 6.5.10 Reglene om skattefrihet ved omorganisering og fritaksmetoden. Departementet vil komme tilbake til spørsmål om konsekvenser av innføring av fritaksmetoden for de skattemessige kontinuitetsmekanismer som oppstilles bl.a. i lempningspraksis etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22.

34 Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

På bakgrunn av Innst.S. nr. 41 (1995–1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragbeløp 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 fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragbeløp og beløpsgrenser, jf Innst.O. nr. 13 (1996–1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragbeløp i skatteloven og beløpsgrenser i sentrale skatte- og avgiftslover med tilhørende forskrifter, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år kombinerer avsnitt II og III i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III sist ble behandlet i skatteopplegget for 2001.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

§ 1 nytt annet punktum skal lyde:

Gjelder særavgiften etanol til teknisk bruk, fastsetter departementet forskrifter om forbud, produksjon, innførsel, utførsel og omsetning.

Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 2 annet ledd skal lyde:

Når en overtredelse av første ledd er særlig grov, er straffen bøter eller fengsel inntil 2 år, men fengsel inntil 6 år ved forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse.

§ 2 nytt tredje ledd skal lyde:

Ved avgjørelsen av om en overtredelse skal regnes som særlig grov, legges vekt på om overtredelsen har et stort omfang, om inn- og utførsel eller bruk er forbudt eller underlagt særlige vilkår, om de varer overtredelsen gjelder var bestemt til å omsettes av lovovertræderen, om denne tidligere er dømt for overtredelse av avgiftslovgivningen eller om det foreligger andre omstendigheter av særlig skjerpene art.

II

I lov 21. november 1952 nr. 1 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

Skattebetalingsloven § 44 nr. 1 første punktum skal lyde:

Innbetalt skatt fra etterskottspliktige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, *det felleskommunale skattefondet*, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede utlikning av skatt til staten, *skatt til det felleskommunale skattefondet*, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende inntektsår på etterskottspliktige skattytere.

Skattebetalingsloven § 44 nr. 1 nytt tredje punktum skal lyde:

Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

III

Lov 4. juni 1954 nr. 2 om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk mv. oppheves.

IV

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endring:

§ 3 annet ledd første punktum skal lyde:

Hvor et selskap, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig, jfr. § 2, første ledds bokstav e), f) og annet ledd, og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, skal midlene regnes å være ervervet av disse.

§ 14 nytt femte ledd skal lyde:

Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10–33, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et tillegg med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent tapsfradrag ved realisasjon av aksjen eller andelen.

§ 15 nytt sjette ledd skal lyde:

Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10–33, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et fradrag med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent gevinst ved realisasjon av aksjen eller andelen.

V

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

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav c skal lyde:

Museer, *teatre*, *arrangører* av utstillinger, konserter og stevner, av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer.

§ 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e skal lyde:

Veldedige og allmennyttige organisasjoner, av varer fra bruktbutikker når overskuddet helt ut anvendes til veldedige eller allmennyttige formål. Det er en forutsetning at butikkene kun omsetter brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, og at det benyttes frivillig, ulønnet arbeidskraft.

§ 5 første ledd nr. 2 oppheves.

§ 5 første ledd nr. 3 blir ny nr. 2.

§ 5 a annet ledd nr. 7 og ny nr. 8 skal lyde:

7. omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn, samt rett til jakt og fiske,
8. omsetning av rett til å disponere lufthavn for luftfartøy,

§ 5 a annet ledd ny nr. 9 skal lyde:

omsetning av rett til å disponere jernbanenettet til transport.

§ 5 b første ledd nr. 5 skal lyde:

Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, *ballett-* og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester.

§ 16 første ledd ny nr. 15 skal lyde:

Alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymen, kosmetikk og toalettpreparater i transithall ved lufthavn.

VI

I lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering gjøres følgende endringer:

§ 14 nytt annet ledd skal lyde:

I overenskomst med fremmed stat kan det bestemmes at det kan gis opplysninger til denne stats offentlige myndigheter uten hinder av taushetsplikten etter § 13.

Nåværende annet og tredje ledd blir nytt tredje og fjerde ledd.

VII

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

§ 2 bokstav e og ny bokstav f skal lyde:

- e. betaling av renter av avgift som blir erlagt for sent og rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av avgift,
- f. *innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.*

§ 5 skal lyde:

Krav på avgift og tilleggsavgift er tvangsgrunnlag for utlegg.

Når Statens innkrevingsentral er pålagt å innkreve avgift, tilleggsavgift og renter, kan den inndrive kravene ved trekk i lønn og lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2–7. Innkrevingsentralen kan også inndrive kravene ved å stifte utleggs pant for kravet dersom pantretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretningen kan holdes på Innkrevingsentralens kontor etter tvangsfullbyrdsloven § 7–9 første ledd.

§ 6 skal lyde:

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysingen av dokumentet.

Erververen av grunnbokshjemmel og meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, er i forhold til avgiftsmyndigheten ansvarlig for at riktig avgift, tilleggsavgift og renter blir betalt. Det samme gjelder andre som på vegne av erververen av grunnbokshjemmel begjærer et dokument tinglyst. Arbeidstakere hos erververen av grunnbokshjemmelen eller hos et foretak som på vegne av erververen begjærer tinglysing, har ikke slikt ansvar. Avgiftskravet sendes først til den av de ansvarlige som har begjært dokumentet tinglyst.

Den som er ansvarlig for betaling av avgift etter annet ledd er også ansvarlig for betaling av etterberegnet avgift. Ansvar for etterberegnet avgift for andre enn erververen av grunnbokshjemmelen, er likevel begrenset til de tilfeller hvor vedkommende visste eller burde visst at opplysningene for fastsettelsen av avgiften var mangelfulle eller feilaktige.

Erververen av grunnbokshjemmelen har i forhold til avgiftsmyndigheten krav på eventuell avgiftsrefusjon.

VIII

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

§ 3A – 1 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratet og *ligningskontorene* kan på anmodning fra en skattyter avgi *bindende* forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene før igangsetting eller *spørsmålet er av allmenn interesse*.

§ 3A – 3 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratets og *ligningskontorenes* avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

§ 6–4 nr. 5 skal lyde:

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10–1, med gjeld til personlig skattyter, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger, spesifisert slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned fremgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.

§ 6–5 nr. 3 skal lyde:

Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved *utdeling av utbytte fra, og realisasjon av, aksjer. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10–1*. Det skal blant annet gis opplysninger om erverv og avganger i løpet av inntektsåret, om utdelt utbytte og om beholdning ved utgangen av inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år.

§ 6–6 bokstav g skal lyde:

- g. selskaper, stiftelser, *sammenslutninger og registreringsenheter* 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.

§ 6–10 nr. 1 skal lyde:

Næringsdrivende og offentlig organ som har gitt noen et oppdrag *eller ansettelse* i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ukrevet gi ligningsmyndighetene følgende opplysninger om oppdraget *eller ansettelsesforholdet* og om enhver oppdragstaker og *arbeidstaker* som i tilknytning til hovedoppdraget eller underoppdrag utfører oppdrag innen riket eller på kontinentalsokkelen:

- a. oppdragstakernes navn, adresse, eventuelt arbeidsgivernummer, tidspunkt da oppdragene forutsettes påbegynt og avsluttet, stedet der oppdraget skal utføres, samt kontraktsbeløpet i kontrakter oppdragsgiveren har inngått,
- b. *arbeidstakernes navn*, fødselsdata og eventuelt personnummer, adresse, nasjonalitet, sivilstand, tidspunkt for arbeidets begynnelse og antatte avslutning samt arbeidsgiverens navn og arbeidsgivernummer.

§ 6–11 nr. 1 bokstav b skal lyde:

- b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, identifisert ved *fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer* av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte, og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer.

§ 6–11 nr. 4 skal lyde:

4. Bestemmelsene i nr. 1–3 gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, lov om forsikringsvirksomhet § 4–2 annet ledd og lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektssandeler fra, *unntatt boligselskaper hvor andelshaverne lignedes etter skatteloven § 7–3*.

§ 6–11 nr. 4 bokstav b skal lyde:

- b. *boligselskaper hvor andelshaverne lignedes etter skatteloven § 7–3*.

§ 6–16 bokstav c skal lyde:

- c. *i forskrift bestemme 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, kontrolloppgaver etter § 6–3 nr. 5, kontrolloppgaver fra verdipapirregistre etter § 6–5, livsforsikrings-

premie, 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, sammenslutninger eller registreringsenheter etter § 6–6, utbetalinger mv. fra forsikringselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond etter § 6–7, aksjonæroppgaver etter § 6–11, oppgaver fra Trygdeetatens *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.

§ 9–6 nr. 5 bokstav c og d skal lyde:

- c. at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig eller
- d. at spørsmål om endring tas opp som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der skattyteren er part.

§ 10–1 nr. 1 bokstav d skal lyde:

- d. 2 pst. av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra de leveringsfrister som følger av § 4–7 og svalbardskatteloven § 4–4. For skattyter som leverer forhåndsutfyllt selvangivelse gjelder tilsvarende når forsinkelsen er over fire måneder regnet fra leveringsfristen i § 4–7 nr. 2.

IX

I lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr gjøres følgende endringer:

§ 2 tredje ledd skal lyde:

Er en forretning begjært av en person eller myndighet på vegne av en annen, blir begge ansvarlige for gebyret. Ved tinglysning av skjøte og andre dokumenter som har sammenheng med salg av fast eiendom er meglerforetak som bistår avtalepartene med oppgaver som nevnt i lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling § 3–9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, også ansvarlig for gebyret uavhengig av om meglerforetaket har begjært forretningen. Har staten begjært en forretning på vegne av noen, kan staten kreve refusjon av denne med mindre noe annet følger av lov.

§ 3 nytt fjerde ledd skal lyde:

Når Statens innkrevingsentral er pålagt å innkreve tinglysningsgebyr under Statens kartverk, kan

den inndrive kravene ved trekk i lønn og lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2–7. Innkrevingsentralen kan også inndrive kravene ved å stifte utleggs pant for kravet dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved en underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretningen kan holdes på Innkrevingsentralens kontor etter tvangsfullbyrdsloven § 7–9 første ledd.

Nåværende § 3 fjerde ledd blir nytt femte ledd.

X

I lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling gjøres følgende endring:

§ 3–9 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i første ledd nr. 1, 2 eller 4 er etter lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift og lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr, ansvarlig for at avgifter, gebyrer og renter knyttet til tinglysning av skjøte og andre dokumenter som har sammenheng med salget, blir betalt.

XI

I lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. gjøres følgende endring:

§ 8–5 skal lyde:

Forbud mot apparater for tilvirking av brennevin m.v.

Uten tillatelse av departementet er det forbudt å ha i besittelse, innføre eller omsette apparater, herunder deler og utstyr, som er bestemt for eller som finnes tjenlige for tilvirking eller omdestillering av sprit eller brennevin.

XII

I lov 20. juli 1991 nr. 54 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt gjøres følgende endring:

VI. Overgangsregler til § 42 tolvte ledd skal lyde:

I den utstrekning skattyteren har mottatt Statens grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten og blir sittende med obligasjonene til forfallstid. Fritak for skattelegging etter foregående punktum gjelder også dersom skattyter innløser grunnkjøpsobligasjonene innen 31. desember 2004 selv om den avtalte forfallstid fortsatt løper. Skal det etter lånevilkårene betales avdrag på obligasjonene

og skattyteren krever innløsning før alle avdrag er betalt, innrømmes skattefrihet for den del av gevinsten som svarer til de betalte avdrag. For øvrig blir ved innløsning den del av gevinsten som svarer til de innløste obligasjoner å medregne ved inntektslikningen for det år innløsningen skjer. Foretas innløsning etter eierens død av dødsbo, arving eller ektefelle, skal gevinsten på tilsvarende måte regnes som inntekt for innløseren.

XIII

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 23–3 annet ledd nr. 2 bokstav f oppheves.

§ 23–3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er *inntil 29.600 kroner*. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 29.600 kroner.

XIV

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

Skatteloven § 1–2 tredje ledd skal lyde:

(3) Stortinget pålegger skatt til staten og *det felleskommunale skattefondet*.

§ 2–30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 skal lyde:

k. følgende sikringsfond m.v.:

1. *Bankenes sikringsfond*
2. ---

Ny § 2–38 skal lyde:

§ 2–38. *Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler*

(1) *Følgende skattytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf:*

- a. *selskap mv. som nevnt i § 2–2 første ledd a til d,*
- b. *aksjefond,*
- c. *interkommunalt selskap,*
- d. *selskap mv. som er heleid av staten,*
- e. *forening,*
- f. *stiftelse,*
- g. *kommune og fylkeskommune,*
- h. *konkurs- og administrasjonsbo etter debitor som omfattes av dette ledd,*
- i. *utenlandske selskaper mv. som tilsvarer selskaper mv. som omfattes av dette ledd.*

(2) *Inntekter og tap som omfattes av første ledd er:*

a. *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende utenlandsk selskap mv., samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10–11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel,*

b. *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap mv. som nevnt i dette ledd a som underliggende objekt. (3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:*

a. *inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10–63, og finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt,*

b. *gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren ikke sammenhengende de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.,*

c. *tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren og hans nærstående til sammen ikke på noe tidspunkt de to siste årene frem til oppførelsestidspunktet har eid 10 prosent eller mer av kapitalen eller hatt 10 prosent eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.,*

d. *utbytte på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS, dersom skattyteren ikke sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet eier minst 10 prosent av kapitalen og har minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.*

(4) *Som nærstående etter tredje ledd c regnes:*

- a. *selskap mv. som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i,*
- b. *person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren,*
- c. *selskap mv. som nærstående etter b har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i,*
- d. *nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i, og*
- e. *selskap mv. som nærstående etter d har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i.*

Betydelig eierinteresse foreligger ved eie av minst 10 prosent av kapitalen eller innehavelse av minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.

(5) Første ledd fritar ikke skattytere hjemmehørende i land utenfor EØS for skatteplikt etter § 10–13.

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i tredje og fjerde ledd.

§ 4–12 første ledd skal lyde:

Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 65 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 4–12 annet ledd oppheves. Nåværende tredje til sjette ledd blir nytt annet til femte ledd.

Nåværende § 4–12 sjuende ledd blir nytt sjette ledd og skal lyde:

Andel i verdipapirfond verdsettes til 65 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 5–1 nytt tredje ledd skal lyde:

Som skattepliktig inntekt anses underkurs som långiver godtgjør låntaker ved førtidig innfrielse av fastrentelån.

§ 5–2 nytt annet ledd skal lyde:

Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave hvor mottaker trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen etter reglene i § 10–33.

§ 5–13 første og annet ledd skal lyde:

(1) Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes til 30 prosent av bilens listepris som ny inn til 235 000 kroner og 20 prosent av overskytende listepris. For biler eldre enn 3 år pr. 1. januar i inntektsåret, regnes det bare med 75 prosent av bilens listepris. Vederlag for bruk av arbeidsgivers bil påvirker ikke fordelsfastsettelsen. Tilsvarende gjelder når arbeidstaker selv dekker bilkostnader.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første ledd. Herunder kan det gis forskrift om særregler for biler med særlig omfattende yrkeskjøring og for el-biler.

§ 5–15 første ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. inntekt om bord på skip i form av
 - verdien av fritt opphold om bord, med unntak for fri kost på sokkelinnretning
 - ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
 - krigsrisikotillegg opptjent under fart i erklært krigssone,

§ Ny § 5–22 skal lyde:

§ 5–22 Skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper mv.

(1) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap og allmennaksjeselskap, samt likestilt selskap og sammenslutning etter § 10–1, og tilsvarende utenlandsk selskap. Bestemmelsene gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Beskatning etter denne bestemmelsen kommer i tillegg til den alminnelige beskatning av renteinntekter, jf. § 5–20.

(2) Renteinntekter som omfattes av denne bestemmelsen, regnes som skattepliktig inntekt for mottaker. Skattepliktig renteinntekt settes til 72 prosent av faktisk påløpte renter, etter fradrag for skjerming. Nærmere bestemmelser om beregning av skjerming og skattepliktig renteinntekt etter denne paragraf, fastsettes av departementet i forskrift.

§ 6–3 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Foreldrefradrag etter § 6–48 og særfradrag etter §§ 6–81 til 6–85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

§ 6–11 skal lyde:

Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.

§ 6–12 annet ledd skal lyde:

(2) Reduksjon etter første ledd skal ikke overstige 75 prosent av de beregnede samlede kostnadene ved bilholdet. Kostnadene fastsettes til driftskostnader med et tillegg for verdiforringelse beregnet ut fra 17 prosent årlige saldoavskrivninger med utgangspunkt i bilens listepris som ny.

§ 6–13 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet. Det gis ikke fradrag for kost ved pendleropphold. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør å ha hatt større kostnader, kan det kreves fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis fradrag etter laveste sats. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6–44.

§ 6–15 skal lyde:

Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.

§ 6–32 første ledd skal lyde:

(1) Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 27 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd a, c eller d eller annet ledd (lønnsinntekt). Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 24 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd b (pensjonsinntekt). Beregningsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Stortinget fastsetter den nedre og øvre grense for minstefradrag. Stortinget kan fastsette en særskilt nedre grense for minstefradrag som *kun* beregnes av og gis i inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd a, c eller d eller annet ledd. Skattyter som både har inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd a, c eller d eller annet ledd og inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd b, gis det høyeste av

- a) minstefradrag beregnet med særskilt nedre grense, men uten at minstefradraget beregnes av inntekt omfattet av § 6–31 første ledd b, eller
- b) minstefradrag beregnet etter både første og annet punktum, men uten at særskilt nedre grense etter femte punktum kommer til anvendelse.

§ 6–44 første ledd annet punktum skal lyde:

Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 12 800 kroner.

§ 6–46 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Fradrag etter første, annet og tredje ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om ubetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven.

§ 6–50 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Trossamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trudemssamfunn og ymist anna og livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn, som ikke omfattes av første og annet punktum, må være tilknyttet og registrere gavene i en registreringsenhet.

§ 6–50 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

§ 6–50 sjettede ledd skal lyde:

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og kan herunder gi regler om krav til vedtekter, regnskap, revisjon, registrering i Enhetsregisteret, maskinell innberetning og særlige krav til registreringsenhet for ga-

ver til organisasjoner som nevnt i annet ledd tredje punktum, herunder særlige krav til organisasjoner nevnt i annet ledd tredje punktum.

§ 6–80 oppheves.

§ 6–83 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som i inntektsåret har hatt usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons sykdom eller annen varig svakhet, gis særfradrag i alminnelig inntekt så langt kostnadene kan dokumenteres og minst utgjør seks ganger månedsfradraget etter § 6–81 første ledd bokstav a. Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet.

§ 6–90 første ledd bokstav c skal lyde:

c. Særfradrag etter §§ 6–81 til 6–83,

Kapittel 7 skal lyde:

Kapittel 7. Særregler om inntekt fra egen bolig eller fritidsbolig
Skattefri fordel ved bruk av egen bolig eller fritidsbolig

§ 7–1 Skattefritak for egen bruk

(1) Fordel ved at eier helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig er ikke skattepliktig. Fritaket omfatter:

- a. selveid enebolig, to- eller flermannsbolig, rekkehus, leilighet, mv.,
- b. boenhet i boligselskap, jf. § 7–3,
- c. våningshus på gårdsbruk.

(2) Fordel ved at eier helt eller delvis bruker fritidsbolig selv er ikke skattepliktig.

§ 7–2 Utleieinntekt mv.

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.
- b. eiendommen er tomannsbolig og eieren oppfyller vilkårene i a for den ene leiligheten.
- c. hele eller en større del av boligen leies ut mindre enn halve inntektsåret.

(3) Bruk i eierens ervervsvirksomhet regnes ikke som skattepliktig inntekt når eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien. Det gis fradrag for ervervsbruken etter regler som fastsettes av departementet.

(4) Dersom boligen leies ut mv. i større utstrekning enn det som følger av første til tredje ledd, er leieinntektene mv. skattepliktige.

(5) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for rene utleiehytter.

§ 7–3 Andelshavere i boligselskaper

(1) Boligselskaper lignes ikke som selskaper. I stedet lignes andelshaverne etter denne paragraf.

(2) Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig i hus eid av selskapet.

(3) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for boligselskap hvor enten

- a. minst 85 prosent av leieinntektene kommer fra
 - andelshavere eller aksjonærer, eller
 - elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad, eller
 - leietakere i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk.
- b. en kommune
 - sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom, innehar minst 85 prosent av andelskapitalen, eller
 - alene innehar over 50 prosent av andelskapitalen.

(4) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når ligningsmyndighetene finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn ordinær ligning etter regnskap ville gjøre. Departementet kan gi nærmere regler om gjennomføring av forrige punktum, herunder gi nærmere regler om beregning av leieinntekt.

