



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2007–2008)

Skatte- og avgiftsopplegget 2008 –
lovendringer

Innhold

1	Innledning	11	3.4.3.4	Forbudet mot lån og sikkerhets- stillelse	23
2	Endringer i lovbestemte beløps- grenser mv.	13	3.4.3.5	Personinntekt	23
2.1	Fradrag for fagforeningskontin- gent	13	3.4.3.6	Konsernbidrag	23
2.2	Økt grense for betaling av arbeids- giveravgift og lønnsoppgaveplikt i frivillige organisasjoner	13	3.4.3.7	Innløsning av enkeltaksje	23
2.3	Jordbruksfradraget	13	3.4.3.8	Korreksjonsinntekt	24
2.3.1	Innledning	13	3.4.4	Strategisk og kommersiell ledelse og annen tilknyttet virksomhet	25
2.3.2	Departementets vurderinger og forslag	13	3.4.4.1	Generelt	25
2.4	Særskilt inntektsfradrag for skifer- drivere i Finnmark og Nord-Troms	14	3.4.4.2	Krav til strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge	26
2.4.1	Innledning	14	3.4.5	Taubåter	26
2.4.2	Gjeldende rett	14	3.4.6	Uttreden av rederiskatteordningen	26
2.4.3	Departementets vurdering og for- slag	14	3.4.6.1	Innledning	26
2.4.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	14	3.4.6.2	Uttreden ved brudd på vilkårene i skatteloven §§ 8–11 til 8–13	26
3	Endringer i rederiskatteord- ningen	15	3.4.6.3	Uttreden ved likvidasjon	27
3.1	Innledning og sammendrag	15	3.4.6.4	Uttreden oppgjør	27
3.2	Bakgrunn	16	3.4.6.5	Reinvesteringsfrist mv.	28
3.3	Gjeldende rett.....	17	3.4.6.6	Konsernbidrag	28
3.4	Departementets vurderinger	18	3.4.7	Overgangsregler	29
3.4.1	Innledning	18	3.4.7.1	Innledning	29
3.4.2	Inntreden i rederiskatteordningen	19	3.4.7.2	Inntektsoppgjør ved overgang fra gjeldende til ny rederiskatteord- ning	29
3.4.2.1	Innledning	19	3.4.7.3	Verdsettelse av driftsmidler, og andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper ved inntektsoppgjøret ved overgang til ny ordning	29
3.4.2.2	Vilkår for inntreden	19	3.4.7.4	Fond for miljøtiltak mv.	30
3.4.2.3	Inntredenbeskatning	19	3.4.7.5	Framførbart underskudd	31
3.4.2.4	Nærmere om gjennomføringen av inntektsoppgjøret ved inntreden	20	3.4.7.6	Korreksjonsinntekt	31
3.4.2.5	Overføring av fartøy, andel eller aksje til selskap innenfor rederi- skatteordningen	21	3.4.7.7	Gjenværende skattekreditter opp- bygd i den gjeldende rederiskatte- ordningen	32
3.4.3	Beskatningen innenfor en ny re- deriskatteordning med endelig skattefritak	22	3.4.7.8	Overgangsregel om inntredenbe- skatningen for ordinært beskatte- de selskaper som trer inn i rederi- skatteordningen i 2007 og 2008	33
3.4.3.1	Innledning	22	3.4.7.9	Forholdet til tidligere stortingsbe- handling og til Grunnloven	33
3.4.3.2	Konto for skattlagt inntekt og ut- deling av utbytte	22	3.4.8	Selskapets aksept ved overgang til ny rederiskatteordning	37
3.4.3.3	Gevinst- og tapskonto innenfor ordningen	22	3.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	37
			3.6	Ikrafttredelse mv.	37

4	Skattemessig behandling av fri bolig i utlandet	38	8.6	Ikrafttredelse	46
4.1	Innledning	38	9	Endret verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond ved formuesskatteligningen	47
4.2	Gjeldende rett	38	9.1	Innledning og sammendrag	47
4.3	Departementets vurdering og forslag	38	9.2	Gjeldende rett	47
4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	39	9.3	Departementets vurderinger og forslag	47
4.5	Ikrafttredelse	39	9.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	47
5	Skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig	40	9.5	Ikrafttredelse	48
5.1	Innledning og sammendrag	40	10	Endringer i 80-prosentregelen og skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1	49
5.2	Gjeldende rett	40	10.1	Innledning	49
5.3	Departementets vurderinger og forslag	40	10.2	Gjeldende rett	49
5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	41	10.3	Departementets vurderinger og forslag	49
5.5	Ikrafttredelse	41	11	Endring av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som følge av endring av ligning	51
6	Fordeling av kunstneres inntekt etter skatteloven § 14-80	42	11.1	Innledning	51
7	Innføring av dokumentasjonskrav for utgifter på tjenestereiser mv.	43	11.2	Gjeldende rett	51
7.1	Bakgrunn	43	11.3	Departementets vurderinger og forslag	51
7.2	Gjeldende rett	43	12	Korrigeringsregler av aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som følge av ikke mottatt utbytte	53
7.3	Departementets vurderinger og forslag	43	12.1	Innledning og sammendrag	53
7.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	44	12.2	Gjeldende rett	53
7.4.1	Administrative konsekvenser	44	12.3	Departementets vurderinger og forslag	53
7.4.2	Økonomiske konsekvenser	44	13	Justering av overgangsreglene til skattereformen 2006 – beregnet personinntekt	55
8	Skattefritak for Overføringsavtalens sikringsordning mv.	45	13.1	Innledning og sammendrag	55
8.1	Innledning	45	13.2	Gjeldende rett	55
8.2	Bakgrunn	45	13.3	Departementets vurderinger og forslag	55
8.3	Gjeldende rett	45	14	Endringer i anvendelsesområdet for reglene om norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS-reglene) og for fritaksmetoden	56
8.3.1	Skatteplikt for sikringsordningen ..	45	14.1	Innledning og sammendrag	56
8.3.2	Arbeidsgivers fradragsrett ved innbetaling av tilskudd til sikringsordningen	45	14.2	Gjeldende rett	56
8.3.3	Arbeidsgiveravgift av tilskudd til sikringsordningen	45			
8.4	Departementets vurderinger og forslag	46			
8.4.1	Skattefritak for Overføringsavtalens sikringsordning	46			
8.4.2	Skatte- og avgiftsmessige konsekvenser for arbeidsgivere ved innbetaling av tilskudd	46			
8.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	46			

14.2.1	NOKUS-reglene	56	17.6	Skattlegging av arbeidsinntekt og pensjoner	73
14.2.2	Fritaksmetodens anvendelsesområde	56	17.6.1	Arbeidsinntekt (lønn)	73
14.3	EF-domstolens dom i C-196/04 Cadbury Schweppes	57	17.6.1.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	73
14.4	Departementets vurderinger og forslag	57	17.6.1.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	78
14.4.1	Betydningen av EF-domstolens avgjørelse for NOKUS-reglens virkeområde	57	17.6.1.3	Departementets vurderinger og forslag	80
14.4.2	Avgrensning av fritaksmetodens anvendelsesområde	59	17.6.2	Pensjoner mv.	81
14.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	60	17.6.2.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	81
14.6	Ikrafttredelse	60	17.6.2.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	81
15	Beskatning av NOKUS-deltakere og forholdet til fritaksmetoden – presisering av lovteksten	61	17.6.2.3	Departementets vurderinger og forslag	81
15.1	Innledning	61	17.6.3	Bruk av lønnstrekk utenfor Svalbard	81
15.2	Bakgrunn	61	17.6.3.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	81
15.3	Departementets vurderinger og forslag	62	17.6.3.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	82
15.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	62	17.6.3.3	Departementets vurderinger og forslag	82
16	Beskatning av bonus fra samvirkeforetak	63	17.6.4	Fellesoppgjør for ansatte i russisk gruveindustri	82
17	Endringer i skattesystemet for Svalbard	64	17.6.4.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	82
17.1	Innledning	64	17.6.4.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	82
17.2	Oversikt over gjeldende rett	65	17.6.4.3	Departementets vurderinger og forslag	82
17.2.1	Innledning	65	17.7	Skattlegging av kapital- og virksomhetsinntekt	83
17.2.2	Vilkår for skatteplikt til Svalbard ...	65	17.7.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	83
17.2.3	Lønnstrekk	66	17.7.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	86
17.2.4	Inntekt som lignes	66	17.7.3	Departementets vurderinger og forslag	87
17.2.5	Formuesskatt	67	17.8	Nærmere om satser og bunnfradrag i kapital- og virksomhetsbeskatningen	88
17.2.6	Bestemmelser om Svalbard i den ordinære norske skatteloven	67	17.8.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	88
17.2.7	Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift	67	17.8.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	89
17.2.8	Svalbardfradrag	67	17.8.3	Departementets vurderinger og forslag	91
17.3	Arbeidsgruppen for utredning av Svalbardskatt	68	17.9	Avgifter til folketrygden	92
17.4	Høringsutkastet av 30. april 2007 ...	68	17.9.1	Trygdeavgift	92
17.4.1	Sammendrag av forslagene	68	17.9.1.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	92
17.4.2	Høring	70	17.9.1.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	93
17.5	Vilkårene for skatteplikt til Svalbard	70	17.9.1.3	Departementets vurderinger og forslag	93
17.5.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	70	17.9.2	Arbeidsgiveravgift	93
17.5.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	72	17.9.2.1	Vurderinger og forslag i høringsutkastet	93
17.5.3	Departementets vurderinger og forslag	73	17.9.2.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	93