(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshavers hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7–1 første ledd b. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:

- a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av
 - selskapets renteinntekter
 - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer.
- b. Til fradrag i inntekt kommer andel av
 - selskapets rentekostnader
 - tilskudd til privat tjenestepensjonsordning for ansatte i hovedstilling i selskapet
 - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - tap ved realisasjon av selskapets eiendommer.
- c. Departementet gir nærmere regler om hvordan den enkelte andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fastsettes.
- d. Fordeling av inntekt etter a til c foretas fra og med det inntektsåret da halvparten av leilighetene er

ferdigstilt pr. 1. januar. For tidligere inntektsår skal inntekter og kostnader som nevnt summeres og senere fordeles til skattelegging hos andelshaverne over fire år, med en fjerdedel hvert år. Byggelånsrenter behandles på samme måte.

- e. I tillegg til inntekt som nevnt foran, skattlegges andelshaverne for netto utleieinntekt mv. av egen boenhet når inntekten ikke er fritatt for skatt etter § 7–2.

Forskjellige bestemmelser

§ 7–10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv., jf. § 7–2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år utleieinntekt har vært fritatt for beskatning.

§ 7–11 Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel, herunder om skattelegging i boligsameier og levering av ligningsoppgaver fra slike.

§ 8–1 tredje ledd siste punktum skal lyde:

Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–82.

§ 8–1 fjerde ledd oppheves.

Nåværende § 8–1 femte til niende ledd blir nytt fjerde til åttende ledd.

§ 8–1 nytt niende ledd skal lyde:

Den kapitaliserte verdi av føderådysytelser anses ikke som en del av kostprisen ved erverv av fast eiendom og eiendeler knyttet til denne ved fordeling av inngangsverdi på de enkelte eiendeler som følger overdragelsen.

§ 8–3 annet ledd første punktum skal lyde:

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–81 blir fastsatt til.

§ 8–3 femte ledd første punktum skal lyde:

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt – eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–81 – for det året eller de årene midlene på bankkontoen heves.

§ 8–15 annet ledd første punktum skal lyde:

Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige, med mindre skattefritak følger av § 2–38.

§ 8–15 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Skatteplikten eller fradragsretten gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8–11 første ledd d-g.

§ 8–15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum skal lyde:

En andel av gevinster som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital er skattepliktig. En tilsvarende andel kostnader og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er fradragsberettiget. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning.

Nåværende § 8–15 annet ledd fjerde til syvende punktum blir § 8–15 annet ledd nytt syvende til tiende punktum.

§ 8–15 tredje ledd femte punktum og nytt sjette punktum skal lyde:

Konto for skattlagt inntekt skal reguleres med finansinntekter og -tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter § 2–38, jf. annet ledd. Kontoen skal videre reguleres med gevinst eller tap ved realisasjon av aksje som nevnt i § 8–11 første ledd g.

§ 8–15 tredje ledd nytt syvende til niende punktum skal lyde:

Gevinst ved overføring til nærstående skal ikke medregnes ved regulering etter femte og sjette punktum. Som nærstående regnes person eller selskap med direkte eller indirekte eierinteresse i det overdragende selskapet, samt slik persons foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre. Videre medregnes selskaper som selskaper og personer som nevnt i forrige punktum har direkte eller indirekte eierinteresse i.

§ 8–15 tredje ledd nytt tiende punktum skal lyde:

Ved beregning av gevinst eller tap etter sjette punktum skal utgangsverdien reduseres med aksjens andel av netto konsernbidrag bestående av ubeskattet inntekt, som underliggende selskap har mottatt for de to siste regnskapsårene.

§ 8–15 syvende ledd første punktum skal lyde:

Dersom selskap som nevnt i § 8–10 har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig inntekt etter annet ledd første punktum.

§ 8–17 annet ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til *summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2–38, jf. § 8–15 annet ledd, kostpris av selskapets aksjer som nevnt i § 8–11 første ledd g* og markedsverdien av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket gjeld. Inngangsverdien fastsettes til saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved uttredelsesårets begynnelse, til lagt tidligere innbetalt aksjekapital og *overkurs*.

§ 8–17 tredje ledd skal lyde:

Selskapet anses ikke trådt ut etter første ledd b dersom brudd på vilkårene etter § 8–11, § 8–12 og § 8–13 første og annet ledd rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto. *Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses ikke selskapet trådt ut av ordningen dersom bruddet rettes innen to måneder etter det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet. Ligningskontoret kan forlenge fristen for retting dersom selskapet godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette bruddet innen fristen.* Første og annet punktum gjelder ikke ved gjentatt brudd på vilkår i § 8–12 og § 8–13 første og annet ledd innen tre år regnet fra det tidspunktet forrige brudd ble rettet. Denne bestemmelse forlenger ikke fristene etter § 8–11 fjerde og femte ledd.

§ 8–18 annet ledd oppheves.

Nåværende tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd.

§ 8–19 oppheves.

§ 9–3 annet ledd innledningen skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, *herunder våningshus på gårdsbruk*, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

§ 9–3 sjette ledd oppheves.

Nåværende § 9–3 syvende og åttende ledd blir nytt sjette og sjuende ledd.

§ 10–10 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10–11 til 10–13 gjelder for aksjonærer og deltakere i likestilt selskap og sammenslutning etter § 10–1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv.

§ 10–12 skal lyde:

§ 10–12 *Fradragsfradrag for skjerming*

(1) *Personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for skjerming i alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Fradraget kan ikke overstige aksjonærens utbytte for det aktuelle år, knyttet til den enkelte aksje. Dersom skjermingen overstiger årets utbytte, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje. Fremføringsretten omfatter ikke skjermingsfradrag som ikke er benyttet som følge av at utbyttet er fritatt for skatteplikt etter § 10–11 syvende ledd. Utdeling fra obligasjonsfond gir ikke rett til fradrag for skjerming.*

(2) *Skjermingen beregnes for den enkelte aksje, og settes til aksjens skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens inngangsverdi, jf. § 10–32 annet ledd, tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år. Skjermingsrenten fastsettes av departementet i forskrift. Skjermingen tilordnes eier av aksjen 31. desember i inntektsåret.*

(3) *Første ledd gjelder tilsvarende for dødsbo, samt for konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person.*

(4) *Departementet kan ved forskrift bestemme at andelskapital i samvirkeforetak under en viss beløpsgrense, ikke kan danne grunnlag for skjerming etter denne bestemmelsens første og annet ledd.*

§§ 10–20 til og med 10–25 oppheves.

§ 10–30 skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10–31 til 10–37 gjelder for aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Likt med aksje regnes *grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av § 10–1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv.* Bestemmelsen gjelder ikke for aksje i boligselskap som nevnt i § 7–3.

(2) Bestemmelsene i § 10–31 og § 10–32 første ledd får anvendelse på fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis.

§ 10–30 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir tredje ledd.

§ 10–31 første ledd skal lyde:

(1) *Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5–20, 5–30 og kapittel 9. Ubenyttet skjerming, jf. § 10–12, kan føres til fradrag i gevinst ved realisasjon av aksjen.*

§ 10–31 tredje ledd oppheves.

§ 10–32 annet ledd skal lyde:

(2) *Dersom ikke annet er bestemt, settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader som skattyter har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelse av aksjen.*

§ 10–32 fjerde, femte og sjette ledd oppheves.

Ny § 10–33 skal lyde:

§ 10–33 *Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av visse aksjer og andeler*

(1) *Ved arv eller gave av aksje og andel i selskap som nevnt i § 10–10, jf. § 10–1, fra person omfattet av § 10–12 til arving eller gavemottaker som omfattes av § 10–12, trer arvingen eller gavemottakeren inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen.*

(2) *Dødsbo skal tre inn i arvelaters inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen. Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle som overtar boet uskiftet, i den utstrekning aksjene eller andelene skal anses som arvet. Den som erverver aksje eller andel ved utlodning av dødsbo, trer inn i inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen som gjaldt for dødsboet.*

(3) *Gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.*

§ 10–34 annet ledd annet punktum skal lyde:

Endringen settes til årets skattepliktige inntekt for mottatt konsernbidrag som er skattepliktig etter § 10–3 første ledd første punktum, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av utlignet skatt som faller på mottatt skattepliktig konsernbidrag, godtgjørelse etter § 10–12, refusjon etter § 16–50, utlignet skatt på grunnrenteinntekt etter § 18–3 og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven § 5.

§ 10–34 annet ledd femte til syvende punktum oppheves.

§ 10–34 sjette ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om at inngangsverdien på *fondsandeler* i nærmere fastsatte tilfeller skal reguleres med endring i skattlagt kapital også i *aksjeselskaper* eller *allmennaksjeselskaper som fondet eier aksjer i*.

§ 10–34 skal lyde:

(1) Den enkelte aksjes kostpris og ubenyttet skjerming fra tidligere år skal endres i følgende tilfeller:

- a. ved fondsemisjon med økning av antall aksjer i selskapet,
- b. når antall aksjer i selskapet økes ved at den enkelte aksje splittes i flere aksjer,
- c. når antall aksjer i selskapet reduseres ved at et antall aksjer gjøres om til en ny aksje,
- d. ved skattefri fusjon for så vidt gjelder kostpris og skjerming for aksjene i det overdragende selskapet, som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det overtakende selskap eller i det overtakende selskaps morselskap,
- e. ved skattefri fisjon for så vidt gjelder kostpris og skjerming for innløste aksjer i det overdragende (fisjonerende) selskapet, som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det eller de overtakende (utfisjonerte) selskap eller i overtakende selskaps morselskap,
- f. for skattefri fisjon som gjennomføres uten innløsning av aksjer, for så vidt gjelder kostpris og skjerming for aksjene i det overdragende selskap som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det eller de overtakende selskap eller i overtakende selskaps morselskap.

(2) Når det har skjedd en slik omfordeling, skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til ligningskontoret for selskapets kontorkommune. Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av ligningsloven § 6–11 nr. 1–3. Selskaper som er vedtatt overført til sentral ligning, skal sende melding om omfordelingen til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Departementet kan gi nærmere regler om omfordelingsmelding etter denne bestemmelse.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om omfordeling av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Overskriften i § 10–50 skal lyde:

Bonus fra samvirkeforetak

§ 10–50 første ledd annet punktum oppheves. Nåværende tredje og fjerde punktum blir nytt annet og tredje punktum.

§ 10–51 oppheves.

§ 10–67 første ledd skal lyde:

For deltaker som ikke omfattes av § 10–12 første og tredje ledd, er mottatt utbytte ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10–65.

§ 10–67 nytt annet ledd skal lyde:

For deltaker som nevnt i § 10–12 første og tredje ledd, skal 72 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16–20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte ved beskatningen.

§ 10–68 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Ved realisasjon av aksje skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med endring i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid.

§ 10–68 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder ikke deltaker som nevnt i § 10–12 første og tredje ledd

§ 11–7 fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir fjerde ledd.

§ 11–8 annet ledd annet punktum skal lyde:

Det samme gjelder tillegg til fradragsramme i henhold til overgangsregler til skattereformen, fremførbart underskudd etter oppfylt fradragsramme i kommandittselskapet, jf. § 10–43 fjerde ledd, differansesaldoer knyttet til driftsmidler som nevnt i § 14–41 første ledd a-d og differanse som nevnt i § 11–7 fjerde ledd første punktum.

§ 12–12 annet ledd bokstav d skal lyde:

d. avgitt fradragsberettiget konsernbidrag,

§ 12–12 tredje ledd bokstav d skal lyde:

d. mottatt skattepliktig konsernbidrag,

§ 14–6 første ledd siste punktum oppheves.

§ 14–6 femte ledd oppheves.

§ 14–7 tredje ledd oppheves.

§ 14–81 oppheves.

Nåværende § 14–82 og § 14–83 blir § 14–81 og § 14–82.

Ny § 14–90 med deloverskrift skal lyde:

Generelle skatteposisjoner og skattemotiverte transaksjoner

§ 14–90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2–2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

§ 15–2 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Stortinget fastsetter hvert år satsen for skatt til det felleskommunale skattefondet.

§ 16–10 femte ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter.

§ 16–30 første ledd siste punktum skal lyde:

Eier- og stemmekravet må være oppfylt sammenhengende i en periode på to år som omfatter tidspunktet morselskapet innvinner utbytte fra datterselskapet.

§ 18–3 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Differansen fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift.

XV

I lov 24.mars 2000 nr 16 om foretakspensjon gjøres følgende endringer:

§ 1–1 annet ledd skal lyde:

(2) Pensjonsordning etter loven her kan opprettes ved avtale med

- a. selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som livsforsikringsselskap,*
- b. selskap som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet i Norge,*
- c. pensjonskasse som er forsikringsteknisk oppbygget og godkjent av Kredittilsynet,*
- d. pensjonskasse etablert i annen stat innenfor EØS-området etter nærmere bestemmelser gitt av Kongen.*

XVI

I lov 24. november 2000 nr. 84 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2–2 skal lyde:

Pensjonsordning etter loven her kan opprettes ved avtale med

- a. institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse eller forvaltningsselskap for verdipapirfond,*
- b. kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i bokstav a her i riket,*
- c. pensjonskasse etablert i annen stat innenfor EØS-området etter nærmere bestemmelser gitt av Kongen.*

XVII

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

§ 3 annet ledd skal lyde:

Det ytes også kompensasjon for merverdiavgift betalt ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen og for merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen.

§ 9 skal lyde:

Kompensasjon etter denne lov skal utbetales innen 3 uker etter at fristen etter § 7 for å sende inn oppgave er utløpt. Dersom kompensasjonsoppgaven mottas etter utløpet av fristen i § 7 skal kravet avvises. Med de begrensninger som følger av § 10 kan kravet tas med i oppgaven for en senere periode. For krav som tas med i oppgaven for en senere periode, skal kompensasjon utbetales innen 3 uker etter at fristen for denne perioden er utløpt.

§ 10 tredje ledd skal lyde:

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode.

XVIII

Ikrafttredelse

Endringene under VIII § 9–6 nr. 5 bokstav c og d trer i kraft straks med virkning for klagesaker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i fra og med 1. januar 2000.

Endringene under XIV § 8–15 annet ledd første punktum og tredje punktum, § 8–17 annet ledd annet og tredje punktum, § 8–19, § 10–34 annet ledd annet punktum og femte punktum og sjette ledd, trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Endringene under XIV § 10–34 annet ledd sjette og syvende punktum trer i kraft straks med virkning for realisasjoner som skjer fra og med 26. mars 2004.

Endringene under XIV ny § 2–38 og § 8–15 tredje ledd femte punktum og nytt sjette punktum trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med inntektsåret 2004 og gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

Endringene under XIV § 8–15 tredje ledd nytt syvende til tiende punktum, § 11–7 fjerde ledd, § 11–8 annet ledd annet punktum og ny § 14–90 trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Endringene under IV § 3 annet ledd første punktum, VI, VIII § 6–6 bokstav g, XII, XIV § 2–30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 trer i kraft straks.

Endringene under VIII § 6–11 nr. 1 bokstav b og nr. 4 bokstav b og § 6–16 bokstav c, XIII, XIV § 4–12, § 5–13 første og annet ledd, § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1, § 6–3 fjerde ledd annet punktum, § 6–11, § 6–12 annet ledd, § 6–13 første ledd, § 6–15, § 6–32 første ledd, § 6–44 første ledd annet punktum, § 6–50 annet ledd nytt tredje punktum, fjerde ledd annet punktum og sjette ledd, § 6–80, § 6–83 første ledd, § 6–90 første ledd bokstav c, kapittel 7, § 8–1 tredje ledd siste punktum, fjerde ledd og nytt niende ledd, § 8–3 annet ledd først punktum og femte ledd første punktum, § 8–15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum og syvende ledd første punktum, § 8–17 tredje ledd, § 8–18 annet ledd, § 9–3 annet ledd innledningen og sjette ledd, §§ 10–20 – 10–25, § 10–50, § 10–51, § 12–12 annet ledd bokstav d og tredje ledd bokstav d, § 14–6 første ledd siste punktum og femte ledd, § 14–7 tredje ledd, § 14–81, § 16–10 femte ledd nytt tredje punktum, § 16–30 første ledd siste punktum og § 18–3 fjerde ledd annet punktum trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under II, XIV § 1–2 tredje ledd og § 15–2 nytt annet ledd trer i kraft straks med virkning for skatt fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under V § 5 første ledd nr. 1 bokstav c og ny bokstav e, nr. 2 og nr. 3, § 5 a annet ledd nr. 7, ny nr. 8 og ny nr. 9, § 5 b første ledd nr. 5, VIII § 10–1 nr. 1 bokstav d, XIV § 5–1 nytt tredje ledd og XVII trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005.

Endringene under I, III, V § 16 første ledd ny nr.

15, VII, VIII § 6–10 nr.1, IX, X, XI, XIV § 6–46 nytt fjerde ledd, XV og XVI gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VIII § 3A-1 nr. 1 og § 3A-3 nr. 1 trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Endringene under VIII § 6–4 nr. 5, § 6–5 nr. 3, § 6–11 nr. 4, XIV § 5–2 nytt annet ledd, ny § 5–22, § 10–10 første ledd første punktum, § 10–12, § 10–30, § 10–31, § 10–32 annet, fjerde, femte og sjette ledd, ny § 10–33, § 10–34, § 10–67 første ledd og nytt annet ledd, § 10–68 første punktum og § 10–68 nytt annet ledd trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringene under IV § 14 nytt femte ledd og § 15 nytt sjette ledd trer i kraft straks, med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

XIX

Overgangsregler

Ved ikrafttredelse av endringer under XIV § 2–38 gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

For inntekt som innvinnes og tap som oppofres i tidsrommet fra 6. oktober 2004 til 6. oktober 2006, skal perioden for måling av kapital- og stemmeandel etter § 2–38 tredje ledd b til d strekke seg fra 6. oktober 2004 til tidspunktet for innvinningen eller oppofrelsen. For inntekt som innvinnes eller tap som oppofres før 6. oktober 2004, skal kapital- og stemmeandelen på tidspunktet for innvinning eller oppofrelse være avgjørende. Denne overgangsregelen skal bare anvendes dersom det er til gunst for skattyter.

Overgangsregel B:

(1) Selskap som nevnt i skatteloven § 2–38 første ledd kan kreve å få fastsatt skattepliktig gevinst for inntektsåret 2004 på aksjer og andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd, etter en nettberegning slik at skattepliktig gevinst settes lik netto gevinst fratrukket netto tap beregnet som angitt i a og b nedenfor.

- a. *Selskapets netto gevinst fremkommer ved beregning av selskapets samlede gevinst innvunnet i perioden 1. januar til 26. mars 2004 med fradrag for samlede tap ved realisasjon i samme periode av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd.*
- b. *Selskapets netto tap fremkommer ved beregning av selskapets samlede tap ved realisasjon i perioden 26. mars til 31. desember 2004 av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd som selskapet eide 25. mars 2004, med fradrag*

for selskapets samlede gevinst innvunnet i perioden 26. mars til 31. desember 2004 av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd som selskapet eide 25. mars 2004. Netto tap som nevnt i forrige punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004.

(2) Netto tap etter første ledd b kan ikke trekkes fra i andre inntektskilder enn netto gevinst etter første ledd a. Netto tap som overstiger netto gevinst etter første ledd faller bort med mindre det benyttes etter reglene i tredje ledd.

(3) Netto tap som overstiger netto gevinst ved beregning av skattepliktig gevinst etter første ledd, kan trekkes fra i mottatt konsernbidrag med beløp tilsvarende skattepliktig gevinst beregnet etter første ledd hos giverselskapet. Anvendelse av reglene i dette ledd er betinget av at giver og mottaker pr. 1. januar 2004 tilhørte samme konsern, jf. skatteloven § 10–4.

(4) Tap som nevnt i første ledd b som skyldes overføring mellom selskap som på realisasjonstidspunktet tilhører samme konsern, jf. skatteloven § 10–4, skal ikke tas i betraktning ved beregning av skattepliktig gevinst etter disse regler. Retten til å ta hensyn til tap som nevnt i første ledd b ved beregning av skattepliktig gevinst etter første ledd, er betinget av at selskapet ikke innen 31. desember 2005 erverver aksjer eller andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd i det selskap den tapsutløsende realisasjon gjelder. Erverv som nevnt i foregående punktum skal medføre omberegning av skattepliktig gevinst etter første og tredje ledd, med virkning for inntektsåret 2005.

Overgangsregel C:

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som har alminnelig skatteplikt til Norge, skal foreta inntektsføring i 2005 etter denne overgangsregel når selskapets generalforsamling i dette inntektsåret har truffet beslutning om utdeling av ubeskattet inntekt, som nedenfor bestemt. Overgangsregelen skal, så langt den passer, også gjelde for likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 2–2 første ledd b – e.