17.9.2.3	Departementets vurderinger og forslag	93	21.1	Innføring av regler om nøytral grunnrentebeskatning	107
17.10	Administrative og økonomiske virkninger	93	21.1.1	Innledning og sammendrag	107
17.10.1	Administrative konsekvenser	93	21.1.1.1	Innledning	107
17.10.2	Provenymessige virkninger	93	21.1.1.2	Sammendrag	107
18	Statsministerboligen	94	21.1.2	Gjeldende rett	108
18.1	Innledning	94	21.1.2.1	Beregning av grunnrenteinntekt det enkelte inntektsår	108
18.2	Gjeldende rett	94	21.1.2.2	Behandling av negativ grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår	110
18.3	Departementets vurderinger og forslag	94	21.1.3	Departementets vurderinger og forslag om innføring av samordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå og behandling av negativ grunnrenteinntekt etter samordning	112
18.4	Ikrafttredelse	95	21.1.3.1	Beregning av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte inntektsår	112
19	Endringer i reglene om avskrivning av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde mv.	96	21.1.3.2	Fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt	114
19.1	Innledning og sammendrag	96	21.1.3.3	Behandling av samordnet negativ grunnrenteinntekt til fremføring på skattyternivå ved realisasjon mv. av skattyters kraftverk	115
19.2	Gjeldende rett	96	21.1.3.4	Avgrensning av forslaget mot negativ grunnrenteinntekt fra inntektsår forut for innføring av nye regler	119
19.2.1	Skatteloven §§ 14–60 til 14–66	96	21.1.4	Endring av reglene om renteberegning ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt og ved beregning av friinntekt	121
19.2.2	Saldoavskrivninger etter skatteloven § 14–40 til 14–48	98	21.1.4.1	Gjeldende rett	121
19.3	Departementets vurderinger og forslag	99	21.1.4.2	Departementet vurderinger og forslag	121
19.3.1	Generelt	99	21.1.5	Endring av øvrige regler som bygger på grunnrenteinntekt beregnet for det enkelte kraftverk	121
19.3.2	Beregning av inntaksverdi ved innføring av saldoavskrivninger etter inntak	100	21.1.5.1	Gjeldende rett	121
19.3.3	Beregning av avskrivninger for driftsmidler med midlertidig tilknytning til norsk beskatningsområde	101	21.1.5.2	Departementets vurderinger og forslag	122
19.3.4	Reglene om overgang til ordinære saldoavskrivninger og om inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde	102	21.1.6	Regler om beregning og gjennomføring av fordeling av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk	123
19.4	Ikrafttredelse	102	21.1.6.1	Beregningsregler for fordeling av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk	123
19.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	103	21.1.6.2	Gjennomføring av fordeling av samordnet positiv og negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå på det enkelte kraftverk	125
20	Skattlegging av gevinst ved utflytting av europeisk selskap (SE-selskap) mv.	104			
20.1	Sammendrag	104			
20.2	Gjeldende rett	104			
20.3	Departementets vurderinger og forslag	105			
20.4	Ikrafttredelse	106			
20.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	106			
21	Endringer i skattereglene for kraftforetak	107			

21.1.6.3	Virkingen av senere endring av ligning for tidligere inntektsår	126	23	Endring i arveavgiftsloven – innføring av årlig fribeløp	142
21.1.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	128	23.1	Innledning og sammendrag	142
21.1.7.1	Administrative konsekvenser	128	23.2	Gjeldende rett	142
21.1.7.2	Økonomiske konsekvenser	129	23.3	Departementets vurderinger og forslag	142
21.1.8	Ikrafttredelse	129	23.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	143
21.2	Endring av nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt	129	23.5	Ikrafttredelse	143
21.2.1	Innledning og sammendrag	129	24	Gevinstfritak ved familieoverdragelser i landbruket – overdragelser knyttet til deltakerlig- net selskap	144
21.2.2	Gjeldende rett	129	24.1	Sammendrag	144
21.2.3	Departementets vurderinger og forslag	130	24.2	Gjeldende rett	144
21.2.3.1	Vurderinger	130	24.3	Departementets vurderinger og forslag	144
21.2.3.2	Forslag vedrørende eksisterende kraftverk satt i drift før 1. januar 2008	130	24.3.1	Overføring av andel i deltakerlig- net selskap i landbruket	144
21.2.3.3	Forslag vedrørende nye kraftverk som settes i drift fra og med 2008 .	132	24.3.2	Når deltakerlignet selskap reali- serer landbrukseiendom innen familien	145
21.2.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	133	24.3.3	Skattemessig behandling av gave- elementet ved overføring til under- pris	145
21.2.4.1	Administrative konsekvenser	133	24.3.4	Oppløsning av deltakerlignet sel- skap i landbruket	146
21.2.4.2	Økonomiske konsekvenser	133	24.4	Lovteknisk løsning	146
21.3	Forslag om at støtte til ny vann- kraftproduksjon inngår i bereg- ningen av grunnrenteinntekt	133	24.5	Økonomiske og administrative konsekvenser.	146
21.3.1	Innledning og sammendrag	133	24.6	Ikrafttredelse	146
21.3.2	Bakgrunn og gjeldende rett	134	25	Fritak for bruttoskatt ved reali- sasjon av tomt i landbruket	147
21.3.3	Departementets vurderinger og forslag	134	25.1	Sammendrag	147
21.3.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	134	25.2	Gjeldende rett	147
21.4	Endring av beregningen av mini- mums- og maksimumsverdier ved fastsetting av eiendomsskate- grunnlaget for kraftanlegg	134	25.3	Departementets vurderinger og forslag	147
21.4.1	Innledning og sammendrag	134	25.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	148
21.4.2	Gjeldende rett	135	26	Endringer i lov om eignedoms- skatt og omtale av virkeområdet i sjøterritoriet	149
21.4.3	Departementets vurderinger og forslag	136	26.1	Oppheving av kravet om samtykke til bruk av sakkyndig nemnd ved eiendomsskattetaksering mv.	149
21.4.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	137	26.1.1	Innledning	149
21.4.4.1	Administrative konsekvenser	137	26.1.2	Departementets vurderinger og forslag	149
21.4.4.2	Økonomiske konsekvenser	137	26.1.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	150
22	Fritak for formuesskatt for forskningsinstitutter som mot- tar statlig basisbevilgning	138	26.1.4	Ikrafttredelse	150
22.1	Innledning og sammendrag	138			
22.2	Gjeldende rett	138			
22.3	Departementets vurderinger og forslag	139			
22.4	Ikrafttredelse	141			
22.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	141			

26.2	Eigedomsskattelovas virkeområde i sjøterritoriet	150	29.4	Reorganiseringen av skatteetaten – tilpasninger i svalbardskatteloven ..	165
27	Fritak fra leveringsplikten for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse	151	29.4.1	Dagens regler om ligningsforvaltningen og skatteinnkrevingen for Svalbard	165
27.1	Innledning og sammendrag	151	29.4.2	Forslag til tilpasninger for ligningsforvaltningen og skatteinnkrevingen for Svalbard	165
27.2	Bakgrunn	151	29.4.3	Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget	166
27.3	Gjeldende rett	152	29.5	Reorganiseringen av skatteetaten – konsekvenser for skatteutvalgene	167
27.4	Utenlandsk rett	152	29.5.1	Gjeldende rett	167
27.4.1	Danmark	152	29.5.2	Departementets vurderinger	167
27.4.2	Finland	153	29.6	Opprettinger	168
27.4.3	Sverige	153	29.6.1	Merverdiavgiftsloven § 56 første ledd første punktum	168
27.5	Høring	153	29.6.2	Ligningsloven § 11–1 nr. 1 annet punktum	168
27.6	Departementets vurderinger og forslag	154	30	Bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen	170
27.6.1	Innføring av ordning med fritak fra leveringsplikt	154	30.1	Innledning	170
27.6.2	Konsekvenser av en ordning med leveringsfritak	155	30.2	Bakgrunn	170
27.6.3	Enkelte særspørsmål	157	30.3	Gjeldende rett	171
27.6.3.1	Selvangivelsesfritak for pensjonister	157	30.3.1	Regnskapspålegg	171
27.6.3.2	Utenlandske skattytere	158	30.3.2	Straff og administrative sanksjoner	171
27.6.3.3	Utsettelse av selvangivelsesfristen	158	30.3.3	Tvangsoppløsning av selskap på grunn av regnskapsmangler	171
27.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	158	30.3.4	Lov om autorisasjon av regnskapsførere	171
27.8	Rettslig regulering	159	30.4	Høring	172
28	Forhåndsutfylt selvangivelse for personlig næringsdrivende – endringer i selvangivelsesfrister	160	30.5	Departementets vurderinger og forslag	173
28.1	Innledning og sammendrag	160	30.5.1	Innledning	173
28.2	Bakgrunn	160	30.5.2	Rettslig grunnlag – hvem skal kunne ilegges bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt	173
28.3	Gjeldende rett	160	30.5.3	Hvilke organer skal ha myndighet til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt	174
28.4	Departementets vurderinger og forslag	161	30.5.4	Vilkår for å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt	175
28.5	Lovtekniske tilpasninger	161	30.5.4.1	Vesentlighetskrav	175
28.6	Ikrafttredelse	161	30.5.4.2	Utbedringsfrist	176
29	Reorganiseringen av skatteetaten – tilpasninger	162	30.5.4.3	Tvangsmulkt	177
29.1	Innledning	162	30.5.5	Tvangsmulktens størrelse	178
29.2	Reorganiseringen av skatteetaten – verneting og partsstilling	162	30.5.6	Alminnelige saksbehandlingsregler	179
29.2.1	Gjeldende rett når reorganiseringen trer i kraft	162	30.5.7	Klageadgang	179
29.2.2	Departementets forslag	163	30.5.8	Innkreving av tvangsmulkt	180
29.2.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	164			
29.3	Søksmålsfrister – Skattebetalingsloven § 48 nr. 5 og ligningsloven § 11–1 nr. 4	164			

30.5.9	Forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 og EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4	180	32	Endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.	199
30.6	Tekniske endringer i ligningsloven § 10–6 og ny skattebetalingslov § 5–16	182	32.1	Oppfølging av ESAs vedtak	199
30.7	Andre endringer i merverdiavgiftsloven	182	32.1.1	Innledning	199
30.8	Endringer i annet regelverk	183	32.1.2	Departementets vurderinger og forslag	199
30.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	183	32.2	Mindre endringer i merverdiavgiftskompensasjonsordningen	202
31	Endringer i merverdiavgiftsloven	185	32.2.1	Renteberegning ved kompensasjon	202
31.1	Innføring av merverdiavgiftsunntak for omsetning av tjenester innenfor staten	185	32.2.2	Foreldelse av merverdiavgiftskompensasjonskrav	203
31.1.1	Innledning	185	32.2.3	Justering av kompensert merverdiavgift	204
31.1.2	Bakgrunn	185	32.2.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	204
31.1.3	Gjeldende rett	186	33	Oppretting og presisering av lovtekst	205
31.1.4	Regelverket i EU, Sverige og Danmark	186	33.1	Skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d	205
31.1.5	Departementets vurderinger og forslag	187	33.2	Skatteloven § 6–46 nytt femte ledd	205
31.1.5.1	Innledning	187	33.3	Skatteloven § 12–2 bokstav b nytt tredje punktum	205
31.1.5.2	Forholdet til statsstøtteregelverket	188	33.4	Skatteloven §§ 5–12 sjette ledd og 14–3 første ledd annet punktum	206
31.1.5.3	Nærmere om unntaket	189	33.5	Ligningsloven § 4–4 nr. 2 første punktum	206
31.1.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	192	33.6	Oppgaveplikten for deltakere i utenlandske selskaper	207
31.2	Næringsmessig utleie av fritidseiendommer	192	33.7	Opprettinger i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)	207
31.2.1	Innledning	192	33.7.1	Skattebetalingslovens regler om renter og forfall for merverdiavgift	207
31.2.2	Gjeldende rett	193	33.7.1.1	Forfall og renter ved egenretting ...	207
31.2.3	Regelverket i EU, Sverige og Danmark	193	33.7.1.2	Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter omsetningsoppgave mv.	207
31.2.4	Departementets vurderinger og forslag	194	33.7.2	Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling	208
31.2.4.1	Kravet til næringsvirksomhet	195	33.7.3	Ikrafttredelse av ny skattebetalingsloven	208
31.2.4.2	Omfanget av merverdiavgiftsplikten	195	33.7.4	Endringer i andre lover – skattebetalingsloven § 19–3	208
31.2.4.3	Tilleggstjenester	196	33.8	Endring av dokumentavgiftsloven .	208
31.2.4.4	Formidling av utleie av fritidseiendommer i næringsvirksomhet	196	34	Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2006	209
31.2.4.5	Nærmere om retten til fradrag for inngående merverdiavgift	197	34.1	Innledning	209
31.2.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	197	34.2	Generelt	209
31.3	Redaksjonell endring av merverdiavgiftsloven § 46 første og annet ledd	197			
31.4	Bestemmelsene om fradrag for inngående avgift	198			

34.3	Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	210
34.4	Praksis etter skatteloven § 11–22 ..	210
34.4.1	Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge	210
34.4.2	Transaksjoner med virkning over landegrensene	211
34.5	Departementets vurderinger	212
35	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	213

Forslag til lover	215
--------------------------------	------------

Vedlegg

1	Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 25.mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven)	237
2	Brev fra Justisdepartementet til Finansdepartementet, datert 27. august 2007, om endringer i rederiskatteordningen og forholdet til Grunnloven § 97 mv.	242



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2007–2008)

Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet 28. september 2007,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 69 om skatlegging av personer på Jan Mayen
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til lovendringer i forbindelse med innføring av ny rederiskatteordning
- Forslag til innføring av skatteplikt for ansattes fordel av fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet
- Forslag til endringer i reglene om skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig
- Forslag om at inntektsfordelingen for kunstnere også legges til grunn ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt
- Forslag til innføring av plikt for arbeidstaker til

- å dokumentere faktiske losjoutgifter som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver
- Forslag til endringer av skatte- og avgiftsreglene for Overføringsavtalens sikringsordning
 - Forslag til avvikling av verdsettelsesrabatten for aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond
 - Forslag til endringer i skattebegrensningsreglene som følge av skjermingsmetoden
 - Forslag til innføring av overgangsregel om endring av aksjonærens inngangsverdi når selskaps ligning for tidligere år endres
 - Forslag til justering av overgangsreglene om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi ved overgangen til skjermingsmetoden i tilfeller der inngangsverdien er nedregulert med utbytteutdeling til annen aksjonær
 - Forslag til justering av overgangsreglene til skjermingsmetoden ved overgang fra delingsmodellen til skjermingsmetoden
 - Forslag til endring av reglene om anvendelsesområdet for NOKUS-reglene og fritaksmetoden
 - Forslag til presisering av NOKUS-reglene om selskapsaksjonærs aksjeinntekter fra NOKUS-selskap og forholdet til fritaksmetoden
 - Omtale av beskatning av bonus fra samvirkeforetak for inntektsåret 2007
 - Forslag til endringer i skattesystemet for Svalbard
 - Forslag til innføring av skattefritak for statsministerens bruk av statsministerboligen
 - Forslag til endringer i reglene om avskrivning av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde mv
 - Forslag om innføring av regel om skattlegging av gevinst mv. ved utflytting av europeisk selskap
 - Forslag til endringer i skattereglene for kraftforetak
 - Forslag om fritak for formuesskatt for forskningsinstitutter som mottar statlig basisbevilgning
 - Forslag til innføring av et årlig fribeløp for arveavgiftspliktige gaver
 - Forslag til innføring av et særskilt unntak for landbruket fra de generelle reglene om beskatning av tomtegevinst i næring.
 - Forslag til presisering av gevinstskattefritaket ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien
 - Forslag til opphevelse av samtykkekravet i eideomsskattelova og omtale av virkeområdet i sjøterritoriet
 - Forslag til innføring av fritak fra leveringsplikten for skattytere som mottar korrekt og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse
 - Forslag til endringer i ligningslovens bestemmelser om selvangivelsesfrister
 - Forslag til lovendringer som følge av reorganiseringen av skatteetaten (ROS)
 - Forslag om adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen
 - Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven
 - Forslag til endringer i kompensasjonsloven
 - Forslag til oppretting og presisering av lovtekst
 - Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
 - Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

2.1 Fradrag for fagforeningskontingent

Etter skatteloven § 6–20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 2 700 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6–19.

Som et ledd i regjeringens målsetning om å doble fradraget for betalt fagforeningskontingent, foreslår departementet å øke det maksimale fradraget til 3 150 kr. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6–19 annet ledd fjerde punktum og § 6–20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

2.2 Økt grense for betaling av arbeidsgiveravgift og lønnsoppgaveplikt i frivillige organisasjoner

Frivillig sektor er i dag fritatt for arbeidsgiveravgift når organisasjonens samlede lønnsutgifter er under 300 000 kroner. Fritaket gjelder bare for den enkelte ansattes lønnsutgifter som er mindre enn 30 000 kroner. Disse beløpsgrensene har vært uendret siden de ble innført i 1998.

Regjeringen foreslår å øke disse beløpsgrensene til henholdsvis 450 000 kroner og 45 000 kroner. Det vises til forslag til endring av beløpsgrensene i folketryktdloven § 23–2 åttende ledd annet punktum.

Det foreslås også å øke beløpsgrensen for lønnsoppgaveplikt for frivillige organisasjoner fra 2 000 kroner til 4 000 kroner. Denne beløpsgrensen ble sist endret i 1992. Selve endringen foretas ved endring av forskrift av 30. desember 1983 nr.1974 om begrensnings av lønnsoppgaveplikten. Det vises for øvrig til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

2.3 Jordbruksfradraget

2.3.1 Innledning

Ved fastsettelse av positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk har produsentene i henhold til skatteloven § 8–1 femte ledd krav på et jordbruksfradrag på inntil 45 000 kroner per driftsenhet per år. I tillegg gis fradrag på 32 prosent av den jordbruksinntekten som overstiger 45 000 kroner, opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner.

Departementet legger med dette fram forslag om en økning av det generelle jordbruksfradraget på 45 000 kroner med 9 200 kroner til 54 200 kroner.

2.3.2 Departementets vurderinger og forslag

I St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 3.8 foreslås det å øke grunnavgiften på fyringsolje. Departementet foreslår at avgiftsøkningen for landbruket kompenseres ved at det generelle jordbruksfradraget økes fra 45 000 kroner til 54 200 kroner. Det foreslås ingen endringer verken i det prosentvise fradraget på 32 prosent for næringsinntekt utover det generelle fradraget, eller i det maksimale fradraget på 142 000 kroner. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser. For en nærmere oversikt over de økonomiske konsekvensene av forslaget vises til St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 8–1 femte ledd første punktum hvor 54 200 kroner angir det generelle jordbruksfradragets øvre grense og § 8–1 femte ledd tredje punktum hvor det samme beløpet markerer den nedre grense for jordbruksfradragets prosentvise fradrag.

2.4 Særskilt inntektsfradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms

2.4.1 Innledning

Departementet foreslår å øke det særskilte inntektsfradraget for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms. Forslaget innebærer at det generelle fradraget økes til 54 200 kroner og at det prosentvise fradraget på 19 prosent for næringsinntekt utover det generelle fradraget, økes til 32 prosent. Det maksimale fradraget på 61 500 kroner heves til 142 000 kroner. Videre foreslås å øke grensen for fradrag, dersom det også gis støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte til 530 000 kroner. Det foreslås også å øke den øvre grensen for samlet fradrag.

2.4.2 Gjeldende rett

Skiferdriften i Finnmark og Nord-Troms er konsentrert omkring Alta og er blitt ansett som et lokalt sysselsettingsalternativ til primærnæringene der. Med virkning fra og med inntektsåret 2003 ble det innført et særskilt inntektsfradrag etter mønster av jordbruksfradraget for blant andre disse skiferdriverne. Fradraget er slik innrettet at det ved fastsettelse av positiv alminnelig inntekt, i henhold til skatteloven § 8–1 syvende ledd, kan kreves et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. I tillegg gis fradrag på 19 prosent av den inntekten som overstiger 36 000 kroner, opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Dersom fordelene av fradraget sammen med fordelene av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 250 000 kroner, skal inntektsfradraget etter gjeldende regler reduseres, eventuelt falle vekk, slik at den samlede støtten ikke overstiger 250 000 kroner.

2.4.3 Departementets vurdering og forslag

Departementet foreslår å øke det generelle skiferfradraget fra 36 000 kroner til 54 200 kroner, og det prosentvise fradraget på 19 prosent for næringsinntekt utover det generelle fradraget til 32 prosent. Det maksimale fradraget på 61 500 kroner heves til 142 000 kroner. Skiferfradraget kommer dermed opp på samme nivå som jordbruksfradraget.

Departementet foreslår videre å heve den øvre grensen for det særskilte skattefradraget i de tilfellene der det også gis annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte, jf. § 8–1 syvende ledd femte punktum, fra 250 000 kroner til 530 000 kroner. Forslaget har sammenheng med at EØS-regelverket for bagatellmessig støtte (også kalt de minisistøtte) fra og med 2007 ble endret ved at det maksimale støttebeløpet ble hevet fra 100 000 euro til 200 000 euro over en treårsperiode. Forslaget innebærer at dersom fordelene av inntektsfradraget sammen med fordelene av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 530 000 kroner, skal inntektsfradraget etter gjeldende regler reduseres, eventuelt falle vekk, slik at den samlede støtten ikke overstiger 530 000 kroner.

For hevingen av den øvre grensen for den generelle del av fradraget for skiferprodusentene til 54 200 kroner, vises det til forslag om endring av skatteloven § 8–1 syvende ledd første punktum. Når det gjelder forhøyelsen av det prosentvise fradraget til 32 prosent og det samlede fradraget til 142 000 kroner, vises det til forslag om endring av skatteloven § 8–1 syvende ledd annet punktum.

Dersom det kreves flere fradrag etter § 8–1 femte, sjette eller syvende ledd (jordbruksfradrag, rein driftsfradrag, skiferfradrag), bestemmer åttende ledd at det samlede fradraget for to eller tre fradrag ikke kan overskride det høyeste av disse. Når nå skiferfradraget økes til 142 000 kroner må også åttende ledd endres slik at samlet fradrag for to, eventuelt alle tre fradragene, til sammen ikke kan overskride 142 000 kroner.

Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–1 åttende ledd.

2.4.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning. Provenytapet av å øke det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon til samme nivå som jordbruksfradraget anslås å gi et provenytap på 0,5 millioner kroner påløpt og 0,4 millioner kroner bokført i 2008.

3 Endringer i rederiskatteordningen

3.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår i denne proposisjonen at det innføres en ny rederiskatteordning med endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet. Det foreslås overgangsregler som innebærer at de opparbeidede skatteforpliktelsene i den gjeldende rederiskatteordningen oppløses. Endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2007. Formålet med forslaget er at den norske rederibeskatningen skal fremstå som konkurransedyktig sett i forhold til rederibeskatningen i øvrige europeiske land. Det vises til St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3.1, der det er gitt en nærmere begrunnelse for forslagene.