(2) Inntektsføring skal foretas når det oppstår underdekning ved at selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret for 2004 er lavere enn summen av:

a. 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. Ved beregningen etter første punktum gjelder annet til fjerde punktum i skatteloven § 10–5 annet ledd og overgangsregel D tilsvarende.

b. netto gevinst, etter fradrag for tap, som er innvunnet etter 25. mars 2004 og som ville vært skattepliktig etter de regler som gjaldt 25. mars 2004, i den utstrekning gevinst ikke skatlegges og tap ikke kommer til fradrag etter skatteloven § 2–38. Netto gevinst etter første punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004. Beløpet som fastsettes etter første og annet punktum skal reduseres med skatten på det beløpet som er inntektsført etter denne overgangsregel.

(3) Inntektsføring skal bare foretas så langt underdekningen skyldes at:

- selskapet har avsatt til utbytte i selskapets årsoppgjør for 2004, eller
- selskapet har gitt konsernbidrag med virkning for inntektsåret 2004, som overstiger selskapets alminnelige inntekt i 2004, eller
- selskapet i 2005 har besluttet å dele ut utbytte, jf. skatteloven § 10–11, som overstiger avsetningen til utbytte i årsregnskapet for 2004, eller
- selskapet i 2005 har besluttet å dele ut mer enn aksjens forholdsmessige andel av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksje.

(4) Inntekten settes til et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, tilsvarer det utbyttet eller konsernbidraget som er avsatt eller utdelt ut over grensen etter annet ledd, jf. tredje ledd. Inntekten skal likevel settes ned i samsvar med bestemmelsene i femte og sjette ledd.

(5) Inntekten reduseres med korreksjonsinntekt som selskapet må inntektsføre i 2004 og 2005 på grunn av utdelinger som selskapets generalforsamling har besluttet i 2005.

(6) Inntekten som fremkommer etter fjerde og femte ledd, reduseres forholdsmessig med andelen av den samlede utdeling, jf. tredje ledd, som tilfaller aksjonærer som ikke har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte beløp. Det skal likevel ikke foretas inntektsreduksjon ved utdeling til aksjonær som nevnt i foregående punktum, i den utstrekning slik aksjonær lar inntekten strømme gjennom ett eller flere ledd i en eierkjede, og inntekten i 2005 innvinnes som utbytte av aksjonærer som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte beløp.

(7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Overgangsregel D:

For inntektsårene 2004 og 2005 skal følgende gjelde for selskap mv. som er omfattet av skatteloven § 10–5:

(1) Differansen mellom regnskapsmessig og skat-

temessig verdi på aksjer og andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2–38 annet ledd, og som er i behold i selskapet ved utløpet av inntektsåret, skal anses som en midlertidig forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi i forhold til skatteloven § 10–5 annet ledd. Skattemessig verdi etter første punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004.

(2) Ved anvendelse av skatteloven § 10–5 annet ledd annet punktum, skal det ved beregning av egenkapitalandelen av slike midlertidige forskjeller som omfattes av første ledd, ikke gjøres fradrag for en beregnet skatteforpliktelse knyttet til differansen mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Ved ikrafttredelse av endringene under XIV § 10–10 første ledd første punktum, § 10–12, § 10–30, § 10–31 første og tredje ledd og § 10–32 annet ledd gjelder følgende overgangsregler:

Avvikling av reglene om beregnet personinntekt for aksjonærer

Bestemmelsene i skatteloven §§ 12–10 til 12–17 om beregnet personinntekt, får ikke anvendelse for aksjonær i aksjeselskap, herunder allmennaksjeselskap.

Rett til fremføring av ubenyttet godtgjørelse

Godtgjørelse som er opptjent før 1. januar 2006, men som ikke er kommet til fradrag i utlignet skatt av alminnelig inntekt, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i ti år etter at godtgjørelsen er opptjent.

Følgende overgangsregel til de samme endringene trer i kraft straks, med virkning fra 1. januar 2005:

Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag

(1) Aksjens skjermingsgrunnlag etter §§ 10–12 og 10–31, jf. § 10–32, settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen.

(2) For aksjer med samlet negativt RISK-beløp som overstiger aksjens opprinnelige kostpris (negativ inngangsverdi), settes aksjens skjermingsgrunnlag lik aksjens negative inngangsverdi. Det skal ikke beregnes skjerming av negativt skjermingsgrunnlag.

(3) For ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 10–2 nr. 4 annet og tredje ledd, settes aksjens skjermingsgrunnlag til aksjens opprinnelige kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen, eller til aksjens forholds-

messige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 1992 tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen. Fordelingen av selskapets formuesverdi foretas etter aksjenes pålydende beløp. Ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 10–2 nr. 4 annet og tredje ledd, kan aksjens takstverdi pr. 1. januar 1992, eller aksjens forholdsmessige andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital pr. 1. januar 1992, likevel benyttes som inngangsverdi ved gevinstberegningen.

(4) Skattyter som eier aksjer i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, plikter å gi opplysninger om aksjens inngangsverdi i ligningsårene 2005 og 2006. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10–1. Departementet kan i forskrift unnta enkelte grupper fra opplysningsplikten, og gi nærmere regler om gjennomføringen av plikten.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 6–12 annet ledd gjelder følgende overgangsregel:
Til § 6–12 annet ledd:

Saldoavskrivningsgrunnlag pr. 1. januar 2005 for biler registrert første gang før dette tidspunkt, settes til det beløp saldo hadde vært dersom listeprisen som ny hadde vært avskrevet med 17 % årlig saldoavskrivning fra registreringstidspunkt.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8–15 tredje ledd femte punktum og nytt sjette punktum gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

Ved beregning av aksjegevinst eller aksjetap som realiseres i perioden fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2005, og som skal føres på konto for skattlagt kapital, skal aksjens inngangsverdi ikke reguleres i medhold av skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd eller § 10–34.

Overgangsregel B:

(1) Selskap innenfor ordningen skal foreta inntektsføring i 2005 etter denne overgangsregel, når selskapets generalforsamling i dette inntektsåret har besluttet utdeling av utbytte eller konsernbidrag som nedenfor bestemt.

(2) Inntektsføring skal foretas ved utdeling av netto gevinst, etter fradrag for tap, som er tillagt selskapets konto for skattlagt inntekt etter skatteloven § 8–15 tredje ledd femte og sjette punktum, når netto gevinst også er korrigerert for reguleringsbeløp som ikke tas i betraktning etter overgangsregel A. Ved utdeling fra selskapets konto for skattlagt inntekt, skal annen

skattlagt inntekt anses utdelt før inntekt som nevnt i første punktum.

(3) Inntekten settes til et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, svarer til utdeling som nevnt i annet ledd første punktum.

(4) Inntekten som fremkommer etter tredje ledd, reduseres forholdsmessig med andelen av den samlede utdeling, jf. annet ledd første punktum, som tilfaller aksjonærer som ikke har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte beløp. Det skal likevel ikke foretas inntektsreduksjon ved utdeling til aksjonær som nevnt i foregående punktum, i den utstrekning slik aksjonær lar inntekten strømme gjennom ett eller flere ledd i en eierkjede, og inntekten i 2005 innvinnings som utbytte av aksjonærer som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10–12 for det mottatte beløp.

(5) Inntekt etter denne overgangsregel skal ikke legges til selskapets konto for skattlagt inntekt etter skatteloven § 8–15 tredje ledd tredje punktum.

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8–15 tredje ledd nytt tiende punktum gjelder følgende overgangsregel:

Konsernbidrag som er besluttet før 6. oktober 2004 skal ikke tas i betraktning ved anvendelsen av skatteloven § 8–15 tredje ledd tiende punktum.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8–18 annet ledd, §§ 10–20 – 10–25, § 12–12 annet ledd bokstav d, § 12–12 tredje ledd bokstav d gjelder følgende overgangsregel:

a) 30 prosent av innrømmede fradrag for aksjonærbidrag tilbakeføres til skattlegging dersom en aksjonær overdrar aksjer eller tar bopel utenfor riket innen tre år etter utløpet av det siste året da fradrag er innrømmede, eller selskapet fusjonerer eller fisjonerer i etableringsperioden eller innen tre år etter utløpet av etableringsperioden.

b) Overdras bare en del av en aksjepost, tilbakeføres en forholdsmessig andel av innrømmede fradrag svarende til de aksjene som er overdratt.

c) Tilbakeførte beløp skattlegges som inntekt i det året da overdragelse, utflytting, fusjon eller fisjon fant sted.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 9–3 sjette ledd og § 14–81 gjelder følgende overgangsregler:

a) § Til § 9–3 sjette ledd

Ved realisasjon i 2005 eller senere av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fastsettes skattyters inngangsverdi med utgangspunkt i historisk kostpris med tillegg av senere aktiverte kostnader. Den del av kostpris og tillegg som etter fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler eller våningshus, oppreguleres etter prisstigningen i eiertiden etter regler og satser som fastsettes av departementet.

b) Til § 14–81:

Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverheng komme til fradrag i skogbruksinntekten for 2005. Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderheng tas til inntekt for inntektsåret 2005.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 16–30 første ledd siste punktum gjelder følgende overgangsregel:

For utbytte som innvinnings i tidsrommet fra 1. januar 2005 til 6. oktober 2006, skal perioden for måling av kapital- og stemmeandel strekke seg fra 6. oktober 2004 til tidspunktet for innvinningen. Denne overgangsregelen skal bare anvendes dersom det er til gunst for skattyter.

Forslag

til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. gjøres følgende endringer:

I

§ 3 bokstav c femte ledd skal lyde:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.

II

§ 3 bokstav c sjette og syvende ledd oppheves.

§ 3 bokstav c åttende ledd blir § 3 bokstav c sjette ledd.

§ 3 bokstav f nytt femte ledd skal lyde:

Gjenværende kostpris for driftsmiddel som mister sin bruksverdi ved avslutning av produksjon fra petroleumsforekomst, kan føres til fradrag i avslutningsåret.

§ 5 første ledd annet punktum oppheves.

§ 5 første ledd tredje og fjerde punktum blir § 5 annet og tredje punktum.

§ 5 femte ledd nytt niende punktum skal lyde:

Friinntekt beregnes ikke av gjenværende kostpris som fradragsføres etter § 3 f femte ledd.

§ 5 syvende og åttende ledd blir § 5 åttende og nytt niende ledd.

III

§ 3 bokstav c fjerde ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slikt underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

§ 5 syvende ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger overskytende friinntekt, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slik friinntekt. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere overskytende friinntekt med gjeldende sats for særskatt på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

IV

§ 5 fjerde ledd skal lyde:

Friinntekten settes til 7,5 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b. Kostprisen for driftsmidlet medregnes ved beregning av skattbar inntekt etter annet ledd i 4 år fra og med det året det er påbegynt avskrevet. Friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt.

§ 5 femte ledd første til syvende punktum og nytt åttende punktum skal lyde:

Ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i § 3 b, skal skattyter beregne friinntekt som tas til inntekt eller føres til fradrag ved beregning av særskatt. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor. Justeringsfaktoren settes til forholdet mellom gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode, jf. fjerde ledd. Friinntekten settes til 7,5 pst. av beregningsgrunnlaget, og medregnes i 4 år fra og med realisasjonsåret. Hvis beregningsgrunnlaget er negativt, skal friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt. Uttak av driftsmiddel som nevnt fra særskattepliktig

virksomhet, jf. § 3 f, likestilles med realisasjon etter bestemmelsene i foregående punktum. Tilsvarende gjelder når driftsmidlet ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter § 3 b. Ved anvendelsen av bestemmelsen i sjette og syvende punktum, settes realisasjonsvederlaget på uttakstidspunktet til omsetningsverdi.

V

Ikrafttredelse

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for undersøkelsesutgifter som pådras fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning for udekket underskudd og overskytende

friinntekt oppstått fra og med inntektsåret 2002 i særskattepliktig virksomhet som opphører 1. januar 2005 eller senere.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for utgifter pådratt fra og med 1. januar 2005.

VI

Overgangsbestemmelse

Endringene under IV gjelder ikke for utgifter pådratt i inntektsårene 2005 til 2007 i henhold til plan eller tillatelse etter petroleumsloven §§ 4–2 og 4–3 som er godkjent av Stortinget i 2004. Videre omfatter endringene under IV ikke utgifter som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum, og som er pådratt i inntektsårene 2005 og 2006.

Vedlegg 1

Gjengivelse av paragrafer med fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

Forskrifter til særavgiftsloven

Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter

§ 3-11-7 tredje ledd

Dersom det urettmessig er benyttet merket mineralolje, skal det beregnes avgift etter følgende tabell:

Motorvognens tillatte totalvekt i kg	Avgift kr
0 – 3 499	20 000,-
3 500 – 7 499	40 000,-
7 500 – 14 999	60 000,-
15 000 – 19 999	80 000,-
20 000 og over	100 000,-

§ 3-11-7 fjerde ledd

Avgiften nedsettes forholdsmessig dersom det dokumenteres at det på kjøretøyet ikke kan ha vært benyttet merket mineralolje urettmessig i en toårsperiode fra oppdagelsestidspunktet. Beløpet beregnes pr. påbegynt måned, likevel for minst to måneder. Beløpet avrundes oppad til nærmeste hele 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1997.)

§ 3-12-15 bokstav c

foretak i tiltakssonen skal fremlegge erklæring på fastsatt skjema, hvor det fremkommer at fritaket for arbeidsgiveravgift og fritaket fra avgift på elektrisk kraft samlet ikke overstiger 270 000 kroner,

(Beløpsgrensen innført fra 1. juli 2004)

§ 4-1-1 annet ledd bokstav a

fartøy hvor det er inngått bevarings- og vedlikeholdsavtale mellom Riksantikvaren og eier om gitt

tilsagn om tilskudd på 50 000 kroner eller mer. Avtalen skal være tinglyst i Skipsregisteret som en heftelse på fartøyet,

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. april 1996.)

§ 6-4 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1979.)

Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt*§ 20*

1. Forskottsskatt forfaller til betaling i 4 like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er skatten under kr 1.000, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai.

Stortinget kan gi særregler om differensiering av terminene for forskottsskatten i løpet av inntektsåret. Stortinget kan overlate til vedkommende departement å gi slike særregler.

2. Innbetaling kan ikke kreves før det er gått 3 uker fra den dag da melding om forskottsskatten ble sendt den skattepliktige. Forskottsskatt som blir skrevet ut så sent at en eller flere av de i 1, første punktum, fastsatte forfallsterminer er passert, forfaller til betaling med like store beløp ved hver av de gjestående terminer. Er forskottsskatten under kr 1.000, og innbetaling etter første punktum ikke kan kreves 15. mai, forfaller skatten til betaling 15. september.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

§ 23

1. Når skatten ved likningen utgjør et større beløp enn det forskottstrekk og den forskottsskatt som

skal godskrives den skattepliktige, blir det manglende å innbetale som restskatt. Restskatt under kr 100 blir ikke å innkreve. For sjømenn som er skattlagt etter skatteloven § 2–3 første ledd blir restskatt under kr 2.000 ikke å innkreve.

3. Restskatten forfaller til betaling 3 uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utleggingen av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten minst kr 1.000, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som i første punktum, mens annen termin forfaller 5 uker senere.

(I nr. 1 trådte beløpsgrensen på 100 kroner i kraft i 2004 og grensen på 2000 kroner i 1989. Beløpsgrensen i nr. 3 trådte i kraft i 1981.)

§ 24

2. Den skattepliktige har ikke krav på å få betalt tilbake beløp som etter reglene foran er mindre enn kr. 20. Vedkommende departement kan gi forskrifter om at tilgodebeløp som er lavere enn en nærmere fastsatt grense, kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å betales tilbake.

3. Reglene i denne paragrafen får tilsvarende anvendelse når det forskottstrekk som skal godskrives den skattepliktige er større enn den utliknede skatten, likevel slik at sjømenn som er skattlagt etter skatteloven § 2–3 første ledd ikke har krav på å få tilbakebetalt beløp som er under kr 2.000.

(Beløpsgrensen i nr. 2 trådte i kraft i 1970. Grensen i nr. 3 trådte i kraft i 1989.)

§ 27

2. Likningssjefen skriver ut en forhåndsskatt som skal betales i to terminer, 15. februar og 15. april.

Hver av terminene settes som hovedregel lik en tredjedel av den utliknede skatt ved siste ligning, eventuelt forhøyet eller redusert med en prosent-sats som fastsettes for det enkelte år av vedkommende departement. Det skal ikke skrives ut forhåndsskatt når den utliknede skatt for vedkommen-de inntektsår ventes å bli mindre enn kr. 2.000.

3. Likningssjefen kan forhøye eller sette ned den utskrevne forhåndsskatt når det er begått feil ved utskrivningen.

Likningssjefen kan etter krav fra den skattepliktige frafalle eller redusere forhåndsskatten når det

er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utliknet skatt for vedkommende inntektsår eller den utskrevne forhåndsskatt vil overstige to tredjedeler av utliknet skatt med mer enn 20 pst og kr 2.000.

6. Resterende skatt forfaller til betaling 3 uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort. Beløp under kr 100 pliktes ikke innbetalt.

8. Er den utskrevne eller i tilfelle som nevnt i nr. 5 den innbetalte forhåndsskatt større enn utliknet skatt, skal overskytende del av den utskrevne forhåndsskatt frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal betales tilbake til den skattepliktige eller brukes til dekning av annen skatt som den skattepliktige skylder. Den skattepliktige har likevel ikke krav på å bli godskrevet beløpet når dette er mindre enn kr. 20.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1974.)

§ 42

1. Avgjørelse som nevnt i § 41 treffes av formannskapet etter innstilling fra et utvalg på minst tre medlemmer som velges av kommunestyret (formannskapet). Likningssjefen og – etter nærmere bestemmelse av kommunestyret (formannskapet) – skatteoppkreveren kan tiltre utvalget, dog uten stemmerett. Formannskapet kan overlate sin myndighet til skatteutvalget i saker som gjelder beløp på inntil kr 50.000. Vedkommende departement kan etter søknad fra formannskapet samtykke i at også saker som gjelder større beløp avgjøres av skatteutvalget. I saker som gjelder ettergivelse av skatt på over kr 200.000 eller nedsettelse med mer enn dette beløp, blir dog avgjørelsen å treffe av vedkommende departement etter forslag fra det utvalg som er nevnt i første punktum.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

Forskrifter til lov om betaling og innkreving av skatt

Forskrift 14.09.1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk.

§ 9 Arbeidsgiverfradrag.

Ved beregning av forskuddstrekk skal arbeidsgiveren gjøre fradrag i brutto pengelønn for:

d. Fradrag etter skatteloven § 6–61 for så vidt gjelder sjøfolk bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 pst., begrenset til kr 4.200 pr. måned.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2003.)

§ 14 Forskuddstrekk med en viss prosent av lønn eller godtgjørelse.

2. Ved utregning av prosenttrekk skal trekkgrunnlaget rundes av nedover til nærmeste hele krone. Når beløpet er over kr. 200, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 5 kroner. Er beløpet over kr. 500, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 10 kroner. Trekkbeløpet skal rundes av nedover til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1956.)

§ 18 Minstegrenser for forskuddstrekk.

1. Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk når han har forsvarlig grunn til å gå ut fra at hans samlede forskuddstrekk hos den skattepliktige i oppgjørsperioden ikke kommer til å utgjøre mer enn kr 200.

2. Arbeidsgiveren kan også la være å foreta forskuddstrekk når han har forsvarlig grunn til å gå ut fra at hans samlede trekkpliktige ytelser til den skattepliktige i oppgjørsperioden ikke kommer til å overstige kr 1.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1996.)

Forskrift 20.11.1956 nr. 9827 om fastsetting av forskudd på skatt

§ 9 Skattekort og forskuddsskatt for skattepliktige med både lønnsinntekt og annen inntekt eller formue.

1. Når det må forutsettes at den skattepliktige vil få lønnsinntekt av betydning og han også har annen inntekt eller formue, skal det skrives ut både skattekort og forskuddsskatt for ham. Det skal likevel ikke skrives ut forskuddsskatt dersom den samlede skatt etter ligning i distriktet må ventes dekket gjennom forskuddstrekket. Det samme gjelder når det skattebeløpet som ikke ventes dekket, er mindre enn kr. 50.

2. For skattepliktige som nevnt i § 9, nr. 1, kan det alltid skrives ut prosentkort istedenfor tabellkort. Det skal i alminnelighet ikke skrives ut tabellkort dersom forutsatt inntekt utenom lønnsinntekten overstiger klassefradraget ved skattleggingen til kommunen og også overstiger kr. 3.000.