Departementets forslag innebærer at reglene om beskatning av skipsfartsinntekter ved utdeling til selskap utenfor rederiskatteordningen og ved utreden av rederiskatteordningen avvikles. Dette betyr at skipsfartsinntekter opptjent innenfor ordningen vil være endelig fritatt for skatt. Det foreslås ingen endringer vedrørende beskatningen av finansinntekter, det vil si at disse skal beskattes innenfor ordningen i samme utstrekning som i dag.

Det foreslås at reglene om inntektsoppgjør ved inntreden i ordningen endres, slik at differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier skal komme til beskatning. (For inntreden i inntektsårene 2007 og 2008 gis det en overgangsregel om hvordan fastsettelsen av markedsverdi ved inntreden skal foretas.) Dette innebærer en endring sett i forhold til gjeldende beskatning ved inntreden, der kun meravskrivninger (det vil si avskrivninger ut over antatt faktisk verdifall på grunn av slit og elde i årene før inntreden) skal skattlegges. Eventuell gevinst skal imidlertid kunne føres på selskapets gevinst- og tapskonto, noe som innebærer en inntektsføring med 20 prosent av gjenværende saldo per år. For finansielle poster foreslås det kontinuitet ved inntreden, det vil si at det ikke foretas en beskatning av gevinst på finansielle eiendeler, og heller ikke av latente valutagevinster på langsiktige gjeldsposter.

Ved utreden fra den nye rederiskatteordningen, det vil si ved utreden fra og med inntektsåret 2008, skal det etableres nye skattemessige verdier for selskapets driftsmidler og andeler i deltakerlig-

nede selskaper (herunder aksjer i NOKUS-selskaper), lik markedsverdi ved utreden. Dette for å hindre at gevinst/tap som er oppstått i perioden innenfor ordningen kommer til inntekt/fradrag ved senere ordinær ligning. For å hindre skattemessige tilpasninger, foreslår departementet at rederiselskap som har trådt ut av rederiskatteordningen ikke kan motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttreddesåret og de to påfølgende årene. Reglene om rettestfrist ved brudd på vilkårene for å lignes etter rederiskatteordningen videreføres.

Departementet foreslår at det ved overgang fra gjeldende rederiskatteordning til en ny rederiskatteordning med endelig skattefritak skal foretas et inntektsoppgjør. To tredjedeler av beregnet gevinst ved dette inntektsoppgjøret skal føres på en egen oppgjørskonto. Oppgjørskontoen skal inntektsføres lineært over 10 år, fra og med inntektsåret 2007. En tredjedel av skatteforpliktelsen kan avsettes på selskapets fond for miljøtiltak mv. Gevinsten knyttet til denne avsetningen vil komme til beskatning dersom avsetningen ikke blir brukt til nærmere angitte miljøtiltak. Det gis hjemmel for å fastsette forskrift om bruken av fond for miljøtiltak mv., om frist for når avsetningen må være anvendt til formålet, og om beskatning av midler som ikke er anvendt som forutsatt ved fristens utløp. Dersom inntektsoppgjøret ved overgang til ny ordning medfører tap, vil denne skatteposisjonen bortfalle. Det skal være kontinuitet for finansielle poster, det vil si at det ikke skjer et inntektsoppgjør for gevinst og tap på finansielle eiendeler, og heller ikke for latente valutagevinster og -tap på lån.

På grunn av særlige forhold ved rederiskatteordningen, vil det i noen tilfeller kunne oppstå en underdekning i forhold til korreksjonsinntektsreglene ved overgang fra gjeldende til ny ordning i 2007, og ved inntreden i ny ordning fra ordinær beskatning, slik at skattefrie inntekter opptjent innenfor den nye ordningen ikke kan tas ut av selskapet uten korreksjonsinntekt. Det foreslås særregler som motvirker dette.

For selskaper som velger å tre ut av rederiskatteordningen 1. januar 2007, skal inntektsoppgjøret ved utreden skje etter gjeldende regler om utredenbeskatning, jf. skatteloven § 8–17.

Departementet foreslår at selskaper innenfor den norske rederiskatteordningen i tillegg til kjer-

nevirkingsomheten i form av drift og utleie av skip også skal kunne drive virksomhet nært knyttet til denne kjernevirksomheten. Inntekter av slik tilknyttet virksomhet vil dermed omfattes av skattefritaket for skipsfartsinntekter. Det gjelder for det første strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet rederibeskattet selskap, og for det andre annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten i det aktuelle selskapet eller konsernforbundet rederibeskattet selskap. Strategisk og kommersiell ledelse skal også omfatte andre selskapers skip i poolsamarbeid. Rene management-selskaper skal ikke omfattes. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift om hvilke typer aktiviteter i form av strategisk og kommersiell ledelse og andre aktiviteter med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som skal omfattes av rederiskatteordningen. Endringene innebærer at det må gjøres endringer i reglene om forbud mot ansatte i skatteloven § 8–13, og endringer i reglene i skatteloven § 8–11 om hvilke eiendeler rederibeskattede selskaper kan eie.

Departementet vil ikke nå foreslå å innføre et krav om strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge, men vil vurdere om det er grunn til å innføre et slikt krav etter en overgangsfase.

Departementet foreslår ingen endringer i de gjeldende reglene om forbud mot lån og sikkerhetsstillelse til beslektede selskaper og nærstående personer, jf. skatteloven § 8–12, og heller ikke i reglene om tonnasjeskatt, jf. skatteloven § 8–16.

3.2 Bakgrunn

Den gjeldende rederiskatteordningen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1996. Ordningen innebærer at inntekter fra drift og utleie av nærmere definerte fartøyer ikke skal skattlegges før midlene tas ut av selskapet eller selskapet trer ut av ordningen. Den norske rederiskatteordningen er med andre ord skatteutsettende, og innebærer ikke et endelig skattefritak. Det betales en relativt sett ubetydelig tonnasjeskatt, derav uttrykket «tonnasjeskatteordning», som leilighetsvis brukes som betegnelse på rederiskatteordningen. Tonnasjeskatten ble for 2006 anslått til å utgjøre 0,6 prosent av årlig overskudd fra drift av skip for selskaper innenfor rederiskatteordningen, jf. NOU 2006: 4 side 43 og 89.

Også før 1996 har rederivirksomhet hatt meget gunstige skatteregler i Norge. Det vises til NOU 2006: 4 Rederiskatteutvalget, avsnitt 4.3.1, som gir

en historisk oversikt over inntektsbeskatningen av sjøfartsvirksomhet i Norge.

Regjeringen Bondevik II nedsatte ved kongelig resolusjon 17. desember 2004 et utvalg som skulle vurdere den samlede beskatningen av rederinæringen samt vurdere eventuelle endringer i reglene (Rederiskatteutvalget). Rederiskatteutvalget la fram sin innstilling 7. mars 2006, med forslag til endringer i beskatningen av rederivirksomhet.

Flertallet i Rederiskatteutvalget tok utgangspunkt i at rederivirksomhet bør beskattes på linje med andre næringer, og at dette gir grunnlag for et samfunnsøkonomisk riktig investeringsnivå i næringen. På denne bakgrunn foreslo flertallet en løsning der rederivirksomhet ble underlagt ordinær beskatning, kombinert med en utvidelse av anvendelsesområdet for NOKUS-reglene (reglene om løpende beskatning av en forholdsmessig andel av resultatet i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper i lavskatteland) for å motvirke skattetilpasninger i form av at norskeid virksomhet etableres i lavskatteregimer for sjøfart.

Også en ren avvikling av rederiskatteordningen, uten andre tiltak, ville etter flertallets syn være en bedre løsning på sikt enn en videreføring av gjeldende rederiskatteordning. Forutsatt at favoriseringen av rederinæringen skulle opprettholdes, foreslo flertallet at det burde gjøres ved direkte tilskudd i stedet for ved gunstige skatteregler. Det vises til NOU 2006: 4 kapittel 9 for en oppsummering av flertallets innstilling.

Når det gjelder opparbeidede skattekreditter i gjeldende rederiskatteordning, foreslo flertallet at disse skulle videreføres til en gradvis beskatning, jf. NOU 2006: 4 side 92. Samme løsning ble foreslått for det tilfelle at det skulle innføres en ordning med endelig skattefritak jf. NOU 2006: 4 side 93. Flertallet mente det ville være naturlig å se hen til overgangsregler som er gitt i lignende tilfeller, herunder overgangsreglene som ble gitt i forbindelse med skattereformen 1992. Det ble også vist til overgangsreglene som etter forslag av Regjeringen Bondevik II ble vedtatt for riggselskaper som måtte tre ut av rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2006. For riggselskapene medførte overgangsreglene at de fikk en lempeligere tidfesting av den skattepliktige gevinsten ved uttreden, ved at gevinsten og avskrivningsgrunnlagene kunne samordnes. I praksis innebar reglene en årlig inntektsføring av gevinst ved uttreden på 14 prosent av gjenværende saldo (mot normalt 20 prosent årlig ved frivillig uttreden av rederiskatteordningen).

Mindretallet i Rederiskatteutvalget tok utgangspunkt blant annet i skipsfartsmeldingen (St.meld. nr. 31 (2003 – 2004)) som ble framlagt av Regjerin-

gen Bondevik II 2. april 2004, og ønsket om å opprettholde en nasjonalt forankret rederinæring. Mindretallet foreslo på denne bakgrunn å videreføre en særskilt rederibeskatning, men med omlegging til en modell etter mønster av de øvrige europeiske rederiskatteordningene (bortsett fra Finland). Dette innebærer overgang til en modell med endelig fritak for inntekter fra skipsfart, i motsetning til dagens norske rederiskatteordning som innebærer utsatt beskatning. Mindretallets forslag innebar også innføring av mulighet til å drive annen virksomhet innenfor det rederibeskatte selskapet, og innføring av krav til kommersiell og strategisk drift fra Norge. Mindretallets oppsummering og konklusjoner er inntatt i NOU 2006: 4 kapittel 10.

Mindretallet foreslo at de opparbeidede skatte-kredittene i gjeldende rederiskatteordning skulle ettergis over en periode på 10 år. Dette skulle skje ved at opparbeidede skattekreditter under gjeldende rederiskatteordning overføres uten skattlegging ved inntreden i den nye tonnasjeskatteordningen, og at det etableres en bindingstid, eksempelvis 10 år, for selskaper omfattet av ordningen. Også rederiselskaper som ikke er omfattet av den gjeldende rederiskatteordningen burde etter mindretallets oppfatning kunne overføre skattekreditter inn i den nye ordningen uten beskatning. Ved uttreden fra ordningen før utløpet av bindingstiden skulle så en forholdsmessig andel av skattekredittene tas til beskatning. Se NOU 2006: 4 side 122–123.