(Beløpsgrensen i nr. 1 trådte i kraft i 1957. Grensen i nr. 2 trådte i kraft i 1966.)

§ 10 Særregler om skattekort og forskuddsskatt for ektefeller.

2. Forskuddet skal fordeles forholdsmessig mellom ektefellene (skattelovens § 16 (11), nest siste ledd), dersom

- a) en av ektefellene ber om det innen 1. november i året forut for inntektsåret, eller
- b) forskuddet ble fordelt forholdsmessig ved siste utskrivning uten at begge ektefellene innen 1. november har bedt om å slippe fordeling.

Forskuddet skal likeledes alltid fordeles når hver av ektefellene ventes å få en pensjonsgivende inntekt på minst kr. 4.100. Det samme gjelder når bare den ektefellen som blir regnet som forsørget, ventes å få så stor pensjonsgivende inntekt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1969.)

§ 14 Utskriving av forskuddsskatt for mindre enn kr. 50.

Bestemmelsen i skattebetalingslovens § 14, nr. 3, om at det kan skrives ut forskuddsskatt for mindre enn kr. 50 for skattepliktige som ikke har krav på skattefritt fradrag i distriktet, gjelder bare når ligningsnemnda har gjort vedtak om det. Det skal ikke skrives ut forskuddsskatt for mindre beløp enn kr. 10. Forskuddsskatten skal i tilfelle avrundes nedover til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1961.)

Forskrift 25.11.1956 nr. 9826 om forskottstrekk med beregnet prosent hos lønnstakere som har tabellkort

§ 7 Skjønnsmessig tilleggslønn for den enkelte lønnstaker.

Når det ved lønnsberegningene er særlig grunn til å anta at lønnstakeren vil komme til å oppebære minst kr. 24. pr. uke, eventuelt kr. 100 pr. måned, mer enn den beregnede tilleggslønn for lønnsgruppen, jfr. § 5–6, kan arbeidsgiveren ansette ventet tilleggslønn for vedkommende lønnstaker etter beste skjønn.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1957.)

§ 9 Ny trekkprosent.

2. Arbeidsgiveren kan likevel la være å foreta omregning etter nr. 1 på grunn av forhøyelse av hovedlønnen, dersom forhøyelsen ikke vil gi lønnstakeren over kr. 400 mer i samlet hovedlønn for trekkåret. Lønnstillegget skal i så fall regnes som tilleggslønn for lønnstakeren ved anvendelse av bestemmelsene i § 11.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1957.)

§ 11 Trekkberegningen når lønnstakeren får vesentlig høyere eller lavere tilleggslønn enn forutsatt.

1. Når det ved lønnsberegningene foreligger eller senere inntreffer forhold eller kommer til opplysninger som kan gi grunn til å regne med at lønnstakeren vil få minst kr. 1.500 mer eller mindre i tilleggslønn fra arbeidsgiveren i trekkåret enn svarende til beregnet tilleggslønn, jfr. §§ 5–7, skal forskottstrekket straks beregnes enten etter de vanlige regler eller med særskilt prosent i hovedlønn og tilleggslønn. Tar arbeidsforholdet til 1. juli eller senere i trekkåret, er beløpsgrensen kr. 750.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1957.)

Forskrift 11.03.1957 nr. 9837 om forfall ved endring i forskuddsskatt

§ 1 Melding om endring i utskrevet forskuddsskatt.

2. Når det ved forhøyelse blir sendt ny forskuddsskatteseddel til den skattepliktige senere enn 3 uker før 15. mars i inntektsåret, skal det sendes med oppgave over forfallstidene og terminbeløpene for forhøyelsen (tillegget). Oppgave som nevnt skal alltid sendes med den nye forskuddsskatteseddelen hvis den opprinnelig utskrevne forskuddsskatten er under kr. 1.000 eller tillegget er under dette beløp.

3. Ved nedsettinger skal forfallsoppgave sendes med den nye forskuddsskatteseddelen når tidligere forhøyd forskuddsskatt blir satt ned eller når skatt som forfaller til betaling i mer enn 2 terminer, blir satt ned til under kr. 1.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

§ 2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt.

2. Er tillegget under kr. 1.000 forfaller det til betaling 15. mai. Men når meldingen om forhøyelsen er sendt senere enn 3 uker før 15. mai, forfaller tillegg under kr. 1.000 i sin helhet til betaling 15. september. Er melding sendt senere enn 3 uker før 15. september, forfaller tillegget til betaling 3 uker etter at meldingen er sendt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

§ 3 Forfall av nedsatt forskuddsskatt.

2. Blir forskuddsskatt som forfaller til betaling i mer enn 2 terminer, satt ned til mindre enn kr. 1.000, forfaller den nedsatte skatten i sin helhet til

betaling på forfallsdagen for siste termin av den tidligere utskrevne skatten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

Forskrift 18.07.1957 nr. 9847 om tilbakebetaling av nedsatt forskuddsskatt før avregningen

Når utskrevet forskuddsskatt blir satt ned etter skattebetalingslovens § 18, nr. 2, og den skattepliktige før han får melding om nedsettingen, har betalt inn mer av forskuddsskatten enn det som er forfalt av den nedsatte skatten, kan han kreve tilbakebetalt det beløpet som overstiger summen av forfalte terminer pr. den dag kravet blir satt fram og første uforfalte termin. Hvis det overskytende beløp er under kr. 200,-, kan han likevel ikke kreve det tilbakebetalt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1957.)

Forskrift 30.04.1958 nr. 9990 om gjennomføring av avregning

§ 2 Avregning for ektefeller som har fått skatten fordelt.

Når ektefellene er liknet under ett og den utliknede skatt er fordelt mellom dem, jfr. skattelovens § 16, nest siste og siste ledd, gjelder følgende bestemmelser:

c) 100-kronersgrensen i skattebetalingsloven § 23, nr. 1, annet punktum, og i § 13, nr. 1 i disse reglene gjelder særskilt for hver ektefelle. Også 100-kronersgrensen i § 13, nr. 1, annet punktum, 20-kronersgrensen i § 12, nr. 2 og § 13, nr. 2 i disse reglene gjelder særskilt for hver ektefelle.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1970.)

§ 3 Rekkefølgen ved avregningen.

1. Forskott på skatt skal ved avregningen for den enkelte skattepliktige gå til fradrag i den utliknede skatt i rekkefølgen forskottstrek, utskrevet forskottsskatt og tilleggsforskott. Deretter blir i tilfelle tilgodebeløp under kr. 100 som er godskrevet den skattepliktige ved siste avregning, å trekke fra.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

§ 8 Avregning i flere kommuner.

2. 100-kronersgrensen i skattebetalingslovens § 23, nr. 1, annet punktum, og i § 12, nr. 1, i disse regler gjelder særskilt ved avregningen i den enkelte kommune. Det samme gjelder de grensene som er

fastsatt i lovens § 23, nr. 2, for beregning av rentetillegg.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1970.)

§ 10 Dekning av skatteforpliktelse – Rekkefølgen ved dekingen.

4. Skatterestanser som skal søkes dekket ved avregningsoppgjøret i en annen kommune, må meldes skriftlig til kommunekassereren i vedkommende kommune (avregningskommunen) i god tid før avregningen. Meldinger som mottas sent, skal medtas i den grad det er praktisk mulig i avregningskommunen. Skatterestanser skal ikke meldes til oppdekning i annen skattekasse når:

a) Den enkelte skattyters restanse til vedkommende skattekasse (eventuelt samlet restanse for flere år) er mindre enn kr. 200.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

§ 13 Avskrivning av restskatt under kr. 100 m.v.

1. Hvis restskatten for en skattepliktig ved avregningen for vedkommende inntektsår blir under kr. 100, skal beløpet avskrives i skatteregnskapet.

2. Utgjør den samlede skattegjeld for en skattepliktig til skattekasse i avregningskommunen under kr. 20 etterat avregningsoppgjøret er foretatt, kan kommunekassereren unnlate å kreve inn beløpet og i tilfelle foreta nødvendig avskrivning i skatteregnskapet.

(Beløpsgrensen i nr. 1 trådte i kraft i 1970. Grensen i nr. 2 trådte i kraft i 1969.)

§ 15 Avregningsoppgave m.v. til de skattepliktige.

1. Straks kommunekassereren mottar skattesedlene med skattelista fra likningskontoret skal han kontrollere at sum utliknet skatt som han før har fått oppgitt og lagt til grunn for avregningen, stemmer med sum skatt i skatteseddelen/skattelista. Ved uoverensstemmelser korrigeres avregningen. Restskatt ifølge avregningene (med mulig rentetillegg) påføres vedkommende skattesedler, når restskatten er på minst kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

§ 17 Ny avregning og nytt oppgjør.

5. Kommunekassereren skal i forbindelse med ny avregning for forskottspliktige eller nytt avsetningsoppgjør for etterskottspliktige ikke sende utbetalingskort til skattyteren for beløp under kr. 20,-.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1982.)

§ 18 Avregning ved bruk av hullkort.

3. For alle skattepliktige som får en restskatt på minst kr. 100, skal det i samband med avregningen skrives kontokort som viser restskatten med eventuelt rentetillegg i samsvar med avregningsjournalen.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

Forskrift 10.06.1961 nr. 9993 om minstegrense for innfordring av tidligere utbetalt tilgodebeløp

Beløp som nevnt i lovens § 31, nr. 4, første punktum, blir ikke å innkreve hvis beløpet er mindre enn kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1977.)

Forskrift 02.08.1972 nr. 9200 om føring av skatteregnskapet

IV. Bokføringen.

A. Felleskonti.

1. Konto 01, Kassekonto.

c) Hvis en enkelt kassedifferanse overstiger 10 x rettsgebyret, skal kommunekassereren senest en uke etter at differansen har oppstått sende særskilt melding om differansen til vedkommende revisjon og skattefogden.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

B. Forskuddsordningen.

6. Avregningen m.v. etter ligningen i første instans.

femte ledd

Sum restskatt under kr. 100 (for den enkelte skattyter) skal bortskrives. Beløpet krediteres konto 72 og debiteres konto 82. Tilgodebeløp ifølge avregningslisten som skal bortskrives, debiteres konto 72 og krediteres konto 82.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1973.)

Forskrift 14.10.1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser

§ 7 Trekkfritak for godtgjørelser under kr 7,- per dag

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år og som tilsammen ikke overstiger kr 7,- per arbeidsdag, kan arbeidsgiveren – dersom han finner det mest hensiktsmessig – alltid holde utenfor trekkgrunnlaget.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

Forskrift 23.12.1976 nr. 9835 om forskuddstrekk i januar når nytt skattekort ikke er levert – korrigering av feilberegnet forskuddstrekk

§ 5 Tilbakebetaling av trekkbeløp fra kommunekassereren til arbeidstakeren (pensjonisten) i særlige tilfeller

2. Tilbakebetaling av forskuddstrekk skal bare foretas når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregningen for vedkommende inntektår. Ellers kan tilbakebetaling av forskuddstrekk vanligvis ikke foretas når det dreier seg om trekkbeløp på mindre enn kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1977.)

Forskrift 03.09.1981 nr. 9075 om gjennomføring og oppgjør av skattetrekk i beløp som utbetales i medhold av lov om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs m.v.

§ 1

I utbetalinger av lønn mv. inntil kr. 4.000 etter § 1 i lov av 14. desember 1973 nr. 61 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs mv. kan forskuddstrekk unnlates. Overstiger utbetalingen denne minstegrensen, skal forskuddstrekk beregnes av hele lønnsbeløpet. Dersom arbeidstakeren setter fram ønske om det, skal det gjennomføres forskuddstrekk selv om utbetalingen utgjør et lavere beløp enn nevnt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1981.)

Forskrift 21.06.1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket

§ 2–4 Fordel ved kostbesparelse i hjemmet fjerde ledd

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2–32 første ledd er i alle tilfeller fritatt for plikten til å gjennomføre forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter første til tredje ledd når samlet lønnsutbetaling m.v. eksklusive beregnet kostbesparelse til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2.000. Trekkplikten inntreffer fra og med det tidspunkt hvor lønn m.v. overstiger kr 2.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

Forskrift 06.05.1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk

§ 3

Skatte- og oppgjørsbeløp som det skal beregnes forsinkelsesrenter av, avrundes ved renteberegningen nedover til nærmeste 100 kroner. Rentebeløp avrundes nedover til nærmeste hele krone.

§ 4

Er forsinkelsesrente av den samlede skatt eller av den enkelte skattetermin eller av det enkelte trekoppgjør under kr 200, kan innkrevningsmyndigheten bestemme at rentene ikke skal kreves inn. For øvrig gjelder skattebetalingslovens alminnelige regler også for innkreving av forsinkelsesrenter etter denne forskrift.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1994.)

Forskrift 03.08.1994 nr. 786 om gjennomføringen av forsinkelsesrenteberegning

§ 2 Frafall av forsinkelsesrenter

Forsinkelsesrenter mindre enn kr 50 frafalles.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2000.)

§ 5 Forsinkelsesrenter som dekkes opp i tilgodebeløp.

Dersom forsinkelsesrenter delvis dekkes ved oppdekking i tilgodebeløp, skal resterende forsinkelsesrenter på opptil kr 50 frafalles.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2000.)

Forskrift 11.12.1998 nr. 1298 om delegering av Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping av skatter og avgifter med renter og omkostninger av billighet

§ 1 Skattefogdens myndighet

For skatt og svalgskatt med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.500.000.

For arbeidsgiveravgift og trekkansvar med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 2, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.500.000.

For arveavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf billighetsforskriften § 3, til skattefogden uansett omsøkt beløp. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf billighetsforskriften § 3, delegeres til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.000.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2001.)

§ 2 Formannskapetets myndighet

For renter og omkostninger av skatt delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1 andre punktum, til formannskapet for omsøkt beløp inntil kr 100.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

§ 3 Skatteoppkreverens myndighet

For renter og omkostninger av skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1 andre punktum og § 2 andre punktum, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 50.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

Forskrift 11.12.1998 nr. 1299 om delegering av Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping av skatter og avgifter med renter og omkostninger som innfordringstiltak

§ 1 Skattefogdens myndighet

For skatt, arbeidsgiveravgift, trekkansvar og svals-katt med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.500.000, herunder når det gjelder betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

For innenlands merverdiavgift og investeringsavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden uansett omsøkt beløp og tilbudt betalingsavtales varighet. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf innfordringsforskriften § 2, delegeres til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.500.000, herunder ved betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

For arveavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden uansett omsøkt beløp og tilbudt betalingsavtales varighet. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf innfordringsforskriften § 2, de-

legeres til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 1.000.000, herunder ved betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2001.)

§ 2 Skatteoppkreverens myndighet

For skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder betalingsavtale, jf innfordringsforskriften § 2, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 300.000 av inntil 12 måneders varighet.

For renter og omkostninger av skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 50.000.

Skattedirektoratet kan etter anmodning fra skatteoppkreveren utvide skatteoppkreverens myndighet etter første og andre ledd dersom særlige forhold tilsier det. Myndigheten etter andre ledd kan ikke utvides mer enn til kr 100.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

Forskrift 22.12.1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v.

§ 13 Alminnelig oppgjør

2. Arbeidsgiver som bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, kan hver 15. januar samlet betale beløp som er trukket i det foregående år når arbeidsgiverens samlede lønnsutbetalinger i foregående år ikke overstiger kr. 30.000. Gjelder lønnsutbetalingene pass i barnets hjem av barn som ikke har fylt 12 år i inntektsåret eller som har særskilt behov for omsorg og pleie, skal denne grense være kr. 60.000. Overskrides beløpsgrensen i løpet av året, skal arbeidsgiveren samlet betale beløp som til da er trukket ved førstkommande forfallstidspunkt etter nr. 1. For senere terminer i året gjelder da bestemmelsene i nr. 1.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

Forskrift 26.02.1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v.

§ 6

Skattebeløp som det skal beregnes rentegodtgjørelse av blir ved beregningen av godtgjørelsen å avrunde oppover til nærmeste 100 kroner.

(Beløpsgrensen trådte i kraft for inntektsåret 1998.)

Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

Forskrifter til lov om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter:

Forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner

§ 8–1 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Bestemmelsen er videreført fra den tidligere forskrift om toll og engangsavgift på motorvogner m.m. Beløpsgrensen er ikke endret siden denne forskriften trådte i kraft 15. februar 1984.)

Forskrift 4. juli 1986 nr 1433 om årsavgift for motorvogn

§ 5 femte ledd

Beløp under 50 kroner refunderes ikke.

(Bestemmelsen ble gjort gjeldende med virkning fra 1. juli 2004)

Forskrift 29. juni 2000nr. 688 om vektårsavgift

§ 12 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Bestemmelsen er videreført fra den tidligere forskrift om vektårsavgift. Beløpsgrensen er ikke endret siden denne forskriften trådte i kraft 1. oktober 1993.)

Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

§ 43 Mulkt for forsømt opplysningsplikt

Når noen unnlater å oppfylle sin melde- og opplysningsplikt etter kapittel VI, kan avgiftsmyndigheten pålegge ham å oppfylle plikten under en mulkt på inntil kr 100 for hver dag en ny frist blir oversittet. Pålegg om mulkt er tvangsgrunnlag og mulkten tilfaller statskassen.

(Beløpet sist endret i 1993).

Forskrifter til arveavgiftsloven

Forskrift 09.12.1969 nr. 3903 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene.

I. Melding fra arveavgiftsmyndighetene og testamentsfullbyrder til ligningsmyndighetene

§ 1.

2. Tingretten skal når den slutter et dødsbo, straks sende melding til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger er bosatt om arvelodd som for den

enkelte mottaker utgjør et beløp på minst kr 10.000,- eller en årlig inntektsytelse på minst kr 600,- eller omfatter fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet. Meldingen skal vise hvorledes fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet i tilfelle er verdsatt ved avgiftsberegningen.

§ 2.

2. Skattefogden skal når han har beregnet avgiften av arv eller gave, straks sende melding (også for testamentsfullbyrderboer) til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger eller gavemottakere er bosatt om arv eller gave som for den enkelte mottaker utgjør et beløp minst kr. 10.000,- eller en årlig inntektsytelse på minst kr. 600,-. Framgår det av oppgaver som skattefogden har at arving eller gavemottaker har overtatt fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet, gis melding om disse midler selv om verdien ligger under beløpsgrensene i foregående punktum. Meldingen skal vise hvorledes disse midler er verdsatt ved avgiftsberegningen.

III. Melding fra andre offentlige myndigheter og fra livsforsikringselskaper til arveavgiftsmyndighetene.

§ 8.

2. Melding kan unnlates når den forsikrede og forsikringstakeren er samme person og beløpet skal tilfalle forsikringstakeren eller dennes ektefelle, når utbetalingen skjer til en tingrett, eller når utbetaling for den enkelte forsikringstaker ikke overstiger kr 10.000,- for kapitalytelser eller kr 600,- årlig for livrente og lignende løpende ytelser.

(Forskriften ble sist endret i 1987).

Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

Forskrifter til tolløven

Forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolløven

Pkt. 5.5.5 godtgjørelse til statskassen første ledd

Foretak som er innvilget tollkreditt, skal betale godtgjørelse til statskassen på kr. 75,- for hver innførselsdeklarasjon som blir belastet foretakets tollkredittkonto.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 2004.)

Pkt. 5.10.3.1 bokstav g 1. punktum

Andre varer enn nevnt under bokstav a-f, som er fortollet eller framstilt her i landet hvor verdien (fob norsk havn/lufthavn eller tilsvarende verdi

ved norsk grense) ikke overstiger kr 5 000,- pr sending.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 1986.)

Forskrift 12. desember 1975 nr. 1 om toll- og avgiftsfritak for visse gavesendinger som føres inn til bruk for vedkommende selv eller dennes familie

Varer i gavesending av verdi under kr 1 000,- kan leveres avgiftsfritt når varene innføres til bruk for vedkommende selv eller dennes familie. Fritaket gjelder ikke brennevin, vin og tobaksvarer (herunder sigarettpapir) og heller ikke masseforsendelser av varer fra utlandet til en eller flere adresser her i landet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 2003.)

Forskrift 24. august 1999 nr. 959 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel.