Rederiskatteutvalgets utredning ble sendt på høring 15. mars 2006, med høringsfrist 14. juni 2006. Det ble avgitt høringsuttalelser fra 42 instanser, hvorav 32 hadde realitetsmerknader. Av høringsuttalelsene med realitetsmerknader kom 17 fra instanser med en særlig tilknytning til rederinæringen. Dette gjelder *Sjøassurandørernes Centralforening (CEFOR)*, *Det norske Veritas*, *Fraktesfartøyenes Rederiforening*, *Maritimt Forum*, *Maritimt Forum Bergensregionen*, *Maritimt Forum for Haugalandet – Sunnhordland*, *Maritimt Forum Nordvest*, *Maritimt Forum Stavanger*, *Maritimt Forum Sørøst*, *Norges Rederiforbund*, *Norsk Havneforbund*, *Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund*, *Norsk Skipsmeglerforbund*, *Norske Maritime Leverandører*, *Oljeindustriens Landsforening*, *Rederienes Landsforening* og *Sjømannsorganisasjonene i Norge*.

I tillegg kom det inn 5 høringsuttalelser fra følgende kommuner mv. i Rogaland og Hordaland: *Bergen kommune*, *Bømlo kommune*, *Haugalandrådet*, *Haugesund kommune* og *Hordaland fylkeskommune*.

De øvrige 10 høringsuttalelsene med realitetsmerknader kom fra følgende instanser: *Arbeids-*

inkluderingsdepartementet, *Finansnæringens Hovedorganisasjon*, *Fiskebåtredernes Forbund*, *Fornyings- og administrasjonsdepartementet*, *Handels- og Service-næringens Hovedorganisasjon*, *Landsorganisasjonen i Norge*, *Norsk industri*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Skattedirektoratet* og *Statistisk sentralbyrå*. Et flertall av høringsinstansene med realitetsmerknader uttrykte støtte til forslaget fra mindretallet i Rederiskatteutvalget. Disse instansene ga stort sett uttrykk for en oppfatning om at skipsfartsnæringen bidrar positivt til norsk økonomi, og ønsket en fortsatt subsidiering på linje med subsidieringen i flere EU-land. Enkelte av høringsinstansene støttet likevel flertallets forslag, og ga uttrykk for at forskjellbehandling av næringer kan innebære at ressurser ikke kanaliseres til de mest lønnsomme næringene. Ettersom Rederiskatteutvalgets utredning ikke inneholder detaljerte forslag til endringer i rederiskatteordningen, er det lite veiledning å hente i høringsuttalelsene når det gjelder den konkrete utformingen av endringene i rederiskatteordningen som foreslås i denne proposisjonen.

3.3 Gjeldende rett

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som oppfyller nærmere fastsatte vilkår, kan velge å bli beskattet etter bestemmelsene om den særskilte rederiskatteordningen i skatteloven §§ 8–10 til 8–20.

Skipsfartsinntekter som selskaper opptjener innenfor den gjeldende rederiskatteordningen skal ikke skattlegges før midlene tas ut av selskapet eller selskapet trer ut av ordningen. Den norske rederiskatteordningen er med andre ord skatteutsettende, og innebærer ikke et endelig skattefritak, jf. skatteloven § 8–15 første ledd. Unntak gjelder for selskapets netto finansinntekter, som beskattes på vanlig måte, jf. skatteloven § 8–15 annet ledd. Etter skatteloven § 8–16 plikter selskapene å svare en særskilt skatt beregnet på grunnlag av skipenes nettotonnasje, jf. avsnitt 3.2 ovenfor.

Når selskap innenfor rederiskatteordningen deler ut ubeskattet inntekt til eiere utenfor ordningen, beskattes inntekten med 28 prosent 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 annet ledd. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret skal i hovedregelen fastsettes til markedsverdien av selskapets eiendeler med fradrag for gjeld, mens inngangsverdien settes lik beskattet kapital, jf. henholdsvis annet og tredje punk-

tum i skatteloven § 8–17 annet ledd. Den beregnede gevinsten eller det beregnede tapet skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto, noe som innebærer en inntektsføring eller fradragsføring med 20 prosent av gjenstående gevinst eller tap per år.

For å holde rede på størrelsen tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet så lenge det er innenfor ordningen, er selskapet pålagt å føre en særskilt konto for denne størrelsen, jf. skatteloven § 8–15 tredje ledd. Den inngående saldoen på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i inntredenåret settes, for selskap som ikke er nystiftet, lik selskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, jf. skatteloven § 8–15 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at de skattemessige verdier i selskapet, utover innbetalt aksjekapital og overkurs, framkommer på kontoen ved inntreden.

Mens selskapet er innenfor rederiskatteordningen skal skattepliktige inntekter legges til kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt, mens utlignet skatt og utdelinger bestående av beskattet inntekt skal trekkes fra. Konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal også reguleres med finansinntekter og tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter skatteloven § 2–38, og for gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer i underliggende rederibeskattet selskap, jf. skatteloven § 8–15 tredje ledd femte og sjette punktum. Utdeling av beskattet inntekt fra et selskap innenfor ordningen til et annet, legges til konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i det mottakende selskapet.

Rederiskatteordningen stiller krav til hvilke eiendeler selskaper innenfor rederiskatteordningen kan eie og til hva slags virksomhet selskapet kan utøve, jf. skatteloven §§ 8–11 og 8–13. Selskapet kan som hovedregel ikke utøve annen virksomhet enn utleie og drift av nærmere definerte fartøyer. Virksomhet som står i sammenheng med rederivirksomheten, men som ikke er en del av denne, må drives i selskaper utenfor rederiskatteordningen. Et selskap innenfor ordningen kan ikke ha ansatte, jf. skatteloven § 8–13 annet ledd. Alle tjenester selskapet trenger må derfor kjøpes av selskaper utenfor ordningen. Også mannskapene om bord på skipene må leies inn til det skipseiende selskapet innenfor ordningen. Formålet med bestemmelsene om lovlig virksomhet innenfor rederiskatteordningen er å gjerde inn rederivirksomheten på en måte som hindrer at skattebegunstigelsen av rederivirksomheten får virkning også for annen (skattepliktig) virksomhet. Dersom selskapet bryter vilkårene for rederibeskatning, og bruddet ikke rettes før ut-

løpet av visse frister, må selskapet tre ut av rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8–17 første og tredje ledd. Selskapets ubeskattede inntekter kommer da til beskatning.

3.4 Departementets vurderinger

3.4.1 Innledning

Departementet foreslår at det innføres en ny rederiskatteordning med endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfart. Endelig skattefritak innebærer at det ikke foretas skatting av skipsfartsinntekter ved opptjening, og heller ikke ved utdeling av utbytte eller uttreden av ordningen. Den nye rederiskatteordningen gir således ikke grunnlag for skattekreditter knyttet til skipsfartsinntektene, i motsetning til gjeldende ordning.

Formålet med innføringen av endelig skattefritak for skipsfartsinntekter er å etablere en konkurransedyktig norsk rederiskatteordning. Svært gunstige skatteregimer i andre land fører til at ny rederivirksomhet i stor grad etableres utenfor den norske rederiskatteordningen. Dette har sammenheng med fritaksmetoden for aksjeinntekter, som ble innført i 2004, og som innebærer at inntekter opptjent i andre land i stor utstrekning kan tas hjem til norske selskapsaksjonærer skattefritt. I denne situasjonen vil endelig skattefritak gjøre beskatningen av norske rederier konkurransedyktig sammenlignet med de gunstige skattesystemene i for eksempel en del EU-land. Departementet antar at et slikt gunstig skatteregime vil bremse utflyttingen av norsk skipsfartsvirksomhet. Det vises til St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 3.2.1, der det er gitt en nærmere begrunnelse for forslaget.

Innføringen av en rederiskatteordning med endelig skattefritak for skipsfartsinntekter må gjennomføres ved endringer i bestemmelsene i skatteloven §§ 8–10 til 8–20 om rederiskatteordningen. Blant annet må reglene endres slik at selskapene fritt kan dele ut skattefrie inntekter opptjent innenfor ordningen, uten at det skal skje et inntektsoppgjør på selskapets hånd.

Innføringen av et endelig skattefritak medfører også behov for andre lovendringer. Blant annet skal det ved inntreden i ordningen gjennomføres et inntektsoppgjør, der differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier av selskapets eiendeler skal skatlegges, likevel slik at det ikke foretas et inntektsoppgjør for finansielle poster ved inntreden. Dette innebærer en utvidelse av inntredenbeskatningen sett i forhold til gjeldende regler, der kun meravskrivninger skal skatlegges. Formålet er at selskapene skal gjøre opp skatteposisjoner

som er opparbeidet utenfor ordningen, før de trer inn i et regime med endelig skattefritak. Dersom det ikke foretas et inntektsoppgjør, vil blant annet latente gevinster på driftsmidler opparbeidet før inntreden bli endelig skattefrie innenfor ordningen. Dette ville innebære en ubegrunnet fordel sammenlignet med selskaper som er ordinært lignet, og som ikke oppfyller vilkårene for å tre inn i rederiskatteordningen. Også sett i forhold til selskaper som i dag er innenfor rederiskatteordningen, vil manglende inntredenbeskatning gi en ubegrunnet fordel, fordi det ved overgang fra gjeldende til ny rederiskatteordning skal gjennomføres et inntektsoppgjør, jf. avsnitt 3.4.7.2 nedenfor.

Selskapene kan i utgangspunktet selv bestemme om de ønsker å være innenfor ordningen, og hvor lenge. Dette kan gi incentiver til å tilpasse seg, ved å være innenfor ordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd. Det foreslås derfor at selskap som har trådt ut av ordningen ikke kan motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttredelsesåret og de to påfølgende årene.

Videre foreslår departementet at selskaper innenfor den norske rederiskatteordningen skal kunne drive virksomhet nært knyttet til skipsfartsvirksomheten, og at inntekter av slik virksomhet skal omfattes av skattefritaket. Dette gjelder for det første strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i rederibeskattet konsernforbundet selskap, og for det andre annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten i det aktuelle selskapet eller rederibeskattet konsernforbundet selskap, så som håndtering av gods, visse typer varetilbud om bord mv. Strategisk og kommersiell ledelse kan også omfatte andre selskapers skip i poolsamarbeid. Endringene innebærer at det må gjøres endringer i reglene om forbud mot ansatte i skatteloven § 8–13 og endringer i reglene i skatteloven § 8–11 om hvilke eiendeler rederibeskattede selskaper kan eie.

Endelig foreslås overgangsregler for selskaper som trer inn i ny rederiskatteordning fra gjeldende ordning, og for selskaper som trer inn i ny ordning fra det ordinære norske skatteregimet i 2007 og 2008.