§ 2

Ulovlig innførsel av varer kan avgjøres ved forenklet forelegg i følgende tilfeller og med følgende beløp:

- a) Ved ulovlig innførsel av inntil 5 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 22,1 til og med 60 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 1	300 kr
derover og inntil 2	600 kr
derover og inntil 3	1 200 kr
derover og inntil 4	1 900 kr
derover og inntil 5	2 600 kr

- b) Ved ulovlig innførsel av inntil 10 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 7,0 til og med 22 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 2	300 kr
derover og inntil 4	600 kr
derover og inntil 6	1 200 kr
derover og inntil 8	1 900 kr
derover og inntil 10	2 600 kr

- c) Ved ulovlig innførsel av inntil 50 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 2,5 til og med 7,0 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 2	300 kr
derover og inntil 4	600 kr
derover og inntil 6	1 200 kr
derover og inntil 8	1 900 kr
derover og inntil 10	2 600 kr

- d) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 sigaretter, sigarer eller sigarillos

Antall liter	Beløp
inntil 400	300 kr
derover og inntil 600	600 kr
derover og inntil 800	1 200 kr
derover og inntil 1000	1 900 kre

- e) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 gram snus, skråtobakk og røyketobakk

Antall gram	Beløp
inntil 500	300 kr
derover og inntil 750	600 kr
derover og inntil 1000	1 200 kr

- f) Ved ulovlig innførsel av inntil 40 kilogram kjøttvarer

Antall kilogram	Beløp
inntil 10	300 kr
derover og inntil 20	600 kr
derover og inntil 30	1 200 kr
derover og inntil 40	1 900 kr

- g) Ved ulovlig innførsel av drivstoff

Antall liter	Beløp
inntil 100	300 kr
derover og inntil 200	600 kr
derover og inntil 400	1 200 kr
derover og inntil 500	1 900 kr
derover og inntil 600	2 600 kr

h) Ved ulovlig innførsel av andre varer til en verdi av inntil 8000 kroner

Verdi i norske kroner	Beløp
inntil 2000	300 kr
derover og inntil 4000	600 kr
derover og inntil 6000	1 200 kr
derover og inntil 8000	1 900 kr

§ 4

Omfatter en og samme overtredelse flere vareslag som nevnt i § 2, legges bøtebeløpene sammen til en felles bot. Forenklet forelegg kan ikke utferdiges når bøtebeløpene til sammen overstiger kr 6 000.

§ 7

Lengden av den subsidiære fengselsstraff fastsettes på følgende måte:

- ved bot inntil kr 300: 1 dags fengsel
- ved bot inntil kr 1 000: 2 dagers fengsel
- ved bot inntil kr 2 000: 3 dagers fengsel
- ved bot inntil kr 6 000: 4 dagers fengsel

(Beløpsgrensene er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. desember 1999.)

Forskrifter med hjemmel i tolltariffens innledende bestemmelser (årlig stortingsvedtak)

Forskrift 17. desember 1971 nr. 4 om avrunding av beløp til hele kroner ved tollvesenets oppkreving av toll, avgifter og gebyrer

§ 1

Tollvesenet skal i tollangivelsen avrunde beløpene for tollavgifter og merverdiavgift slik:

- a. Beløp som ender på 50 øre eller mindre avrundes nedover til nærmeste hele krone.
- b. Beløp som ender på mer enn 50 øre avrundes oppad til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. januar 1972.)

Forskrift 30. januar 1976 nr. 1 om oppkreving av lageravgift for bruk av tollvesenets pakkhus og opplagssteder

§ 1

Lageravgift betales for varer som er innlagt på tollvesenets pakkhus, dersom de ved ett og samme tollsted blir liggende over 5 virkedager. For så vidt angår sjøverts innførte varer regnes fristen fra den

dag da vedkommende fartøy begynner å losse. For 5 virkedager eller derunder betales intet. For hver dag varene ligger lenger på pakkhus betales kr. 1,- for hver kubikkmeter av varen med dens emballasje, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag. Kan tollvesenet i gitte tilfelle attestere at varene ikke har ligget på pakkhuset over 5 virkedager, beregnes ingen avgift.

§ 2

For varer som blir liggende på tollpakkhus over 10 virkedager, er avgiften pr. dag kr. 3,- pr. kubikkmeter, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag.

§ 4

Hvis avgiften for varer som tas ut på en gang utgjør mindre enn kr. 30,-, kreves beløpet ikke opp.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. februar 1976.)

Forskrift 9. september 1980 nr. 1 om minstegrenser for tilbakebetaling av toll

§ 1

Det skal gjelde følgende minstegrenser pr. tollkvittering for tilbakebetaling av toll:

1. ved gjenutførsel av varer som er omhandlet i tolltariffens innledende bestemmelser §§ 20, 21 og 23: kr. 80,- for hver utførselsdeklarasjon,
2. ved utførsel av varer som er omhandlet i tolltariffens innledende bestemmelser § 19 og ved gjenutførsel av prøvekolleksjoner: kr. 40,- for hver utførselsdeklarasjon.

§ 2

I alle andre tilfeller av tilbakebetaling av toll enn nevnt i § 1 skal minstegrensen pr. tollkvittering være kr. 70,-.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. november 1980.)

Forskrift 26. oktober 1983 nr. 1587 om tollfri import av premier vunnet i åpne, offentlige konkurranser i utlandet

§ 1

Tollvesenet kan tilstå fritak for toll ved innførsel av følgende premier vunnet i utlandet i åpne, offentlige konkurranser:

nr. 2

Andre premier av tollverdi ikke over kr 10 000,-.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. januar 1984.)

Forskrift 18. juni 1987 nr. 510 om renter ved for sen betaling ved innrømmet tollkreditt

annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 18. juni 1987.)

Forskrift 20. februar 1998 nr. 158 om varers opprinnelse mv ved bruk av tollpreferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences – GSP)

§ 16

Et produkts GSP-opprinnelse i henhold til § 2 må ved innførsel til Norge dokumenteres ved fremleggelse av enten

1. et formular A utstedt av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 17, jf §§ 18, 19, 20 og 21, eller
2. en fakturaerklæring utferdiget av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 22, forutsatt at verdien av opprinnelsesproduktene i sendingen ikke overstiger NOK 25 000.

§ 22 første ledd

En fakturaerklæring kan utferdiges av:

1. en godkjent eksportør i Norge, eller
2. enhver eksportør i et GSP-land eller Norge for sendinger bestående av en eller flere kolli inneholdende opprinnelsesprodukter hvis verdi ikke overstiger NOK 25 000.

§ 27

Ved innførsel av varer sendt som småsendinger fra privatperson til privatperson eller som medbringes av reisende som del av den personlige bagasje, kreves det ikke fremlagt formular A eller fakturaerklæring, forutsatt at importen av slike varer ikke har salg eller annet ervervsmessig formål for øye og at varene erklæres å oppfylle vilkårene i denne forskrift. Den samlede verdi av varene må ikke overstige NOK 1 750 for småsendinger eller NOK 5 000 for varer som utgjør del av den reisendes personlige bagasje.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. mars 1998.)

Forskrift 10. januar 2003 nr. 32 om toll- og avgiftsfri innførsel og forenklet fortolling av reisegods

§ 4 første ledd

Reisende som har oppholdt seg utenfor tollområdet i minst 24 timer kan toll- og avgiftsfritt innføre varer til en verdi av inntil kr 6 000,-. Innenfor denne verdigrensen kan det for følgende varer likevel kun innføres:

- a) 1 liter drikk med alkoholstyrke over 22 til og med 60 volumprosent og 1 liter drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 22 volumprosent, eller 2 liter drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 22 volumprosent,
- b) 2 liter øl med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, eller annen drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 4,75 volumprosent,
- c) 200 sigaretter eller 250 gram andre tobakksvarer,
- d) 200 blad sigarettpapir og
- e) 10 kg til sammen av kjøtt og kjøttvarer, ost og fôrvarer med unntak av hunde- og kattermat.

§ 4 sjettede ledd

Personer som er i tjeneste om bord i transportmiddel i internasjonal trafikk, herunder bl.a. norske marinefartøy, kan ikke innføre reisegods etter første ledd dersom vedkommende arbeidet eller var i tjeneste i løpet av reisen til Norge. Vedkommende kan likevel en gang innenfor en periode på 24 timer innføre inntil 40 sigaretter eller 100 g andre tobakksvarer, 100 blad sigarettpapir, samt andre ikke alkoholholdige varer til en verdi av inntil kr 500,-.

§ 5 første ledd

Personer som har oppholdt seg utenfor tollområdet i mindre enn 24 timer kan en gang innenfor et tidsrom av 24 timer, toll- og avgiftsfritt innføre varer til en verdi av inntil kr 3 000,-. Innenfor denne verdigrensen gjelder de samme begrensninger som etter § 4 første ledd. I tillegg må varene nevnt i § 4 første ledd bokstav a – d være kjøpt i beskattet stand i et EØS-land.

§ 7 Forenklet fortolling

Personer som ankommer tollområdet kan i tillegg til de varer som kan innføres toll- og avgiftsfritt etter denne forskrift, innføre alkoholholdig drikk og tobakksvarer i de mengder og etter de satser som følger av tabellen nedenfor.

Vare	Mengde	Sats	
Øl over 2,5 volumprosent og annen drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 4,75 volumprosent		20 kr pr liter	7 kr pr 0,33 l
Drikk med alkoholstyrke over 4,75 og under 15 volumprosent	Til sammen inntil 27 liter	47 kr pr liter	35 kr pr 1/1 flaske
Drikk med alkoholstyrke fra og med 15 til og med 22 volumprosent		90 kr pr liter	65 kr pr 1/1 flaske
Drikk med alkoholstyrke over 22 til og med 60 volumprosent	Inntil 4 liter	260 kr pr liter	180 kr pr 1/1 flaske
Røyketobakk	Til sammen	210 kr pr 100 gram	
Snus og skråtobakk	inntil	70 kr pr 100 gram	
Sigarer og sigarillos	500 gram	210 kr pr 100 gram	
Sigaretter	Inntil 400 stk	210 kr pr 100 stk	
Sigarettpapir og -hylser	Inntil 400 stk	5 kr pr 100 blad/hylser	

(Beløpsgrensene i § 4 og § 5 er ikke endret siden forskriften trådte i kraft 1. mars 2003. Beløpsgrensene i § 7 ble endret fra 1. januar 2004. Forskriften erstattet forskrift 26. august 1998 nr. 846 om forenklet beregning av toll og avgifter for reisegods, der stort sett tilsvarende regler hadde lavere beløpsgrenser.)

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

§ 28 første ledd første og annet punktum

Registrering skal skje når den næringsdrivendes omsetning 1 og avgiftspliktige uttak 2 av varer 3 og tjenester til sammen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder. For veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner inntreer registreringsplikten etter første punktum når omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 140.000 i en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen i første punktum ble sist endret med virkning fra 1. januar 2004. Beløpsgrensen i annet punktum ble sist endret med virkning fra 1. januar 1998.)

§ 31a

Registreringspliktignæringsdrivende som har liten omsetning kan levere årsoppgave. Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum.

§ 54 første ledd

Når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes med minst kr. 250 eller med inntil 3 pst. av avgiftsbeløpet. Avgiften kan dog ikke forhøyes med mer enn kr. 5.000. Forhøyelsen kan foretas inntil 3 år etter utløpet av vedkommende termin.

(Beløpsgrensene er sist endret med virkning fra 1. juli 1989.)

§ 57 første ledd annet punktum

Vedtaket etter kap. XIII kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. Klage til nemnda tas ikke under behandling uten samtykke av nemndas leder når klagegjensstandens verdi er under 15.000 kroner, renter ikke medregnet.

Forskrifter til lov om merverdiavgift

Forskrift (Nr. 9) om fritak for merverdiavgift m.v. ved omsetning og innførsel av fiskefartøyer under 15 meter største lengde.

§1 tredje ledd

Avgiftsfritaket er videre betinget av at det ved salget foreligger erklæring fra fylkesskattesjefen om at kjøperen er registrert i fylkesskattesjefens avgiftsmanntall, og i løpet av de siste tolv måneder har hatt en omsetning av råfisk, sel, hval, tang og tare i henhold til de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995)

§ 2

Fylkesskattesjefen kan etter søknad samtykke i tilbakebetaling av investeringsavgift på fartøyer under 15 meter største lengde som hva byggemåte og utstyr angår er skikket til fiske, forutsatt at

- a. Fartøyet fra anskaffelsen utelukkende eller hovedsaklig har vært benyttet til fiske, og
- b. med motor og utstyr ved anskaffelsen hadde en verdi på minst kr. 5000,- inngående avgift etter merverdiavgiftsloven ikke medregnet.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 1970.)

Forskrift (Nr. 22) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende i fiske og fangst som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.

§ 10 første punktum

Fiskere som i løpet av en periode på 12 måneder ikke har hatt avgiftspliktig omsetning over et beløp som nevnt i merverdiavgiftslovens § 28 første ledd, plikter å dokumentere sine inntekter og utgifter i næring etter reglene i § 6. Derimot foreligger det for slike fiskere verken rett eller plikt til å anføre avgift i salgsdokumenter som de selv utskriver. Disse fiskere plikter ikke å innbetale merverdiavgift til staten. Utgående avgift som måtte være fakturert særskilt ved avregning fra avtaker (samvirkeforetak) skal tas med til inntekt av fisket. Inngående avgift tas tilsvarende med til utgift for fisket i den utstrekning ytelsen vedrører næringsvirksomhet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 1992.)

Forskrift (Nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v.

§ 19 første og annet ledd

Den enkelte vares salgpris må være minst kr. 1.000 eksklusive avgiften ved salg til person bosatt i Danmark, Finland eller Sverige. Det samme gjelder ved salg til person som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen. Som én vare anses også en gruppe varer som normalt utgjør en vareenhet.

Ved salg til person bosatt i andre land er det tilstrekkelig at det enkelte fakturabeløp er minst kr 250 eksklusive avgiften.

(Beløpsgrensen i første ledd ble sist endret med virkning fra 17. april 1986 og beløpsgrensen i annet ledd ble sist endret med virkning fra 1. mai 1985)

Forskrift (Nr. 38) om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk.

§ 3

Registreringspliktige næringsdrivende i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktig uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000,-. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

Forskrift (Nr. 40) om levering av årsoppgave i fiske.

§ 2

Registreringspliktig næringsdrivende i fiske kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktige uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

Forskrift (Nr. 41) om frivillig registrering av skogsveiforeninger.

§ 2 annet ledd

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

§ 3 annet ledd

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

Forskrift (Nr. 45) om tilbakebetaling av merverdiavgift ved havari m.v. i fiske.

§ 3 første ledd

Det er et vilkår for tilbakebetaling av avgift at tapet av verdier (fiskebåt, fiskeredskap og varig driftsutstyr) ved forliset eller i det enkelte taps- eller skadetilfelle tilsammen utgjør minst kr. 10.000,- beregnet etter gjenanskaffelsesverdi eksklusive merverdiavgift, og

at overskytende inngående avgift ved avgiftsavregningen minst utgjør kr. 2.000,-

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1970.)

Forskrift (Nr. 59) om frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom.

§ 2 annet ledd

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

§ 4

Frivillig registrert bortforpakter skal beregne utgående avgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

Forskrift (Nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.

§ 1

Avgift som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven forfaller til betaling ved utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløp under kr. 100,- i en termin innbetales ikke.

§ 2

Tilgodebeløp i henhold til merverdiavgiftsloven § 24 under kr. 50,- tilbakebetales ikke, og kan heller ikke avregnes i oppgaver for senere terminer.

§ 5

Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 36 første ledd og § 37 første, annet og fjerde ledd skal beregnes med 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift gitt med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 36 beregnes fra forfallsdag til betaling skjer. Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 37 beregnes pr. måned eller del derav. Renter beregnes likevel ikke når grunnlaget for renteberegningen er under kr 500.

§ 7

Ved beregning av renter/ rentegodtgjørelse avrundes avgiftsbeløpet/ tilgodebeløpet nedover til nærmeste kr. 100,-. Ved delbetalinger som enkeltvis utgjør under kr. 100,-, foretas avrunding av hvert beløp nedover til nærmeste kronebeløp som er delelig med 10 før renteberegning skjer.

§ 8

Rentebeløp og rentegodtgjørelse avrundes nedover til nærmeste hele krone.

Rentebeløp under kr. 50,- oppkreves ikke. Rentegodtgjørelse under kr. 25,- utbetales ikke.

(Beløpsgrensene i §§ 1, 2, 5 og 8 er sist endret med virkning fra 1. juli 1978. Beløpsgrensen i § 7 er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1975.)

Forskrift (Nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer.

§ 5 første ledd

Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av:

1. Gavesendinger av verdi under kr 1.000,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakvarer (herunder sigarettpapir).
2. Andre sendinger av verdi under kr 200,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakvarer (herunder sigarettpapir).

15. Dyr som:

- e. innføres i forbindelse med eierens flytting hit til landet, forutsatt at dyrets verdi ikke overstiger kr. 2.000,-.

(Beløpsgrensen i nr. 1 ble sist endret med virkning fra 27. juni 2003. Beløpsgrensen i nr. 2 ble sist endret med virkning fra 1. mars 1999. Beløpsgrensen i nr. 15 er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975.)

§ 13

Toll- og avgiftsdirektoratet eller den det bemyndiger kan nekte å tilstå kreditt for merverdiavgift ved innførsel av sendinger når verdien av forsendelsen ikke overstiger kr. 5.000,- og forsendelsen for øvrig er fritatt for toll og andre avgifter enn merverdiavgift.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975.)

§ 15 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 5. juli 1978.)

Forskrift (Nr. 83) om kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt om bord på fartøyer som driver fiske og fangst i fjerne farvann.

§ 1

På vilkår som fastsatt i denne forskrift kan tollkassereren etter søknad utbetale kr 31,- pr. person pr. døgn som kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt på den enkelte tur om bord på fartøyer under fiske og fangst i fjerne farvann. Gangtid til og fra slike havområder medregnes med til sammen tre døgn.

(Beløpsgrensen er sist endret med virkning fra 20. januar 1997.)

Forskrift (Nr. 106) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende

§ 2 tredje ledd

Beløpet som søkes refundert skal være på minst kr 2000,-. Dersom perioden refusjonsbeløpet gjelder er på et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan refusjon likevel gis for beløp ned til kr 200,-.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 1996.)

Forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.

§ 7–9 tredje ledd

Ved samlede kjøp hvor prisen på den enkelte vare ikke er kjent, skal det i registreringen minst angis hovedgrupper av varer som er innkjøpt, samt en nøyaktig angivelse av det antall gjenstander som er innkjøpt med antatt pris som overstiger kr 300. Alle gjenstandene skal merkes med det nummeret som er benyttet ved registreringen.

§ 7–9 tiende ledd

Avgiftspliktige videreforhandlere må påse at det utferdiges salgsdokument også når gjenstanden erverves fra en ikke avgiftspliktig næringsdrivende eller fra en privatperson. Salgsdokumentet kan også utstedes av videreforhandleren. Salgsdokumen-

tet skal inneholde gjenstandens nummer og skal signeres av den som avhender gjenstanden. Også samlede innkjøp med enhetspris på mindre enn kr 300 skal fremgå av salgsdokumentet.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 1999.)

Forskrift (Nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.

§ 2 annet ledd

Det skal også beregnes merverdiavgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetningen ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 2001.)

Forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

§ 2 annet ledd

Mottaker som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal ikke beregne og betale avgift når avgiftsbeløp for en termin er mindre enn 500 kroner.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 2001.)

Forskrift (Nr. 122) om levering av årsterminoppgave for registreringspliktig næringsdrivende med liten omsetning.

§ 1 første ledd

Registrert næringsdrivende med omsetning innenfor avgiftsområdet under kr 1 000 000, avgift ikke medregnet, kan etter søknad til fylkesskattekontoret levere årsterminoppgave.

§ 4

Registrert næringsdrivende som leverer årsterminoppgave og som ser at omsetningen vil overstige kr 1 000 000 i løpet av kalenderåret, skal straks melde fra til avgiftsmyndighetene.

§ 6

Avgiftsmyndighetene kan bestemme at det skal leveres to-måneders terminoppgaver dersom den næringsdrivende ikke har overholdt sin oppgave- eller betalingsplikt, i vesentlig grad har overtrådt

andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven eller omsetningen i løpet av kalenderåret overstiger beløpsgrensen. Endringen skal gjelde for minst to påfølgende kalenderår og kan gis virkning allerede for det kalenderår overtredelsen gjelder. Det samme gjelder hvis beløpsgrensen er vesentlig overstegget.

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttreden 1. juli 2001.)

Lov 12. desember nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Forskrifter til lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.

Forskrift 12. desember 2003 nr. 1566 (nr. 128) om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.

§ 6 første ledd

Ved endringer i bruken eller ved overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom, skal det justeres for kompensert merverdiavgift som ytes ved anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen, herunder om- eller påbygninger. Det samme gjelder reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et regnskapsår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medberegnet.

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane

§ 14 fjerde ledd

Vert skatten for ein eieendom mindre enn kr. 50, skal det ikkje skrivast ut skatt.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret.)

§ 30 annet ledd

For Det Kongelige Myntverket skal eieendomsskatten kvart år vera kr. 20.000.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret.)

Forskrifter til eieendomsskattelova

Forskrift 18.12.1987 nr. 977 om rentegodtgjersle når eieendomsskatt vert innbetalt for seint eller betalt attende

§ 3. Skyldnaden til å svara rente gjeld berre for eieendomsskatt som er på kr 200 eller meir. Renta

skal utreknast etter at skatten er avrunda nedetter til næraste 100 kr. Samla rente på under kr 10 skal ikkje innkrevast eller betalast attende.

(I kraft 1. januar 1988. Beløpsgrensene er ikke endret.)

Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

Forskrifter til lov om dokumentavgift

Forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift

§ 1–2 første ledd

For avgift som ikke er betalt i rett tid betales renter. Rentesatsen skal være 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. Rentene beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer. Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

§ 1–2 annet ledd

Når avgift helt eller delvis betales tilbake etter klagebehandling eller rettsavgjørelse, betales også erlagte renter tilbake. Dessuten godtgjøres renter av det tilbakebetalte beløp med æ pst. pr. måned eller del av måned fra beløpet blir betalt. Rentegodtgjørelse under kr. 50 betales ikke ut.

(Beløpsgrensen i første ledd ble sist endret med virkning fra 1. januar 1976, mens beløpsgrensen i annet ledd sist ble endret med virkning fra 1. februar 1988.)

§ 2–3 første ledd

Avgiftsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste kr. 1.000.

§ 2–3 annet ledd

Avgiftsbeløp avrundes nedover til nærmeste kr 10, dog skal det i alle tilfelle betales minst kr 250.

(Beløpsgrensen i første ledd er uendret fra ikrafttredelsen 1. januar 1976, mens beløpsgrensen i annet ledd sist ble endret med virkning fra 1. februar 1988.)

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

§ 8–3 Varsel om fravik fra selvangivelse

2. Varsel kan i alminnelighet unnlates når fraviket går ut på

a. å forhøye bruttoformue og bruttoinntekt og å sette ned eller stryke fradragsposter med i alt ik-

ke over kr. 20.000 i formue eller kr. 1.000 i inntekt.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)

§ 9–9 Summarisk endring

2. Summarisk endring etter nr. 1 kan gjøres bare for de siste to inntektsår forut for det inntektsår ligningen etter kapittel 8 gjelder. Slik endring i formue kan ikke omfatte tillegg eller fradrag som for noe år utgjør mer enn 50.000 kroner eller i inntekt tillegg eller fradrag som tilsammen utgjør mer enn 30.000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)

§ 10–1 Forsinkelsesavgift

2. Avgiften skal ikke settes lavere enn kr. 200 og skal når forsinkelsen ikke er over en måned, begrenses oppad til kr. 10.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

§ 10–3 Unntak fra tilleggsskatt

Tilleggsskatt fastsettes ikke

c. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 400.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1991.)

Forskrifter til ligningsloven

Forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt

§ 1

Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1000 kreves dette ikke lønnsinnberettet. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes. Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter første punktum eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter være fritatt for lønnsinnberetning når beløpet ikke overstiger kr 1000.

Godtgjørelse etter valgloven av 1. mars 1985 nr. 3 § 18 til delegater på partienes nominasjonsmøter er ikke innberetningspliktig selv om godtgjørelsen overstiger grensen i første ledd.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2–32 første ledd, er fritatt for plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2.000. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd eller lønn som

overstiger kr 2.000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10.000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt for lønnsinnberetning. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap m.v. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer m.v. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10.000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr m.v., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hensyn til om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd, lønn som overstiger kr 2.000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

Ytelse som er skattefri i medhold av skattelovforskriften § 5–15–6 tiende og ellefte ledd kreves ikke lønnsinnberettet når årlig utbetaling til skattyteren ikke overskrider 10.000 kroner.

(Beløpsgrensene i første ledd trådte i kraft i 1996. Grensene i tredje, fjerde og femte ledd trådte i kraft i 1992. Grensen i sjette ledd trådte i kraft i 2001.)

§ 2

Kursteder for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner, fritas for plikten til å sende inn lønnsoppgave for klienter når summen av utbetalinger til en klient i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr. 2.000 og utbetalingene utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

Forskrift 05.03.1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen

§ 1

Skattepliktig som i det sist forløpne år har mottatt formue som arv eller gave som tilsammen utgjør en verdi av kr. 10.000 eller mer, plikter å gi nærmere opplysninger om dette på første side av selvangivelsen eller på eget ark som legges ved. Den skattepliktige skal oppgi navn, fødselsdato og adresse på giver eller arvelater, hva slags arv eller gave det er og verdien av arven eller gaven.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

§ 2

Skattepliktig som i det siste forløpne år har mottatt gevinst i Det norske Pengeatteri, Norsk Tipping A/S, Tallspillet Lotto, totalisatorspill som faller inn under lov av 1. juli 1927 nr. 3, utlodninger som omfattes av lov om lotterier m.v. av 24. februar 1995 nr. 11, Den norske stats premielån eller tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig, og verdien av gevinsten er kr 10000,- eller mer, plikter å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

Regnskapsforskrift 05.03.1984 nr. 1256 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

§ 4 Senere status

tredje ledd

Nye dyr av samme slag som er nevnt i annet ledd og som er av eget oppal, skal i prinsippet verdsettes til tilvirkningsverdien som for andre varer. Skattdirektoratet fastsetter hvert år etter at Landbruksdepartementets uttalelse er innhentet, de enhetspriser som skal nyttes for nye dyr ved årets ligning.

fjerde ledd

Med utgangspunkt i enhetsprisene for nye voksne dyr, jf 3. ledd, fastsettes enhetspriser for nye dyr av eget oppal etter følgende forholdstall:

Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	70 pst
Kviger under 12 måneder	30 pst
Okser over 12 måneder	70 pst
Okser under 12 måneder	30 pst
Sauer under 12 måneder	60 pst
Geiter under 9 måneder	30 pst
Slaktegriser ca 5 måneder	100 pst
Slaktegriser ca 4 måneder	80 pst
Slaktegriser ca 3 måneder	60 pst
Smågriser ca 2 måneder	40 pst
Smågriser under 2 måneder	20 pst

femte ledd

Beregnet enhetspris, jf 3. og 4. ledd, som overstiger kr 1.000, avrundes til nærmeste kr 100. Enhetspriser på kr 500 – 1.000 avrundes til nærmeste kr 50. Lavere enhetspris avrundes til nærmeste kr 10. Ved beregning av ny enhetspris for dyr fra åpningsstatus, jf reglene i 2. ledd, foretas avrunding til nærmeste kr 10.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

Noteringsforskrift 05.03.1984 nr 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

§ 4 Senere status

fjerde ledd

Nye dyr av samme slag som er nevnt i annet ledd og som er av eget oppal, skal i prinsippet verdsettes til tilvirkningsverdien som for andre varer. Skattdirektoratet fastsetter hvert år etter at Landbruksdepartementets uttalelse er innhentet, de enhetspriser som skal nyttes for nye dyr ved årets ligning.

femte ledd

Med utgangspunkt i enhetsprisene for nye voksne dyr, jf 3. ledd, fastsettes enhetspriser for nye dyr av eget oppal etter følgende forholdstall:

Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	70 pst
Kviger under 12 måneder	30 pst
Okser over 12 måneder	70 pst
Okser under 12 måneder	30 pst
Sauer under 12 måneder	60 pst
Geiter under 9 måneder	30 pst
Slaktegriser ca 5 måneder	100 pst
Slaktegriser ca 4 måneder	80 pst
Slaktegriser ca 3 måneder	60 pst
Smågriser ca 2 måneder	40 pst
Smågriser under 2 måneder	20 pst

sjette ledd

Beregnet enhetspris, jf 4. og 5. ledd, som overstiger kr 1.000, avrundes til nærmeste kr 100. Enhetspriser på kr 500 – 1.000 avrundes til nærmeste kr 50. Lavere enhetspris avrundes til nærmeste kr 10. Ved beregning av ny enhetspris for dyr fra åpningsstatus, jf reglene i 3. ledd, foretas avrunding til nærmeste kr 10.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

Forskrift 03.12.1985 nr. 2072 om begrenning av plikten til å gi oppgave om leieforhold m.v. etter ligningsloven

§ 3

1. Oppgave som nevnt i ligningsloven § 6–8 nr. 2 skal ukrevet leveres av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.

2. Oppgave etter nr. 1 pliktes likevel ikke gitt:
c. når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil kr. 10.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1992.)

Forskrift 22.01.1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver

§ 2 Gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver.

Hvis den som skal levere oppgaver etter ligningsloven §§ 6–16 c og 6–13 nr. 3 ikke leverer slike oppgaver innen 31. januar, kan han ilegges et gebyr på kr. 10,- pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Opplysninger om en skattyter regnes som en oppgave.

Hvis den som skal levere utenlandsoppgave etter ligningsloven § 4–4 nr. 3 ikke leverer slik oppgave innen utgangen av august i året etter inntektsåret, kan han ilegges et gebyr på kr 50,- pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Gebyret skal ikke settes lavere enn kr 300,- og ikke høyere enn kr. 20.000,- pr. skattyter. Når forsinkelsen er en måned eller mindre, begrenses gebyret oppad til kr 10.000,- pr. skattyter. Når et norsk deltakerlignet selskap leverer fellesoppgave, jf. forskrift av 15. mai 1991 nr. 338 om utenlandsoppgave § 2 bokstav d, regnes opplysninger om hver oppgavepliktig deltaker som en oppgave.

(Beløpsgrensen i første ledd trådte i kraft i 1991 og grensene i andre ledd i 1993.)

Forskrift 30.10.1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap

§ 4 Endringsmeldinger

Er de innberettede størrelser feilaktige, foretas ny innberetning og omberegning kun for andelshavere hvor endring medfører at en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 6 og 7 blir endret med minst kr 400 pr post, eller en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 5, 8, 9 eller 10 blir endret med minst kr 1.000 pr post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

Forskrift 28.05.1993 nr. 425 om forenklet selvangivelse

§ 2 Materielle vilkår

siste ledd

Skattyter kan likevel ha formue i kontantbeholdning som er mindre enn 3.000 kroner og i innbo/løsøre til maksimal verdi 100.000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1993.)

Forskrift 14.07.1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 6–10 nr. 1 og 2, jf. nr. 4

§ 2 Gebyr

annet ledd

Gebyret settes til kr 150 pr dag for manglende opplysninger om oppdragstaker, begrenset til kr 75.000 for hver slik forsømmelse, og til kr 30 pr dag for manglende opplysninger om arbeidstaker, begrenset til kr 15.000 for hver slik forsømmelse.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1994.)

Forskrift 29.08.1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer

§ 1 Utbetalinger på skadeforsikring mv

Forsikringsselskaper skal ukrevet levere oppgaver over utbetalinger siste år. Det skal gis oppgave over følgende utbetalinger:

- a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidsfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade, med unntak av dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil kr 20 pr dag, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav j nr. 4.
- c. Retur av forsikringspremie (ristornering), som i året overstiger kr 25.000 pr forsikringstaker.
- d. Alle andre utbetalinger i året som overstiger kr 100.000 på en enkelt forsikring. Ved avgjørelsen av om en utbetaling overstiger kr 100.000 i året skal det legges til grunn den samlede utbetaling, eksklusiv eventuell rentegodtgjørelse, til samme mottaker vedrørende samme skadetilfelle. Ansvarlige selskaper og sameiere regnes som en mottaker.

(Beløpsgrensene i bokstav a) og c) trådte i kraft i 1995. Grensen i bokstav d) trådte i kraft i 1994.)

Forskrift 13.07.1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier

§ 5 Endringsmeldinger

Oppdages det i ettertid at innberettede opplysninger ikke er korrekte, skal det sendes endringsmeldinger for de sameiere dette gjelder. Det skal ikke foretas ny innberetning og omberegning dersom poster som nevnt i § 3 nr 6 og 7 er endret med mindre enn kr 400 pr post, eller poster som nevnt i § 3 nr 8 og 9 er endret med mindre enn kr 1.000 pr post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

Forskrift 16.02.2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere

§ 1

Når en pensjonist eller dennes ektefelle ikke har større formue enn 50.000 kroner, bortfaller selvangivelsesplikten etter ligningsloven § 4–2 nr. 1 bokstav a, forutsatt at pensjonisten og ektefellen ikke har annen inntekt enn minstepensjon fra folketrygden med tillegg av:

- c. Avkastning av sparekapital på innskuddskonti med inntil 5.000 kroner i klasse 1 og 10.000 kroner i klasse 2, forutsatt at banken, forsikringsselskapet mv. har plikt til å levere ligningsoppgaver etter forskrift av 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv.

(Beløpsgrensene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2000.)

§ 2

Ved avgjørelsen av om pensjonistens og ektefellens bruttoformue overstiger grensen på 50.000 kroner ovenfor under § 1, medregnes ikke:

- a. Privat innbo og løsøre, i den utstrekning verdien av dette – sammen med verdien av privatbil og lystfartøy – ikke overstiger 100.000 kroner.

Forskrift 12.10.2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

§ 6. Gebyr – materielle regler

første ledd

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse som sendes Skattedirektoratet, jf. § 3 siste ledd.

tredje ledd

Gebyrets størrelse fastsettes slik:

- a) To ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder fysisk person, dennes bo og enmannsforetak, samt ikke regnskapspliktig juridisk person.
- b) Åtte ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder andre, forutsatt at de regnes som små foretak etter grensenei regnskapsloven § 1–6. Dersom det samlede gebyr på grunn av antall deltakere i selskap eller sameie som nevnt i § 2 annet ledd og fellesregistrert avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 12 annet til fjerde ledd blir lavere ved anvendelse av dette ledds bokstav a, anvendes slik beregning.

- c) Femten ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder andre. Dette ledds bokstav b siste punktum gjelder tilsvarende.

fjerde ledd

Med rettsgebyret menes det gebyret som etter lov om rettsgebyr av 17. desember 1982 nr. 86 § 1 annet ledd gjaldt da anmodningen ble mottatt. Fellesregistrert avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 12 annet til fjerde ledd skal bare svare ett gebyr for anmodning som gjelder avgiftsplikten på det fellesregistrerte området.

(Beløpsgrensene trådte i kraft 1. november 2001.)

Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen for inntektsåret 2003

Fastsatt av Skattedirektoratet 4. desember 2003 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7–1 og delegeringsvedtak av 22. januar 1982 nr. 1998.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)

§ 1–1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt i den enkelte paragraf nedenfor eller i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4–1.

§ 1–1–1. Bolig- og fritidseiendommer

Hvis ikke annet fremgår av reglene nedenfor, skal likningsverdien for bolig- og fritidseiendommer (herunder i boligselskap) for inntektsåret 2003 reduseres med 5 prosent i forhold til likningsverdien for inntektsåret 2002.

Har en bolig- eller fritidseiendom steget i verdi fra 1. januar 2003 pga. påkostninger mv., kan likningsverdien likevel forbli uendret eller heves. Det samme gjelder dersom påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene.

Likningsverdien på eiendommer som ligger ve-

sentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan reduseres med mer enn 5 prosent.

Ved første gangs taksering av nybygde eiendommer, skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi.

Etablerte likningsverdier som overstiger 30 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 30 prosent av dokumentert markedsverdi.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien. Bestemmelsene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Fastsettelse av likningsverdi for tomter eid utenfor virksomhet følger reglene i § 2–1–1.

§ 1–1–2. Private biler, private motorsykler og private snøscootere

Private biler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i hovedimportørs listepriis ved registrering som ny:

Registreringsår som ny

2003	75 prosent
2002	65 prosent
2001	55 prosent
2000	45 prosent
1999	40 prosent
1998	30 prosent
1997	20 prosent
1988 t.o.m. 1996	15 prosent
1974 t.o.m. 1987	1000 kr

Årsmodell 1973 eller eldre anses som veteran-kjøretøy og verdsettes til antatt salgsverdi.

Har kjøretøyet av spesielle grunner gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn hva som følger av skalaen ovenfor.

§ 1–1–3. Campingvogner

Campingvogner verdsettes med utgangspunkt i campingvognens listepriis som ny etter skalaen i § 1–1–2.

§ 1–1–4. Lystfartøy

Båt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50.000 eller høyere, regnes som lystfartøy. Salgsverdien kan vanligvis settes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

§ 1–1–5. Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt

Innbo og annet løsøre unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy kan vanligvis verdsettes i forhold til forsikringssummen slik:

Av de første kr 1.000.000 settes likningsverdien til 10 prosent = kr 100.000

Av de neste kr 400.000 settes likningsverdien til 20 prosent = kr 80.000

Av det overskytende regnes 40 prosent.

Er forsikringssummen ikke kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor.

Båt, unntatt lystfartøy som nevnt i § 1–1–4, som ikke er forsikret, eller som er særskilt forsikret, dvs. ikke inngår i en ordinær innbo eller løsøreforsikring, holdes utenfor verdsettelsesberegningen ovenfor. Er båten særskilt forsikret, kan den vanligvis verdsettes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret settes verdien til antatt salgsverdi.

Formue som faller inn under § 1–1–5, er bare skattepliktig med den del av samlet verdi som overstiger kr 100.000.

§ 1–2. Inntektssatser

Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere

§ 1–2–1. Kostbesparelse

Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining ved pendleropphold, verdsettes kostbesparelsen til kr 65 per døgn. Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining på tjenestereise, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelsen. Der satsene under § 1–2–2 og § 1–2–3 anvendes, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelse, da dette er tatt hensyn til i satsene.

§ 1–2–2. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting – innenlands

Når godtgjørelse for kost på tjenestereiser med overnatting eller opphold utenfor hjemmet er utbetalt med inntil:

- kr 460 per døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter i tillegg selv betaler frokosten

- kr 241 per døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. hvor de ikke kan stille noe mat selv, heller ikke frokost og aftens eller
- kr 159 per døgn for andre skattytere som bor på hybel/brakke med kokemuligheter (privat overnatting),

kan det med de reservasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Subsidiert omfatter ikke kontantgodtgjørelse (diettgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter. Småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og/eller hensiktsmessig – bl.a. sett i forhold til krav til hygiene mv. – å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nevnt ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 40 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Natttillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig særavtale, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.

Den framlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 § 6–13 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

§ 1–2–3. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting – utenlands

Utbetalt kostgodtgjørelse på tjenestereise med overnatting eller ved opphold utenfor hjemmet kan godkjennes som medgått inntil satsene etter statens utenlandsregulativ for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer at han har bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat, legges laveste sats under § 1–2–2 til grunn.

Natttillegg utbetalt i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig regulativ (særavtale) for tjenestereiser anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.

Satsene for nattillegg og kostgodtgjørelse reduseres med 25 prosent f.o.m. 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 60 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Se vedlegg 1 som viser satser for kostgodtgjørelse og nattillegg for statstjenestemenns tjenestereiser i utlandet.

§ 1–2–4. Kost på tjenestereiser uten overnatting

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser eller lavere satser på tjenestereiser som ikke medfører overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med de øvrige vilkår som framgår av særavtale for reiser innenlands for statens regning.

Overstiger godtgjørelsen statens satser, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Se vedlegg 2 for vilkår og satser.

§ 1–2–5. Langtransportsjåfører – kost ved kjøring i utlandet

Er godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet utbetalt med inntil kr 300 per døgn, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter.

§ 1–2–6. Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.

Bilgodtgjørelse etter statens satser er skattefri, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5–15–8.

Bilgodtgjørelse som overstiger statens satser vil gi et skattepliktig overskudd.

Ved overskuddsberegningen skal godtgjørelsen sammenholdes med følgende satser:

For de første 9 000 km i inntektsåret: kr 3,00 pr. km (kr 3,05 pr. km)

Over 9 000 km: 2,40 pr. km (2,45 pr. km)

(Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

Kravene til legitimasjon i forskrift av 14. okto-

ber 1976 nr. 9830 § 3 femte ledd om fritak for forskuddstrekk gis tilsvarende anvendelse her.

Har skattyter fått tillegg etter statens satser for passasjerer, økes satsene ovenfor med kr 0,50 per km per passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradragssatsen med kr 0,70 per km. Mottas godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og/eller beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, økes fradragssatsene med kr 0,50 per km (f.eks. tilhenger).

For ansatte i landpost- og lokalomdelingstjenesten økes fradragssatsen med kr 0,60 per km. Det samme gjelder lensmenn og lensmannsbetjenter.

En skattyter som kjører minst 6.000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme likningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl.a. av hensyn til avskrivninger og den skattemessige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignes etter regnskap. Ved bruk av privatbil i yrket (under 6.000 km), vil differanse som oppstår når godtgjørelsen utgjør et mindre beløp enn et fradrag beregnet etter en sats på kr 3,00 per km i yrket (arbeidssted i Tromsø kr 3,05), også komme til fradrag.