3.4.2 Inntreden i rederiskatteordningen

3.4.2.1 Innledning

I dette avsnittet omtales de endringer som foreslås i bestemmelsene om skattemessig inntektsoppgjør ved inntreden i rederiskatteordningen. De nye reglene om inntreden skal ha virkning fra og med inntektsåret 2007, det vil si at selskaper som trer inn i

rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2007 skal følge de nye reglene, likevel slik at regnskapsmessige verdier skal legges til grunn ved inntektsoppgjøret ved inntreden i 2007 og 2008, jf. avsnitt 3.4.7.8 nedenfor. Selskaper som velger å gå over fra gjeldende ordning til den nye ordningen følger overgangsreglene om inntektsoppgjør, jf. avsnitt 3.4.7.2 nedenfor.

3.4.2.2 Vilkår for inntreden

Det følger av skatteloven § 8–14 første ledd at vilkårene som stilles for å være innenfor dagens særskilte rederiskatteordning må være oppfylt gjennom hele inntektsåret. Det vil si at selskapet fra og med 1. januar i inntredelsesåret må oppfylle kravene til eiendeler og virksomhet i selskapet, jf. skatteloven §§ 8–11 og 8–13. Videre må forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse være overholdt hele inntektsåret, jf. skatteloven § 8–12. Av skatteloven § 8–14 annet ledd følger at selskap som har gjennomført fisjon med skattemessig kontinuitet ikke kan tre inn før 1. januar i inntektsåret etter at slik fisjon er gjennomført. Innføringen av en rederiskatteordning med endelig skattefritak for skipsfartsinntekter gjør ingen endring med hensyn til begrunnelsen for de nevnte vilkårene, og departementet foreslår derfor ingen endringer på disse punktene.

3.4.2.3 Inntredenbeskatning

Skatteloven § 8–14 tredje ledd gir anvisning på at det skal skje et inntektsoppgjør ved inntreden i rederiskatteordningen etter reglene i skatteloven § 14–64 annet og tredje ledd, der meravskrivninger (det vil si avskrivninger ut over antatt faktisk verdi-fall på grunn av slit eller elde i årene før inntreden) skal skatlegges.

Skatteloven § 14–64 gjelder i utgangspunktet for driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde. Etter paragrafens annet ledd skal inntektsoppgjør for skip, fartøy, rigger mv. foretas dersom driftsmidlet tas ut innen åtte år fra utgangen av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av skattyteren etter norske regler, og ikke senere er tatt ut av norsk beskatningsområde. Etter skatteloven § 14–64 tredje ledd skal skattepliktig inntekt beregnes til differansen mellom foretatte avskrivninger i perioden og beregnede avskrivninger etter skatteloven § 14–62. Den sistnevnte bestemmelsen gir anvisning på at avskrivningene skal beregnes lineært, med en sats fastsatt av departementet, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 14–62–2. For skip og fartøyer er satsen i utgangspunktet 4 prosent.

Begrunnelsen for reglene om inntektsoppgjør ved inntreden er blant annet at selskapene kan ha incentiver til å tre inn i og ut av rederiskatteordningen ut fra en vurdering av hvilke regler det er gunstigst å beskattes etter i det enkelte inntektsår. For eksempel kan et selskap ønske å nyte godt av høye avskrivninger utenfor rederiskatteordningen, for deretter å kreve seg lignet under rederiskatteordningen når avskrivningene blir lavere. Avskrivningssatsen for skip er 14 prosent, hvilket må antas å være betydelig høyere enn det faktiske gjennomsnittlige verdifallet for slike driftsmidler skulle tilsi. Dermed oppstår regelmessig meravskrivninger for slike driftsmidler. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer kapittel 3, der det er foretatt en gjennomgang av avskrivningssatsene for ulike typer driftsmidler. Om driftsmidler i saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.) heter det der:

En avskrivningssats på 14 prosent for denne gruppen er i samsvar med forslaget i Ot.prp. nr. 35 (1990–91), selv om empiriske undersøkelser gir grunnlag for å hevde at det faktiske verdifallet er godt under 10 prosent. Den høyere avskrivningssatsen ble begrunnet med utgangspunkt i skipsfartens internasjonale karakter. Norge har siden innført særlige skatteregler for skip i utenriksfart, slik at dette argumentet for å opprettholde en høy sats dermed er blitt svakere. Likevel er det fortsatt mange skip som ikke går inn under disse særreglene, og som derfor avskrives etter vanlig sats. Departementet har derfor kommet til at avskrivningssatsen kan opprettholdes på 14 prosent.»

Dersom et skip selges før inntreden i rederiskatteordningen vil det skje en realisasjonsbeskatning der meravskrivninger tilbakeføres ved at skattemessig gevinst blir tilsvarende høyere. I den utstrekning gevinsten føres på selskapets gevinst- og tapskonto, vil den komme til beskatning etter reglene i skatteloven §§ 14–45 og 14–47 også etter inntreden i ordningen. Denne gevinstberegningen skjer ikke dersom skipet selges innenfor rederiskatteordningen.

I kapittel 19 foreslås endringer i reglene om skattemessig behandling av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, uten at det får betydning for reglene som foreslås i kapitlet her.

Departementet foreslår at det skal foretas et oppgjør ved inntreden i ny rederiskatteordning, slik at differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier skal komme til beskatning. Det skal imidlertid være kontinuitet for finansielle poster, det vil si at det ikke skal foretas et inntektsopp-

gjør for gevinst og tap på finansielle eiendeler, og heller ikke for latente valutagevinster og -tap på lån.

Slik departementet ser det, er det i utgangspunktet verken rimelig eller påkrevd å gi delvis skatteamnesti til selskaper som fra før har valgt å stå utenfor den norske ordningen. Det bør ikke kunne oppnås skattefrihet for meravskrivninger og latente gevinster som er opparbeidet utenfor rederiskatteordningen i et ordinært skatteregime, ved at driftsmidlene tas inn i rederiskatteordningen.

Det foreslås en utsatt inntektsføring av beregnet gevinst ved inntreden oppgjøret, ved at denne skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto innenfor ordningen, noe som innebærer inntektsføring med 20 prosent per år. Til sammenligning innebærer gjeldende regler for inntreden at meravskrivninger tas til beskatning i sin helhet i inntredelsesåret, det vil si uten utsettelse ved føring på gevinst- og tapskonto.

3.4.2.4 *Nærmere om gjennomføringen av inntektsoppgjøret ved inntreden*

Inntektsoppgjøret ved inntreden skal gjennomføres ved at utgangsverdien settes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer/andeler i selskaper som nevnt i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav d og g som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter skatteloven § 2–38, skattemessig verdi av øvrige finansaktiva, og markedsverdien av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien settes til skattemessig verdi, som kan beregnes ved å korrigere selskapets regnskapsmessige egenkapital med netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, herunder framførbart underskudd.

Eiendeler som omfattes av fritaksmetoden skal altså verdsettes til skattemessig kostpris. Dette omfatter også aksjer i underliggende rederibeskattede selskaper.

Et særlig spørsmål oppstår for verdsettelsen av andeler i deltakerlignede selskaper. En andel vil normalt være omfattet av fritaksmetoden, og et aksjeselskap som realiserer en slik andel vil ikke bli skattlagt for gevinst eller få fradrag for tap på andelen. Heller ikke etter gjeldende regler for uttreden av rederiskatteordningen vil en slik gevinst være skattepliktig, eller tap fradragsberettiget. Dette er en riktig løsning, fordi en gevinst som unnlates beskattet i et deltakerlignet selskap på et senere tidspunkt vil bli skattlagt på deltakers hånd ved at eiendelene som merverdien knytter seg til blir solgt av det deltakerlignede selskapet.

Dersom et deltakerlignet selskap eier et skip,

vil merverdien i selskapet utover skattemessig verdi vanligvis være lik forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig nedskrevet verdi på skipet. Når skipet selges, vil denne forskjellen bli skattepliktig gevinst for selskapet, som løpende skal beskattes på deltakers hånd. Dersom verdien på andelen ved inntreden i en rederiskatteordning med endelig skattefritak skal fastsettes til skattemessig verdi, vil den merverdi på skipet som er opptjent før inntreden bli endelig skattefri ved realisasjonen dersom deltaker er innenfor rederiskatteordningen. Dette gjelder tilsvarende for en eventuell gevinst- og tapskonto i det deltakerlignede selskapet. Departementet foreslår derfor at andeler i deltakerlignede selskaper skal verdsettes til markedsverdi ved det inntektsoppgjøret som skal foretas ved inntreden i rederiskatteordningen.

Etter inntreden i rederiskatteordningen vil finansielle inntekter i hovedregelen være gjenstand for ordinær beskatning. Departementet foreslår derfor at inntreden i rederiskatteordningen baseres på kontinuitet for finansielle eiendeler.

Inntektsoppgjøret ved inntreden i rederiskatteordningen kan gi et tap. Et slikt tap vil måtte bortfalle ved inntreden, fordi det ikke er skattepliktige skipsfartsinntekter innenfor ordningen å framføre tapet mot. Det synes ikke riktig at underskudd og latent tap som er knyttet til skipsfartsvirksomhet under et ordinært skatteregime skal kunne framføres til fradrag mot finansinntekter i et skatteregime der skipsfartsinntekter er skattefrie.

Etter gjeldende regler om inntredenbeskatning kan et framførbart underskudd avregnes mot beregnet skattemessig inntekt ved inntreden, jf. skatteloven § 8–14 tredje ledd fjerde og femte punktum. Dette skyldes at inntredenbeskatningen i realiteten er en delvis reversering av skattemessige avskrivninger på driftsmidlene, og dersom selskapet hadde et framførbart underskudd ville avskrivningene trolig ikke kommet til fradrag. Ved inntreden i ny rederiskatteordning med endelig skattefritak vil framførbart underskudd reflekteres i verdiene som legges til grunn ved inntektsoppgjøret. Framførbart underskudd kan derfor ikke avregnes mot beregnet inntekt, fordi dette ville medført dobbelt fradrag. Departementet foreslår derfor at adgangen til å avregne framført underskudd fra inntektsåret 2006 og tidligere mot beregnet inntekt ved inntreden i ny rederiskatteordning med endelig skattefritak skal bortfalle.

Salg av andel i et deltakerlignet selskap er normalt skattefritt etter fritaksmetoden. For å unngå at et ordinært beskattet selskap som eier en andel i et deltakerlignet selskap (herunder aksjer i NOKUS-selskap) velger å selge andelen til et beslektet rede-

ribeskattet selskap, framfor å tre inn i rederiskatteordningen, foreslås det at skal foretas et inntektsoppgjør for det kjøpende selskap også i slike tilfeller. Det stilles ikke opp noen minstegrense for eierinteressen. Det foreslås en ny bestemmelse i skatteloven § 8–14 fjerde ledd, om at det ved salg av andel i deltakerlignet selskap i tilfeller som nevnt skal skje et inntektsoppgjør, slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på salgstidspunktet kommer til beskatning i det kjøpende selskapet. Beregnet gevinst føres på det kjøpende selskapets gevinst- og tapskonto. Virkningstidspunktet for reglen settes til tidspunktet for framleggelsen av denne proposisjonen, det vil si for salg av andeler som skjer fra og med 5. oktober 2007.

Det følger av gjeldende regler om uttredenbeskatning at skattetaten kan sette som vilkår at det stilles tilfredsstillende garanti for skatteforpliktelsen, og at Sentralskattekontoret for storbedrifter kan fastsette sikkerhetsstillelsens omfang og varighet, jf. skatteloven § 8–17 annet ledd femte punktum. Det har ikke vært funnet nødvendig i praksis å kreve slik sikkerhet ved uttreden. Departementet foreslår derfor at det ikke innføres adgang til å stille krav om sikkerhetsstillelse som vilkår for å føre gevinst ved inntreden på gevinst- og tapskonto.

Departementets forslag om inntredenbeskatning innebærer at det må fastsettes en markedsverdi på driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper. (Se likevel avsnitt 3.4.7.8 om overgangsregel ved inntredenbeskatningen for ordinært beskattede selskaper som trer inn i rederiskatteordningen i 2007 og 2008.) Verdsettelsesspørsmålene kan være krevende både for rederiselskapene og skatteetaten. Skattyter vil ved inntreden til ny ordning ha incentiver til å verdsette driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper så lavt som mulig. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift om fastsettelse av markedsverdier ved inntreden, herunder til å pålegge selskapene å framlegge dokumentasjon på markedsverdiene i selskapet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–14 tredje og fjerde ledd, samt forslag til skatteloven § 8–14 nye sjette og sjuende ledd.

3.4.2.5 *Overføring av fartøy, andel eller aksje til selskap innenfor rederiskatteordningen*

Det følger av skatteloven § 8–14 fjerde ledd at det skal foretas et tilsvarende inntektsoppgjør som ved inntreden når et fartøy overføres til et selskap innenfor rederiskatteordningen etter reglene om

skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper i skatteloven § 11–21 (jf. også Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11–21). Det samme gjelder når et fartøy er tatt inn i rederiskatteordningen ved overføring av andel eller aksje i selskap som nevnt i skatteloven § 10–40 (ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.) og § 10–60 (NOKUS-selskap). Departementet foreslår at endringene som nevnt ovenfor skal gjelde også for dette inntektsoppgjøret, det vil si at det skal beregnes en gevinst lik differansen mellom markedsverdi og skattemessig verdi, som føres på selskapets gevinst- og tapskonto.

Som følge av overgangen fra en ordning med tilbakeføring av meravskrivninger til en ordning med gevinstberegning ved inntreden må det gjøres en justering av ordlyden i skatteloven § 8–14 fjerde ledd (som blir nytt femte ledd).

Det vises til forslag til skatteloven § 8–14 nytt femte og sjette ledd.

3.4.3 Beskatningen innenfor en ny rederiskatteordning med endelig skattefritak

3.4.3.1 Innledning

Innenfor den nåværende rederiskatteordningen, som kun medfører en skatteutsettelse, gjelder skattefritaket for skipsfartsinntekter bare så lenge inntekten beholdes innenfor rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8–15. Dersom selskapet deler ut ubeskattet kapital gjennom utbytte, skal utbyttet skattlegges på selskapets hånd. Hvis selskapet trer ut av rederiskatteordningen, vil hele den opptjente og ubeskattede kapitalen komme til beskatning ved at beregnet gevinst ved uttreden føres på gevinst- og tapskonto.

Den nye rederiskatteordningen innebærer at inntekter fra skipsfart skal være endelig fritatt for skatteplikt.

Ved utdeling av ubeskattede skipsfartsinntekter fra selskap innenfor den nye rederiskatteordningen skal det derfor ikke foretas skattlegging, og det skal ikke foretas et inntektsoppgjør ved uttreden.

3.4.3.2 Konto for skattlagt inntekt og utdeling av utbytte

Innenfor gjeldende rederiskatteordning skal det foretas beskatning på selskapets hånd ved utdeling av ubeskattet kapital eller ved uttreden av ordningen. Det er derfor nødvendig for selskapet å ha en oversikt over hvor mye tilbakeholdt beskattet kapital som er i selskapet. Beskattet kapital skal ikke

skattlegges ved utdeling eller uttreden. Selskaper som trer inn i rederiskatteordningen må derfor etablere en konto for tilbakeholdt skattlagt kapital, jf. skatteloven § 8–15 tredje ledd. Etter innføring av endelig skattefritak er det ikke lenger behov for å skille mellom ubeskattede og beskattede skipsfartsinntekter, verken ved utdeling av utbytte eller ved uttreden av rederiskatteordningen (se likevel avsnitt 3.4.3.8 nedenfor om korreksjonsinntekt.) Departementet foreslår derfor en opphevelse av bestemmelsene i skatteloven som regulerer etablering og føring av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, det vil si at de gjeldende bestemmelsene i skatteloven § 8–15 tredje ledd og § 8–18 tredje ledd bokstav b oppheves. Regelen i skatteloven § 8–15 niende ledd om korrigerende konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt er ikke lenger nødvendig, og bestemmelsen endres i samsvar med dette.

Etter innføring av endelig skattefritak skal det ikke lenger foretas et inntektsoppgjør ved utdeling av utbytte. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen i skatteloven § 8–15 femte og sjette ledd samt § 8–18 annet ledd om utdeling av utbytte fra selskapet oppheves.

Det foreslås videre at det gjøres nødvendige justeringer i bestemmelsen om samordning av under-skudd på finansinntekt med øvrige inntekter i skatteloven § 8–15 annet ledd niende punktum.

Det foreslås også en omredigering av skatteloven § 8–15, slik at tidligere bestemmelser i annet ledd fordeles på tredje til sjette ledd.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–15 og 8–18.

3.4.3.3 Gevinst- og tapskonto innenfor ordningen

Etter gjeldende regler skal selskap videreføre gevinst- og tapskonti innenfor ordningen, dersom summen av kontiene er positiv, jf. skatteloven § 8–15 fjerde ledd. Ved inntreden i den nye rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør der differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier skal komme til beskatning, jf. avsnitt 3.4.2.3. Selskapets gevinst- og tapskonto vil inngå i dette inntektsoppgjøret, og redusere eller øke den beregnede gevinsten. Positiv gevinst- og tapskonto skal derfor ikke videreføres innenfor ny ordningen, da dette ville medført en dobbelbeskatning. Bestemmelsen om inntektsføring av en eventuell positiv saldo på gevinst- og tapskontoen innenfor ordningen i den någjeldende skatteloven § 8–15 fjerde ledd kan derfor oppheves.

Inntektsoppgjøret ved inntreden kan medføre en beregnet gevinst for selskapet. Denne gevinsten skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto in-

nenfor ordningen, og inntektsføres etter reglene i skatteloven §§ 14–45 og 14–47, jf. avsnitt 3.4.2.3 ovenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–15.

3.4.3.4 *Forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse*

Det følger av skatteloven § 8–12 at selskap innenfor ordningen ikke kan yte lån eller stille sikkerhet til beslektede og nærstående selskaper og personer utenfor rederiskatteordningen. Regelen har som formål hindre at skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet skal kunne disponere over ubeskattet kapital. Tilsvarende gjelder for disposisjoner til fordel for selskap som slik skattytere har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyterens nærstående.

Innenfor den nye rederiskatteordningen vil ubeskattet kapital, som ikke er endelig fritatt for skatt, bli redusert over tid som følge av inntektsføring av gevinst- og tapskontoen. Det samme gjelder skattekreditter som er ført på en egen oppgjørskonto ved overgang fra gjeldende til ny rederiskatteordning. Det kan derfor anføres at behovet for regelen vil bli gradvis redusert. På den annen side synes en avvikling av forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse å åpne for tilpasninger i forbindelse med overgangen fra gjeldende til ny rederiskatteordning. Slike tilpasninger kan for eksempel gjøres ved at det meste av innmaten i et selskap innenfor rederiskatteordningen selges til et beslektet selskap, mot vederlag i form av en usikret fordring på det kjøpende selskapet. I slike tilfeller kan det også tenkes å oppstå problemer med hensyn til mislighold av skatteforpliktelsen knyttet til oppgjøret ved overgang til den nye rederiskatteordningen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer i reglene om forbud mot lån og sikkerhetsstillelse nå.

3.4.3.5 *Personinntekt*

Etter skatteloven § 8–18 første ledd skal det ikke tilordnes personinntekt fra selskap innenfor ordningen. Bestemmelsen er ikke lenger aktuell, og foreslås fjernet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–18.

3.4.3.6 *Konsernbidrag*

Det følger av skatteloven § 8–18 tredje ledd bokstav a at selskaper innenfor rederiskatteordningen kan yte og motta konsernbidrag til og fra andre selska-

per innenfor rederiskatteordningen, forutsatt at vilkårene for rett til å yte og motta konsernbidrag i skatteloven § 10–4 er oppfylt. Konsernbidrag skal ikke skattlegges på mottakende selskaps hånd, uavhengig av om det ytes av beskattet eller ubeskattet kapital.

Departementet legger til grunn at selskap innenfor rederiskatteordningen skal ha adgang til å yte og motta konsernbidrag, fordi slike bidrag kan være viktig for å styrke deler av et konsern. Som følge av at inntekter innenfor den nye rederiskatteordningen er endelig fritatt skattlegging, er det ikke nødvendig å begrense adgangen til å yte og motta konsernbidrag til selskaper som er innenfor rederiskatteordningen. Departementet foreslår derfor at adgangen til å yte og motta konsernbidrag utvides til å gjelde også selskaper utenfor rederiskatteordningen. Konsernbidrag skal imidlertid ikke ha skattemessige konsekvenser. Dette innebærer at konsernbidrag hvor yter og/eller mottaker er innenfor ordningen, ikke skal være fradragsberettiget for yter eller skattepliktig for mottaker.

Den nåværende bestemmelsen i skatteloven § 8–18 første ledd foreslås opphevet, jf. avsnitt 3.4.3.5, og bestemmelsen om konsernbidrag foreslås derfor flyttet til skatteloven § 8–18 første ledd.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8–18 første ledd.

3.4.3.7 *Innløsning av enkeltaksje*

Det følger av skatteloven § 8–18 annet ledd at utdeling ved innløsning av enkeltaksje, som ikke er tilbakebetaling av tidligere innbetalt aksjekapital eller overkurs, skal regnes som utbytte på mottakende selskaps hånd. Begrunnelsen er at det innenfor den gjeldende rederiskatteordningen er selskapet som skattlegges for den del av utløsningssummen som overstiger de innløste aksjenes andel av selskapets skattemessig innbetalte kapital. Denne delen av utløsningssummen behandles skattemessig som utbytte på selskapets hånd, jf. skatteloven § 8–15 femte ledd bokstav a nr. 3, og selskapet skattlegges således for det oppgrossede beløp av den del som overstiger de innløste aksjenes andel av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Som en følge av at utløsningssummen innenfor den nye rederiskatteordningen ikke skal skattlegges på selskapets hånd, er det ikke nødvendig med en slik særregel. Innløsning av enkeltaksjer skal derfor behandles etter skattelovens ordinære regler, og skal regnes som realisasjon av aksjene. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 8–18 annet ledd oppheves.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8–18.