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med motorbåt under 50 HK, vil det ved overskuddsberegningen i alminnelighet kunne nyttes en fradragssats på kr 3,10 per km. Ved bruk av motorbåt med motor fra og med 50 HK, kan nyttes en fradragssats på kr 6,00 per km. Ved bruk av snøscooter, kan nyttes en fradragssats på kr 6,10 per km. Ved bruk av moped eller lett motorsykkel kan nyttes en fradragssats på kr 1,35 per km. Ved bruk av tung motorsykkel, kan nyttes en fradragssats på kr 2,45 per km.

Se vedlegg 2 for satser ved bruk av egen bil fastsatt etter statens særavtale.

§ 1–2–7. Godtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket

Godtgjørelsen anses ikke å gi skattemessig overskudd når betalingen ligger innenfor satsene i statens særavtale. Satsen er kr 1,00 per km.

§ 1–2–8. Smusstilllegg – skattefri del

Ved ligningen regnes 1/3 av smusstillægget som skattefritt, men i alminnelighet ikke over kr 1.350.

§ 1–2–9. Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved likningen med inntil kr 200 per oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2.000 per år. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter sktl. § 5–15 (1) bokstav i, jf. forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1. Det er en forutsetning at dommeren faktisk har kostnader til slikt utstyr, og at slike kostnader ikke blir dekket på annen måte.

§ 1–2–10. Redskaps- og verktøyhold mv.

Ved likningen kan det legges til grunn at godtgjørelse på 18 prosent av inntekt av hogst uten feriepenger, som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader), normalt tilsvarer skogsarbeidernes kostnader.

Verdsettelse av naturalytelser

§ 1–2–15. Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil

Med hjemmel i forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 § 2–2 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5–13–1 flg., har Skattedirektoratet fastsatt satser for fordel ved bruk av arbeidsgivers bil. De samme satsene fastsettes for likningen.

Skattedirektoratet fastsetter i henhold til forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5–13–4 (1) kilometersatser gradert etter prisklasser hvor hovedimportørs opprinnelig listepreis som ny legges til grunn:

Prisklasser	Per km
Til og med kr 75.000	kr 2,85
75.001 – 100.000	kr 3,45
100.001 – 150.000	kr 4,05
150.001 – 200.000	kr 4,70
200.001 – 250.000	kr 5,55
250.001 – 300.000	kr 6,40
Over kr 300.000	kr 7,00

Når skattyterens kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) overstiger 4.000 km i året, beregnes fordel ved kjøring mellom hjem – ar-

beid for overskytende antall km etter en sats på kr 1,40 per km.

Dersom bilens listepriis som ny overstiger kr 450.000, skattlegges den private bruk med kr 7,00 per km tillagt 10 pst. av bilens listepriis over kr 450.000. Er bilen bare stilt til privat disposisjon en del av året, skal 10 pst.-tillegget utover kr 450.000 reduseres forholdsmessig.

Når yrkeskjøringen er mer enn 40.000 km per år, er grensen for 10 pst.-tillegget kr 500.000.

§ 1–2–16. Fordel ved erverv av brukt datautstyr i arbeidsforhold

Fordel ved erverv av datautstyr i arbeidsforhold, settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt:	100 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt:	60 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt:	30 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er 3 år eller eldre:	kr 1.000 (inklusive merverdiavgift)

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrukket eventuelle rabatter.

§ 1–2–17. Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff

Etter skatteloven § 5–12 tredje ledd settes fordelene til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 6 nr. 2.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 6 nr. 2, jf. § 2–1 i forskrift av 21. juni 1993 nr. 546, har Skattedirektoratet i melding 7/2003 fastsatt følgende satser for kost og losji:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 88 per dag
Fri kost (alle måltider)	kr 65 per dag
Fri kost (to måltider)	kr 51 per dag
Fri kost (ett måltid)	kr 34 per dag
Fritt losji (eget eller delt rom)	kr 23 per dag

Det skal bare regnes med det antall dager som arbeidstakeren faktisk mottar slike ytelser.

Verdsettelse av særskilte ytelser

§ 1–2–20. Tariffestet brenselstilskudd til prester

Presteboliger nord for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 10.079 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter. Slikt brenselstilskudd unntas fra beskatning.

Presteboliger sør for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 18.860 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter. Slikt brenselstilskudd unntas fra beskatning.

§ 1–2–21. Drikkepenger

Når drikkepenger til serveringspersonale (bortsett fra prosentlønnen serveringspersonale), drosjesjåfører mv. ikke er oppgitt i selvangivelsen, settes beløpet skjønnsmessig til 3 prosent av innberettet lønn.

Avkastning av kapital

§ 1–2–30. Egen bruk av direkteilignet bolig og garasje

Verdien av egen bruk av bolig som ikke prosentlignes, fastsettes etter prinsippene som fremgår av § 3–2–4. (Brutto leieverdi av bolig på gårdsbruk.)

For egen bruk av garasje som ligger på samme tomt som direkteilignet bolig, jf. skatteloven § 7–1 bokstav b, settes bruttoinntekten til kr 160 per md. (kr 1.920 per år) per garasjeplass.

§ 1–2–31. Bankinnskudd

Avkastning av bankinnskudd settes til 5,0 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

§ 1–2–32. Andre fordringer

Avkastning av andre fordringer fastsettes på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 5,0 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

§ 1–3. Fradragssatser

Fradrag for merkostnader ved fravær fra hjemmet

§ 1–3–1. Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn

Bor skattyter under arbeidsopphold utenfor hjemmet i egen brakke/campingvogn, som ikke anses

som driftsmiddel, fastsettes fradraget til kr 45 per døgn.

§ 1–3–2. Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke/campingvogn

Satsen settes fra første døgn til:
– kr 159 per døgn.

§ 1–3–3. Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.

Skattytere som har bodd på pensjonat/internat o.l., hvor de ikke har mulighet til å tilberede frokost eller aftens, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 241 per døgn regnet fra og med første døgn.

§ 1–3–4. Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer – hotellopphold

Fradragssats for familieforsørgere og enslige settes til kr 460 per døgn. Når fradrag for kostnader til frokost er inkludert i romprisen eller disse kostnadene blir refundert etter regning, settes fradragssatsen til kr 385.

Ved tjenestereiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarer den godtgjørelse som utbetales for vedkommende land etter statens særavtale for reiser i utlandet.

Kan ikke skattyteren godtgjøre å ha bodd på hotell, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen i § 1–3–3 eller hybel-/brakkesatsen i § 1–3–2.

§ 1–3–5. Fradrag for kost på besøksreiser for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet

Merkostnader til kost når reisen mellom sted for arbeidsopphold og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, og kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver, settes til kr 75. Det kan kreves fradrag for høyere kostnader dersom disse dokumenteres.

§ 1–3–6. Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted

For skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, settes fradraget til kr 75 per dag. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. Fradraget inngår i minstefradraget.

§ 1–3–7. Fradrag for småutgifter

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og som krever fradrag for faktiske kostnader til kost, gis i tillegg fradrag for «småutgifter» (kostnad til telefon, avis o.l.) med kr 40 per døgn. Det samme gjelder sjøfolk som anses å bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, og som har helt eller delvis fri kost eller hyretillegg.

§ 1–3–8. Langtransportsjåfører – fradrag for merkostnader til kost i utlandet

For langtransportsjåfører på turer i utlandet settes merkostnadene til kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter.

§ 1–3–9. Beregning av antall fraværsdøgn

Fradragene ovenfor beregnes på grunnlag av følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri	280 dager
Fri annenhver lørdag	255 dager
Fri hver lørdag	240 dager

Det er forutsatt hjemreise hver uke. Hvis dette ikke er tilfelle, må antall fraværsdøgn forhøyes.

Reiser mellom hjem og fast arbeidssted

§ 1–3–10. Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendleres besøksreiser til hjemmet

For samlet reiselengde i året opp til 35.000 km, settes fradraget til kr 1,40 per km.

For samlet reiselengde over 35.000 km settes fradraget til kr 0,70 per km.

Forskjellige arbeidskostnader mv.

Nedenfor følger fradragssatser til bruk for arbeidstakere som har kostnader som overstiger minstefradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstefradraget, inngår kostnadene i minstefradraget.

§ 1–3–20. Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke

For bil som ikke lignes som yrkesbil, gis fradrag for bruk i yrket med kr 3,00 per km (arbeidssted i Tromsø kr 3,05).

For andre framkomstmidler gis fradrag etter satsene i § 1–2–6, nest siste avsnitt.

§ 1–3–21. Fradragssats for redskaps- og verkøyhold for bygningsarbeidere

Når bygningsarbeidere selv må holde verkøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, settes fradraget for håndverktøy til kr 2.000 per år.

§ 1–3–22. Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved likningen med kr 2.000 per år.

§ 1–3–23. Fradrag for faglitteratur

Når vilkårene for fradrag er oppfylt, gis fradrag med inntil kr 1.350 per år uten nærmere spesifisering.

§ 1–3–24. Spesielle fradragssatser for journalister mv.

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas uten spesifisering til fradrag med inntil kr 1.350 i inntektsåret. Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 250. Når kostnadene til reise i yrket ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2.000 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

§ 1–3–25. Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet som ledd i inntektsgivende arbeid, gis det fradrag med kr 6 per deltaker per møte til dekning av kostnadene til strøm, fyring, rengjøring, slitasje o.l.

§ 1–3–26. Skjønnsmessig fradrag for bruk av hjemmekontor

I de tilfelle fradrag for hjemmekontor kan godtas, og opplysninger om fordeling av leieverdi eller areal ikke foreligger, settes fradraget til kr 1.350.

Andre kostnader

§ 1–3–30. Fradrag for kostnader til doktormiddag

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. inntil kr 16.000, begrenset til kr 800 per kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

Barnepassere

§ 1–3–40. Fradragssats for barnepassere

Den som passer andres barn i eget hjem, herunder driver familiebarnehage som næringsvirksomhet i eget hjem, kan istedenfor fradrag for faktiske kostnader, kreve standardfradrag. Standardfradraget skal utgjøre 50 prosent av vederlaget for barnepass eller høyst kr 700 per måned for hvert barn til dekning av kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv. Har skattyter valgt standardfradrag, er valget bindende for de neste 5 inntektsår såfremt forholdene ikke endres vesentlig.

Kapittel 2. Innenfor virksomhet

§ 2–1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt nedenfor eller i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4–1.

§ 2–1–1. Faste eiendommer

Her inngår forretningseiendommer, jordbrukseiendommer, hotell-, losji- og bevertningsbygg, industri-, kontor- og lagerbygg, tomtearealer mv.

For slike eiendommer skal det ikke foretas noen generell endring av likningsverdiene per 1. januar 2004. Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere likningsverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Har en eiendom steget i verdi fra 1. januar 2003 pga. vesentlige påkostninger mv., kan likningsverdien alltid økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er blitt kjent for likningsmyndighetene på senere tidspunkt.

Likningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

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

§ 2–1–2. Driftsløsøre

Formuesverdien for driftsløsøre settes til den likningsmessig nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Er saldoen negativ, settes formuesverdien til kr 0. Positiv saldoverdi reduseres dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi.

Fast teknisk utstyr kan formueslignes sammen med driftsbygningene selv om utstyret etter avskrivningsreglene inngår på saldogruppen «driftsløsøre». Forutsetningen er at det kan dokumenteres at saldoverdien (totalt på næringens saldogruppe d) slik den fremgår av regnskapet, er høyere enn antatt salgsverdi av driftsmidlene i saldogruppe d, eksklusiv verdien av det faste tekniske utstyret.

§ 2–1–3. Innkjøpt varelager

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien, jf. skatteloven § 14–5 annet ledd, bokstav a.

§ 2–1–4. Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.

a) Skip – med kjent kostpris

Verdsettingsreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boliggrigger, fiskefartøyer, taubåter mv. (jf. Ot.prp.nr.1 (1997–1998) punkt 6.4).

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 prosent av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 prosent. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

Leveringsår:

År 1	85 prosent av kostpris
År 2	72 prosent av kostpris
År 3	61 prosent av kostpris
År 4	52 prosent av kostpris
År 5	44 prosent av kostpris
År 6	37 prosent av kostpris
År 7	31 prosent av kostpris
År 8	26 prosent av kostpris
År 9	22 prosent av kostpris
År 10	19 prosent av kostpris
År 11	16 prosent av kostpris
År 12	14 prosent av kostpris
År 13	12 prosent av kostpris
År 14	10 prosent av kostpris
År 15	10 prosent av kostpris

Skip levert i 1988 eller tidligere, verdsettes til 10 prosent av kostpris. Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdi, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4–1 første ledd. Med «salgsverdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

Selv om et skip skifter eier, skal skipets kostpris som nytt legges til grunn for beregningen.

b) Skip – med ukjent kostpris

Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 prosent av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 prosent årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdigbygd. Restverdien blir stående videre som formuesverdi.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4–1 første ledd. Med «salgsverdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

c) Påkostninger

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger over 20 prosent av skipets kostpris som nytt eller brukt anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 prosent i år 1 med en årlig reduksjon på 15 prosent av gjenværende verdi i 15 år. Verdien kan ikke settes lavere enn 10 prosent av påkostningens kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. § 2–1–4 a.

Formuesverdien av det «opprinnelige» skipet må reduseres med eventuell forholdsmessig verdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 prosent av skipets kostpris vil ikke bli gjenstand for særskilt verdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20-prosentgrensen.

d) Kontrakter

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 prosent av kontraktsprisen.

§ 2–1–5. Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de likningsmessige formuesverdier

I foretak hvor det fastsettes personinntekt etter skattelovens kapittel 12, skal det for beregningsåret

foretas en samordning av verdiene på eiendelene ved formueslikningen og eiendelenes utgående verdi i kapitalavkastningsgrunnlaget, dersom de utgående verdier er fastsatt til:

- regnskapsmessig verdi, eller til
- andel av forsikringsverdi per 31. desember 1990, eller
- etter takst eller avtale som erstatter takst,

og den fastsatte verdi overstiger den formuesverdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn per 1. januar 2004. Dersom verdiene som er lagt til grunn ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget, overstiger den verdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn per 1. januar 2004, legges denne høyere verdi til grunn ved formueslikningen dersom skattyter ikke kan påvise en lavere faktisk verdi. Verdien ved formueslikningen settes ikke høyere enn høyeste lovlige verdi etter skatteloven kapittel 4.

Formuesverdien av skog kan ikke settes høyere enn takstverdi utarbeidet etter retningslinjene i skatteloven § 4–11 (2).

For varelager skal det ikke skje noen form for oppskrivning, da formuesverdien følger verdien i skatteloven § 14–5 annet ledd.

Formuesverdien for oppdrettsfisk i oppdrettsnæringen settes til 65 prosent av tilvirkningsverdien, jf. § 3–1–3 g. Nyttens imidlertid en høyere verdi som kapitalavkastningsgrunnlag, vil samme beløp måtte legges til grunn som formuesverdi. Verdien kan imidlertid ikke settes høyere enn hva som følger av skatteloven § 4–17, jf. § 14–5 annet ledd, dvs. full tilvirkningsverdi.

Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer

Det gjelder særskilte regler for samordning av kapitalavkastningsgrunnlaget og likningsmessig formuesverdi ved beregning av formuesverdier av ikke-børsnoterte aksjer. Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 4–12–2 (5) om formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer, skal kapitalavkastningsgrunnlaget og likningsmessig formuesverdi samordnes uansett hvilken verdsettelsesmetode som er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget. Ved beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer skal verdiene som er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget, regnes som formuesverdi dersom denne er høyere enn likningsverdien. Verdien ved formueslikningen settes likevel ikke høyere enn omsetningsverdi.

§ 2–2. Inntektssatser

§ 2–2–1. Boligbyggelag – avkastningsprosent

Boligbyggelag skal ilignes skatt på avkastningen av lagets formue, jf. skatteloven § 10–51. Avkastningsprosenten som skal nyttes, er satt til 3,5 prosent. Formuesavkastningen kan ikke settes høyere enn det faktiske overskuddet, beregnet etter skattelovens ordinære regler.

§ 2–3. Fradragssatser

Hvis ikke annet er bestemt nedenfor, gis regnskapspliktige skattytere fradrag etter faktiske kostnader, dokumentert ved bilag.

§ 2–3–1. Fradrag for småutgifter ved yrkesopphold utenfor hjemmet

I tillegg til dokumenterte kostnader til kost, kan det kreves fradrag for småutgifter som skattyter har ved opphold utenfor hjemmet pga yrkesreise, med kr 40 per døgn.

§ 2–3–2. Kostnader til losji og kost til ansatte som ikke er fastsatt etter tariff

Satsene er oppført under § 1–2–17» Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff».

§ 2–3–3. Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole

Normalsatser for arbeid utført av barn:

Alder	1.1.–31.3.2003 Timesats	1.4.–31.12.2003 Timesats
17 år	kr 79	kr 81
16 år	kr 76	kr 78
15 år	kr 66	kr 68
14 år	kr 58	kr 60
13 år	kr 52	kr 54

Det kan bare unntaksvis bli tale om å fradragføre lønn til egne barn under 13 år.

For barn mellom 13 og 16 år er timesatsene redusert skjønsmessig i forhold til satsene for barn i alderen 16–18 år. Eventuell overgang til høyere sats gjelder fra og med den måneden vedkommende fyller år.

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som betaling for arbeid.

I tillegg til vanlig lønns- og trekkoppgave skal skjemaet «Særskilt oppgave over lønn og annen godtgjørelse til ektefelle og barn» (RF-1160) fylles ut, og leveres sammen med selvangivelsen.

§ 2–3–4. Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten

For campingvogn, som er anskaffet til privat bruk, som også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte i eierens virksomhet, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i virksomheten. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 90 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 prosent av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

§ 2–3–5. Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet

Der skattyter benytter egne private formuesobjekter i virksomhet, gis fradrag etter samme satser som for lønnstakere, se kapittel 1.

a) Bruk av privat bil/båt i virksomheten

Satsene er oppført under § 1–3–20, ev. § 1–2–6, nest siste avsnitt.

b) Campingvogn brukt av eieren til overnatting – i egen virksomhet

Satsen er oppført under § 1–3–1.

c) Bruk av eget hjem til møte- og kursvirksomhet

Satsen er oppført under § 1–3–25.

d) Bruk av hjemmekontor

Satsen er oppført under § 1–3–26.

§ 2–3–6. Avgrensning av representasjonskostnader – kostnader til bevertning

Frdrag for kostnader til servering utenfor virksomhetens lokaler kan ikke overstige kr 300 per person.

§ 2–3–7. Kostnader til sjøhyre for lottfiskere (ikke regnskapspliktige) som ikke har krav på minstefradrag

Foreligger ikke dokumentasjon, kan fradrag for kostnad til sjøhyre godtas med inntil kr 2000 for helårsfiskere og kr 1350 for sesongfiskere.

Kapittel 3. Spesielle verdsettingsregler og -satser for primærnæringene

§ 3–1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt nedenfor eller foran i denne forskrift, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4–1.

§ 3–1–1. Skogbrukseiendommer

Formuesverdien på skog skal settes til avkastningsverdien, jf. skatteloven § 4–11, annet ledd.

Fastsettelsen av formuesverdiene på skog er hjemlet i likningsloven § 7–1, nr. 3 og i forskrift gitt av Skattedirektoratet 14. november 1989 nr. 1211 etter delegeringsvedtak av 22. januar 1982 nr. 1998. I punkt 9.4 i forskriften er det uttrykt at revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

For inntektsåret 2003 skal skogverdiene beholdes uendret på samme nivå som for 2002.

§ 3–1–2. Jordbrukseiendommer

Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4–11 første ledd. Om fastsettelsen av formuesverdien, se kapittel 2, § 2–1–1 «Faste eiendommer».

For driftsløsøre vises til § 2–1–2.

§ 3–1–3. Varelager, buskap og oppdrettsfisk

Varebeholdning settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for egentilvirkede varer, jf. skatteloven § 14–5 annet ledd, bokstav a. Som tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn.

A) Buskap

Reglene om verdsetting av buskap er gitt i § 4 i forskrift til ligningsloven «Regnskapsforskrifter for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk» fastsatt av Skattedirektoratet 5. mars 1984 nr. 1256.

1) *Storfe*

	Ordinære satser	Satser for Jersey-rasen	I prosent av voksne dyr
Kyr tilført i året (har kalvet)	kr 4.000	kr 3.000	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	kr 2.800	kr 2.100	70
Kviger under 12 måneder	kr 1.200	kr 900	30
Okser over 12 måneder	kr 2.800	kr 2.100	70
Okser under 12 måneder	kr 1.200	kr 900	30

2) *Griser*

	Ordinære satser	I prosent av voksne dyr
Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder)	kr 1.400	
Slakteferdige griser	kr 900	100
Slaktegriser ca. 4 måneder .	kr 700	80
Slaktegriser ca. 3 måneder .	kr 550	60
Smågriser ca. 2 måneder	kr 360	40
Smågriser under 2 måneder	kr 180	20

3) *Småfe*

	Ordinære satser	I prosent av voksne dyr
Sauer tilført i året (over 12 måneder)	kr 350	
Sauer under 12 måneder	kr 210	60
Geiter tilført i året (over 9 måneder)	kr 200	
Geiter under 9 måneder	kr 60	30

4) *Fjørfe*

Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 14–5–3 skal verpehøner og kyllinger verdsettes til slakteverdi. Slakteverdien settes til:

Verpehøner per stk.	kr 4
Kyllinger per stk.	kr 4

Satsene for verdsetting av avlsdyr av gjess, kalkuner og ender av eget oppal, og/eller innkjøpte, fastsettes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til:

Gjess, kalkuner per stk.	kr 80
Ender per stk.	kr 50

Innkjøpte dyr (kyllinger) til oppføring skal settes til innkjøpsprisen med tillegg av medgåtte førkostnader mv. fram til årsskiftet.

5) *Pelsdyr*

Satsene nedenfor skal nyttes ved fastsettelsen av formuesverdier på levende dyr og usolgte skinn. Disse satsene har ingen betydning for inntektslikningen av enmannsforetak og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 8–1 første ledd, bokstav a. For aksjeselskaper skal satsene også nyttes ved inntektslikningen.

Sølvrev	kr 220
Blårev og annen rev	kr 190
Mink	kr 90
Ilder	kr 50

6) *Hester**Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galopp-sport*

Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galopp-sport føres opp med antatt salgsverdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 15.000. Denne verdi økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 2003, vil måtte verdsettes til minst kr 35.000. For svært gode hester settes formuesverdien til 15 prosent av forsikringssummen, hvis dette beløpet er høyere enn satsene ovenfor. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsverdi.

Andre hester

Hester av eget oppal, fastsettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

	Fjording	Dølahest
Hester inntil 1 år	kr 1.000	kr 1.400
Hester inntil 2 år	kr 2.500	kr 3.500
Hester inntil 3 år	kr 4.000	kr 5.600
Hester over 3 år	kr 5.000	kr 7.000

7) Andre dyr

Formuessatsene for rein er fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 4–11, tredje ledd. Satsene har ingen betydning for inntektsansettelsen, jf. skatteloven § 8–1, første ledd, bokstav a.

Rein over 1 år	kr 500
Rein under 1 år (fjorårskalver)	kr 250
Bifolk (uten kube)	kr 220
Kaniner	kr 30

B) Korn

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Mathvete	kr 1,00
Fôrhvete	kr 1,00
Matrug	kr 0,90
Fôrrug	kr 0,90
Rughvete	kr 0,90
Bygg	kr 0,85
Havre	kr 0,75
Oljefrø	kr 2,00
Erter	kr 1,20

C) Poteter

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Matpoteter	kr 0,80
Fabrikkpoteter	kr 0,50

D) Avlingslager til oppfôring på egen buskap

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Høy	kr 0,60
Halm, ubehandlet	kr 0,25
Halm, ammoniakkbehandlet	kr 0,45
Kålrot	kr 0,10
Grassilo	kr 0,15
Bygggrøpp	kr 1,00
Havregrøpp	kr 1,00

Tilvirkningsverdien på andre fôrmidler settes til kr 1,- per fôrenhet.

E) Lager av skogsvirke (som ikke er levert)

Tilvirkningsverdien settes til kostnadene ved hogst, kjøring mv. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

F) Annet varelager for salg

Salgsprodukter verdsettes til ca. 40 prosent av netto salgsverdi.

Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 prosent av netto salgsverdi ved engrossalg.

G) Oppdrettsfisk, skjell mv.

På grunn av risikoen for sykdom, skade, svinn etc. settes verdien på oppdrettsfisk og skjell til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av yngel/smolt/settefisk, til fôr og til leid arbeid.

Beholdning av blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

§ 3–2. Inntektssatser

§ 3–2–1. Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8–1

a) Melk per årsgeit	300 kg
b) Ull per voksen sau	3,5 kg
c) Ull per lam	1,5 kg
d) Egg per høne	14 kg
e) Honning per kube	20 kg

§ 3–2–2. Priser per kilo/liter på produkter uttatt til husholdning og føderåd

a) Poteter	kr 2
b) Melk	kr 3
c) Okse	kr 30
d) Kvige	kr 28
e) Ku	kr 26
f) Kalv	kr 30
g) Lam	kr 36
h) Sau	kr 16
i) Geit/kje	
Kje	kr 14
Geit	kr 10
j) Svin	
Gris	kr 21
Purker	kr 17
k) Rein	kr 48
l) Fjørfe	
Høner, pris per stk.	kr 4
Kalkun, pr. kg	kr 15
And, pr. kg	kr 25
Kylling, pr. kg	kr 13
m) Ull	kr 40
n) Honning	kr 40
o) Egg	kr 11

§ 3–2–3. Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk

a) Verdien av uttatt melk per husstandsmedlem: kr 480 per år.

For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.

b) Verdien av uttatte poteter per husstandsmedlem: kr 140 per år.

For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve.

c) Ikke regnskapspliktige lottakeres uttak av fisk per husstandsmedlem: Kr 600 per år.

Satsen reduseres med 50 prosent for barn under 10 år.

§ 3–2–4. Brutto leieverdi av bolig på gårdsbruk

Hvis ikke annet fremgår nedenfor, skal brutto leieverdi av bolig på gårdsbruk (herunder kårbolig) for inntektsåret 2003 reduseres med 5 prosent i forhold til leieverdien for 2002.

Bruttoverdien av bolig på gårdsbruk (herunder kårbolig) skal settes til hva det vil koste å leie tilsvarende bolig i vedkommende distrikt. Hvis det ikke er noe reelt leiemarked i distriktet, må utleieverdien fastsettes ved skjønn. Dersom bolig på gårdsbruk er påkostet i løpet av inntektsåret, kan bruttoverdien likevel holdes uendret eller heves dersom dette er nødvendig for å komme opp til et passende nivå, når det tas hensyn til reduksjonen på 5 prosent. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er kommet til likningsmyndighetenes kunnskap senere.

§ 3–2–5. Fordel ved nettolikning av egen utnyttet jaktrett

Når den som disponerer en jaktrett selv har utnyttet denne, skal nettofordelen pr. felte dyr ved likningen settes lik satsene som er gjengitt nedenfor:

Elgku	kr 3.500
Elgokse	kr 4.500
Elgkalv	kr 1.700
Reinsdyr (voksen)	kr 1.000
Hjort (voksen)	kr 1.700

§ 3–2–6. Verdi av eget brensel

Skattedirektoratet fastsetter ikke landsdekkende normer for verdi av eget brensel i 2003, da det må

foretas en totalvurdering i hvert enkelt tilfelle, der strømforbruk til privat bruk og eventuelt bruk av annet brensel må trekkes inn.

§ 3–2–7. Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen

Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 11.000 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galoppport, settes uttaket til kr 7.800 og for ponnyer til kr 5.000. Satsene reduseres skjønnsmessig for fôll og unghester.

§ 3–2–8. Definisjon av «tre normalårsverk» i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 12–20–1 (2) bokstav c og d

Personinntekt kan beregnes under ett for jord-/skogbruk og bestemte virksomheter nevnt i forskriften, når samlet årlig virksomhet ikke overstiger tre normalårsverk – dvs. 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer.

§ 3–3. Fradragssatser

§ 3–3–1. Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme

Drives gårdsturisme, der turister deltar i familiens måltider, kan det gis fradrag for kost tilsvarende satsene i § 1–2–17 med et tillegg på 30 prosent. Det kan i stedet kreves fradrag for dokumenterte kostnader.

§ 3–3–2. Kostnader til kost mv. for ikke regnskapspliktige lottfiskere

Ikke regnskapspliktige lottakere som ikke tar del i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostnader til kost og (i tillegg) for «småutgifter» (kostnader til telefon, avis o.l.) med kr 40 per døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgifter, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnnet kan nyttes en sats på kr 75 per dag.

§ 3–3–3. Kostnader ved bruttolikning av egen utnyttet jaktrett

Kostnader til gevær, ammunisjon, mv. kan bare føres til fradrag med inntil kr 2000.

Vedlegg 1. Regulativ for reiser i utlandet for statens regning/satser for nattillegg og kostgodtgjørelse med virkning for inntektsåret 2003

Verdensdel/land	Nattillegg	Nattillegg Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj. Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj.
Afrika:				
Algerie	700		520	
Angola	1230		1050	
Benin	1030		370	
Botswana	610	700	330	380
Egypt	1030		470	
Elfenbenskysten	1450		550	
Etiopia	1040		280	
Gabon	800		680	
Gambia	470		200	
Ghana	940		280	
Guinea	750		250	
Kamerun	1160		380	
Kenya	1360		360	
Lesotho	500	620	200	250
Liberia	710		380	
Libya	400		440	
Madagaskar	690		190	
Malawi	830		350	
Mali	500		310	
Marokko	1050		500	
Mauritius	820		450	
Mosambik	750		340	
Namibia	500	620	220	270
Nigeria	1740		630	
Senegal	830		450	
Seychellene	1280		600	
Sudan	740		340	
Swaziland	700	860	200	280
Sør-Afrikarepublikken	820	1000	280	420
Cape Town	1400	370	420	
Tanzania	1070		240	
Togo	730		400	
Tunisia	1080		400	
Uganda	980		290	
Zambia	800		270	
Zimbabwe	1200		900	
Øvrige områder	830		500	
Amerika:				
Antigua og Barbuda	1210		1000	
Argentina	1500		280	
Bahamas	1250		540	
Barbados	1310		920	
Bermuda (Br)	1430		600	
Bolivia	680		190	
Brasil	830		260	
Saõ Paulo	1130		270	
Canada	1350		470	

Verdensdel/land	Natt tillegg	Natt tillegg	Kostgodtgj.	Kostgodtgj.
		Endret sats pr. 1. juli	Endret sats pr. 1. juli	
Chile	900		340	
Colombia	950		270	
Costa Rica	980		460	
Cuba	830		650	
Den dominikanske rep.	950		490	
Dominica	800		500	
Equador	730		390	
Guatemala	790		430	
Guyana	760		450	
Haiti	1000		400	
Jamaica	1130		400	
Mexico	1220		790	
Nederlandske Antiller	1000		590	
Nicaragua	910		410	
Panama	780		510	
Paraguay	900		200	
Peru	970		800	
Puerto Rico	1090		300	
St. Kitts-Nevis	1200		1120	
St. Lucia	1950		1000	
St. Vincent	2000		1480	
Surinam	650		200	
Trinidad og Tobago	1100		530	
Uruguay	750		200	
USA	1420		670	
New York	1900		730	
Washington D.C.	1830		1080	
Venezuela	1090		840	
Øvrige områder	830		450	
Asia:				
Armenia	750		460	
Aserbajdsjan	1630		630	
Bahrain	1100		550	
Bangladesh	1200		400	
Brunei	760		350	
Burma (Myanmar)	1250		680	
Filippinene	2000		550	
Forente Arabiske Emirater	1400		550	
Georgia (egen sats fra 1. mars)	1360		480	
India	1500		400	
Indonesia	1580		700	
Irak	420		650	
Iran	1050		400	
Israel	1850		920	
Japan	1700		1050	
Osaka	1700		1350	
Tokyo	1900		1150	
Jordan	910		400	
Kambodia	1350		570	
Kina	1350		580	
Hong Kong	1700		850	

Verdensdel/land	Natt tillegg	Natt tillegg Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj. Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj.
Macau	1450		680	
Kuwait	1300		550	
Kypros	1570		550	
Laos	570		250	
Libanon	1480		960	
Malaysia	1600		580	
Maldivene	650		790	
Nepal	670		250	
Oman	1200		480	
Pakistan	1200		330	
Qatar	1040		480	
Saudi-Arabia	1040		650	
Singapore	1110		750	
Sri Lanka	540		260	
Syria	1350		600	
Sør-Korea	1150	1200	630	700
Seoul (ny)		1300		750
Taiwan	930		530	
Thailand	1500		730	
Tyrkia	1680		310	
Istanbul	1980		600	
Vietnam	1090		350	
Yemen	1450		580	
Øst-Timor	1050		630	
Øvrige områder	780		480	
Australia/Oceania:				
Australia	1480		680	
Fiji	840		280	
New Zealand	1250		430	
Papua New Guinea	830		260	
Øvrige områder	800		430	
Europa:				
Albania	1050		340	
Belgia	1080		720	
Brussel	1280		770	
Bosnia-Herzegovina	600		320	
Bulgaria	1200		400	
Danmark	1250		630	
Estland	1160		500	
Finland	1390		530	
Frankrike	980		590	
Paris	1440		720	
Hellas	1620		680	
Hviterussland	600		620	
Irland	1400		640	
Island	1250		660	
Italia	1150		680	
Milano	1250		870	
Roma	1250		700	
Kroatia	1100		900	
Latvia	830		480	

Verdensdel/land	Nattillegg	Nattillegg Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj. Endret sats pr. 1. juli	Kostgodtgj.
Liechtenstein	1000		910	
Litauen	1080		380	
Luxembourg	1490		700	
Makedonia	900		290	
Malta	1020		510	
Moldova	1010		350	
Monaco	750		530	
Nederland	1100		640	
Amsterdam	1400		660	
den Haag	1250		640	
Polen	1050		470	
Portugal	900		510	
Romania	1400		410	
Russland	650		450	
Moskva	1150		900	
St. Petersburg	1300		570	
Serbia og Montenegro	1030		340	
Slovakia	950		300	
Slovenia	790		750	
Spania	750		610	
Barcelona	1070		800	
Madrid	1370		850	
Storbritannia	1300		660	
London	1350		1050	
Sveits	1080		640	
Genève	1300		650	
Zürich	1300		690	
Sverige	1350		550	
Tsjekkiske republikk	1260		450	
Tyskland	1100		680	
Berlin	1140		710	
Düsseldorf	1100		690	
Ukraina	1200		730	
Ungarn	1200		650	
Østerrike	1060		600	

For følgende områder/land i Europa fastsettes administrativt disse satser

Andorra:	som for Spania	Nord-Irland:	som for Storbritannia
Færøyene:	som for Danmark	San Marino:	som for Italia
Gibraltar:	som for Storbritannia	Vatikanstaten:	som for Roma
Grønland:	som for Danmark	Åland:	som for Finland
Guernsey (inkl. Alderney og Sark):	som for Storbritannia		
Jersey:	som for Storbritannia		
Kanariøyene:	som for Spania		
Madeira:	som for Portugal		
Man:	som for Storbritannia		

I følgende byer kan nattillegget overskrides med inntil 75 prosent av gjeldende sats uten å innhente forhåndstillatelse:

Afrika:	
Cape Town, Nairobi	
Amerika:	
Mexico by, New York by, Sao Paulo, Santiago de Chile, Washington DC	

Asia:

Hong Kong, Osaka, Tokyo

Europa:

Amsterdam, Athen, Barcelona, Berlin, Brüssel, Düsseldorf, Genève, den Haag, Helsingfors, København, Madrid, Moskva, München, Paris, Praha, Salzburg, Stockholm, Valencia, Wien og Zürich

Kostnadene må legitimeres.

Vedlegg 2. Div. satser

Statens særavtale for kostgodtgjørelse (innenlandsreiser), gjeldende for 2003:

Kostgodtgjørelse for dagsreiser på mer enn 15 km:

For reiser inntil 5 timer: kr 140,-
(legitimert)

For reiser fra og med 5 timer
inntil 9 timer: kr 140,-
For reiser fra og med 9 timer
inntil 12 timer: kr 200,-
For reiser over 12 timer: kr 320,-

Kostgodtgjørelse ved overnatting på reiser på mer enn 15 km:

For reiser fra og med 8 timer og
inntil 12 timer: kr 250,-
For reiser fra og med 12 timer: kr 460,-

Satser for bruk av egen bil etter statens særavtale, gjeldende for 2003:

For inntil 9000 km i kalenderåret: kr 3,00 per km.
Over 9000 km i kalenderåret: kr 2,40 per km.

For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø: kr 0,05 per km i tillegg til satsene over.

For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,70 per km.

Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,50 per km.

Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,50 per km per arbeidstaker.

Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av andre egne framkomstmidler etter statens særavtale fra 1. april 2002:

Motorsykkel over 125 ccm:	kr 2,45 per km.
Moped og motorsykkel opp til og med 125 ccm:	kr 1,35 per km.
Snøscooter:	kr 6,10 per km.
Båt med motor fra og med 50 hk:	kr 6,00 per km.
Båt med motor inntil 50 hk:	kr 3,10 per km.
Andre framkomstmidler:	kr 1,00 per km.

Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2004 etter lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister

Fastsatt av Skattedirektoratet 17. desember 2003 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (*ligningsloven*) § 7–1 og delegeringsvedtak av 22. januar 1982 nr. 1998.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

1.0 Fradragposter

1.1 Fradrag for utgifter til kost

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til kost i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med følgende satser:

- Kr 460 pr. døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell.
- Kr 385 pr. døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell og får fradrag for utgifter til losji inkl. frokost eller disse utgiftene refunderes etter regning.
- Kr 250 pr. døgn når det sannsynliggjøres at artisten mv. har bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- Kr 165 pr. døgn når artisten har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemuligheter, eller han ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg i forbindelse med arrangementet.

1.2 Fradrag for utgifter til bruk av eget transportmiddel

1.2.1 Fradragssatser for bruk av bil

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til transport med eget transportmiddel i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med kr 3,00 pr. km.

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

§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.

annet ledd

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For velledige og allmenntilgynnlige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 4–20 Fribeløp i kontanter og privat innbo m.v.

første ledd

Personlig skattyters formue i

a. kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner,

(Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

b. privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

fjerde ledd

Frdrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 6 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003. Samtidig opphørte samordningen med fradraget for betalt fagforeningskontingent.)

§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

tredje ledd

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyters eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

Sjette ledd

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 36.000 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradraggrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 36.000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61.500 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fra-

draget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensen i første punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2001. Beløpsgrensen i tredje punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003).

Syvende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av reineier som har drevet reindriftsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

Åttende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelingen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 250 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 250 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

Niende ledd

Frdrag etter § 8–1 sjette, sjuende eller åttende ledd kan til sammen ikke overskride 61 500 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere annet ledd

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

§ 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:

- a) Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.
- b) Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.
- (2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.
- (3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn

15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk

femte ledd

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 14–83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8–1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

§ 16–40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift. (2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

a) Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

b) Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

Forskrifter til skatteloven

Forskrift 1999–11–19 nr. 1158 forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

§ 6–50–3. Krav til regnskap, revisjon, maskinell innberetning og registrering i Enhetsregisteret

(1) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal føre ett samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor, og vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6–50 første ledd. Kravet til revisjon gjelder bare hvis summen av de mottatte gaver overstiger 10 000 kroner i året.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2000.)

§ 10–11–1. Samvirkeforetak – unntak fra skatteplikt

Mottatt rente av andelskapital i samvirkeforetak regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil 100 kroner. Mottatt rente som nevnt i første punktum gir ikke rett til fradrag for godtgjørelse etter skatteloven § 10–12. Dersom beløpet overstiger 100 kroner, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 10–34–14. Melding om utbytte, beregnet godtgjørelse mv.

Selskap eller foretak som nevnt i § 10–34–10 som i løpet av inntektsåret har utdelt utbytte, jf. skatteloven § 10–11 annet ledd, skal gi mottaker av utbyttet melding om beregnet godtgjørelse, jf. skatteloven § 10–12. Meldingen skal inneholde selskapets/fo-

retakets navn og organisasjonsnummer, utbytte som gir rett til godtgjørelse og godtgjørelsens størrelse. Gir utbytte ikke rett til fradrag i utlignet skatt for godtgjørelse skal dette nevnes særskilt. Bestemmelsen i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond, jf. skatteloven § 10–12 annet ledd tredje punktum og når utbetalt rente fra samvirkeforetak ikke er høyere enn 100 kroner, jf. § 10–11–1.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–62–2. Avskrivningssatser

annet ledd

Dersom driftsmidlet har inntaksverdi lavere enn 15 000 kroner, kan inntaksverdien føres til fradrag i inntektsåret.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 16–40–5. Definisjon av små og mellomstore bedrifter (SMB)

første ledd

Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 20 prosent av kostnader til

forsknings- og utviklingsprosjekt dersom virksomheten oppfyller følgende vilkår:

- a. virksomheten har færre enn 250 ansatte,
- b. virksomheten har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 40 millioner euro, eller en årlig balansesum som ikke overstiger 27 millioner euro, og
- c. oppfyller kravet til uavhengighet som nevnt i annet ledd.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

Lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

§ 6 annet ledd

Det kan ikke fremsettes krav om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner.