3.4.3.8 Korreksjonsinntekt

Bestemmelsene om korreksjonsinntekt i skatteloven § 10–5 medfører skattlegging av selskap dersom det er utdelt inntekter som er skattepliktige på selskapets hånd, men hvor tidfestingsreglene har medført at inntekten ennå ikke er tatt til beskatning (positive midlertidige forskjeller). Dette sikrer at inntekter som deles ut er beskattet senest på utdelingstidspunktet. Utdeling av helt skattefrie inntekter, det vil si der skattefriheten er endelig, medfører ikke plikt til å svare korreksjonsskatt for det utdelende selskap.

Det skal ikke inntektsføres korreksjonsinntekt for selskaper innenfor gjeldende rederiskatteordning, fordi de særlige bestemmelsene i skatteloven § 8–15 om beskatning ved utdeling av ubeskattet inntekt fyller samme funksjon. De sistnevnte bestemmelsene foreslås nå imidlertid avvirket, jf. avsnitt 3.4.3.2, og de ordinære korreksjonsinntektsreglene må derfor få anvendelse som normalt for selskapene innenfor den nye rederiskatteordningen.

På sikt vil reglene om korreksjonsinntekt få mindre betydning for rederibeskattede selskaper, ettersom det ikke vil oppstå midlertidige forskjeller knyttet til skipsfartsinntekter. En avvikling av reglene om korreksjonsinntekt synes imidlertid ikke riktig. Finansinntekt skal i hovedsak være skattepliktig etter de ordinære skattereglene også innenfor en rederiskatteordning med endelig skattefritak for skipsfartsinntekter. Å gi rederibeskattede selskaper adgang til å dele ut positive midlertidige forskjeller knyttet til finanskapitalen uten korreksjonsinntekt vil stille disse selskapene i en bedre stilling enn andre selskaper.

De foreslåtte reglene om inntredenbeskatning, jf. avsnitt 3.4.2.3 ovenfor, innebærer at gevinster på driftsmidler og andeler i deltakerlignede selskaper (herunder aksjer i NOKUS-selskaper) som tas inn i ordningen, ikke vil framgå av egenkapitalen ved korreksjonsinntektsberegningen etter skatteloven § 10–5 annet ledd. Gevinst beregnet ved inntreden skal imidlertid føres på gevinst- og tapskonto, og vil dermed utgjøre en midlertidig forskjell i forhold til korreksjonsinntektsberegningen. Dette kan innebære at selskaper som har vært ordinært beskattet, og som trer inn i rederiskatteordningen fra og med 2007, kan få en underdekning i forhold til korreksjonsinntektsreglene som hindrer utdeling av nye, skattefrie inntekter innenfor ordningen. Etter departementets oppfatning er denne virkningen av korreksjonsinntektsreglene ikke hensiktsmessig innenfor en rederiskatteordning der skipsfartsinntekter skal være endelig skattefrie.

For å motvirke dette foreslås derfor en særbestemmelse i skatteloven § 10–5 åttende ledd, om at positiv netto differanse mellom markedsverdier som er lagt til grunn ved inntredenbeskatning etter skatteloven § 8–14 og regnskapsmessige verdier for driftsmidler og andeler i deltakerlignede selskaper (herunder aksjer i NOKUS-selskaper), skal behandles som midlertidige forskjeller i forhold til reglene om korreksjonsinntekt, uten reduksjon for beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Differansen må imidlertid reduseres forholdsmessig med en andel som tilsvarende den andel av gevinsten ved inntreden som er tatt til beskatning. Korreksjonen for en eiendel skal bare gjøres så lenge den aktuelle eiendelen er i behold i selskapet. For selskaper som trer inn i rederiskatteordningen fra ordinær beskatning i 2007 og 2008, skal verdsettelsen ved inntredenbeskatningen baseres på regnskapsmessige verdier, det vil si at regnskapsmessige verdier brukes som et mål på markedsverdiene for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper (se avsnitt 3.4.7.3 nedenfor). I disse tilfellene vil det normalt ikke være forskjell mellom regnskapsmessige verdier og verdiene som legges til grunn for inntredenbeskatningen. Det kan likevel tenkes at det unntaksvis kan oppstå forskjeller, som følge av regnskapsverdiene i enkelte tilfeller må justeres, jf. avsnitt 3.4.7.3 og 3.4.7.8. I slike tilfeller skal det gjøres en korreksjon etter den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 10–5 åttende ledd.

Som nevnt under avsnitt 3.4.3.6 foreslås det at adgangen til å yte og motta konsernbidrag utvides til å gjelde også selskaper utenfor rederiskatteordningen, likevel slik at konsernbidrag ikke skal ha skattemessige konsekvenser. Av skatteloven § 10–5 tredje ledd bokstav b følger det at konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt skal anses som utdeling som kan utløse korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10–5 annet ledd. Ettersom avgitt konsernbidrag ikke skal føres til fradrag i alminnelig inntekt innenfor rederiskatteordningen, må det gjøres et unntak fra bestemmelsen i skatteloven § 10–5 tredje ledd bokstav b, slik at avgitt konsernbidrag i sin helhet behandles som utdeling etter denne bestemmelsen. Det foreslås derfor en ny bestemmelse om dette i skatteloven § 10–5 niende ledd.

Det vises til forslag til skatteloven § 10–5 nye åttende og niende ledd.

3.4.4 Strategisk og kommersiell ledelse og annen tilknyttet virksomhet

3.4.4.1 Generelt

Selskaper innenfor den gjeldende norske rederiskatteordningen kan bare ha virksomhet i form av utleie og drift av egne og innleide fartøyer. Skatteutsettelsen i gjeldende ordning gjelder dermed også bare denne kjerneaktiviteten. Selskaper innenfor ordningen kan ikke ha ansatte.

I andre europeiske lands rederiskatteordninger er det i ulik grad åpnet for at andre typer virksomhet med nær tilknytning til kjernevirksomheten kan være omfattet av skattefavoriseringen. Dette gjelder særlig virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse.

Formålet med innføringen av en rederiskatteordning med endelig skattefritak er at den norske rederiskatteordningen skal fremstå som konkurransedyktig sett i forhold til rederibeskatningen i øvrige europeiske land. På bakgrunn av dette formålet er det grunn til å vurdere hvilke funksjoner og aktiviteter tilknyttet skipsfartsvirksomheten som skal være tillatte innenfor rederiskatteordningen.

Det foreslås at departementet gis hjemmel i forskrift til å bestemme at selskaper innenfor rederiskatteordningen i tillegg til drift og utleie av skip også kan drive virksomhet nært knyttet til denne virksomheten. Inntekter av slik virksomhet vil dermed omfattes av skattefritaket for skipsfartsinntekter. Dette gjelder for det første strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet rederibeskattet selskap, og for det andre annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten i det aktuelle selskapet eller konsernforbundet rederibeskattet selskap.

Når det gjelder strategisk og kommersiell ledelse, er det i utgangspunktet bare slik ledelse av egne og innleide skip, samt skip i konsernforbundne rederibeskattede selskaper, som skal kunne omfattes av rederiskatteordningen. Tjenesteyting overfor tredjemann, for eksempel i form av ledelsesfunksjoner overfor skip eiet av andre enn konsernforbundne selskaper, vil ikke kunne skje innenfor rederiskatteordningen. For poolsamarbeid bør det imidlertid gjøres unntak, slik at strategisk og kommersiell ledelse av andre selskapers skip i poolsamarbeidet kan inngå i den rederibeskattede virksomheten. Rene management-selskaper, det vil si selskaper som ikke oppfyller minstekravet til nødvendige eiendeler i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav a til g, kan ikke omfattes av rederiskatteordningen og vil dermed heller ikke kunne oppnå skattefrihet for

virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse.

Annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten omfatter nærmere bestemte aktiviteter i form av håndtering av gods knyttet til transportvirksomheten, visse typer varetilbud om bord på skip mv., samt virksomhet knyttet til passasjerterminaler mv. Skattefrihet for slike tilknyttede virksomheter forutsetter at disse drives i nær tilknytning til kjernevirksomheten, det vil si drift og utleie av fartøyer. Det forutsettes videre at aktivitetene knytter seg til kvalifisert fartøy eid av selskapet eller et konsernforbundet selskap som lignes etter rederiskatteordningen.

Departementet antar at følgende aktiviteter bør omfattes:

- Lasting og lossing av gods
- Midlertidig plassering av gods i eller i nærheten av havn i påvente av videre transport
- Transport av gods og personer i havneområdet
- Utleie av containere for gods om bord
- På- og avstigning av passasjerer
- Drift av billettkontorer og passasjerterminaler
- Salg av varer til forbruk om bord
- Utleie av lokaler om bord
- Såkalt dør-til-dør-transport, det vil si samlet transporttjeneste som består av sjøtransport med kvalifisert fartøy samt land- og/eller flytransport, når det er inngått avtale med en uavhengig tredjepart om land- og/eller flytransporten

Departementet tar sikte på å sende et utkast til forskrift på høring så snart som mulig.

Endringene som nevnt innebærer at det må gjøres endringer i bestemmelsen om forbud mot arbeidsinnsats i skatteloven § 8–13 annet ledd første punktum. Med disse endringene blir presiseringene i skatteloven § 8–13 annet ledd annet og tredje punktum blir unødvendige, og forslås opphevet.

En utvidelse av rederiskatteordningen til å omfatte tilknyttede aktiviteter medfører videre behov for endringer i bestemmelsene i skatteloven § 8–11 om hvilke eiendeler rederibeskattede selskaper kan eie. Departementet foreslår at rederibeskattede selskaper skal kunne eie driftsmidler som brukes i tilknyttet virksomhet. Fast eiendom skal imidlertid ikke kunne eies av rederibeskattet selskap. Slik departementet ser det, er det ingen grunn til at avkastning av fast eiendom skal kunne inngå som en del av den subsidierte virksomheten innenfor rederiskatteordningen.

Det foreslås ikke endringer i minstekravene til eiendeler i et rederibeskattet selskap. Selskap som ikke oppfyller minstekravet til eiendeler, jf skattelo-

ven § 8–11 tredje ledd, vil ikke kvalifisere for rederiskatteordningen.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 8–11 og 8–13.

3.4.4.2 *Krav til strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge*

Den gjeldende norske rederiskatteordningen inneholder ikke krav til at strategisk og kommersiell ledelse skal være lokalisert i Norge (managementkrav). Flere andre europeiske rederiskatteordninger har krav om at strategisk og kommersiell ledelse skal være lokalisert i skattyterens hjemland (eller i EØS-området).

Når det gjelder innholdet av kravet til strategisk og kommersiell ledelse varierer det fra land til land. Videre er det et spørsmål om det skal oppstilles faste kriterier for hvilke funksjoner som skal utføres, eller om vilkåret skal bero på en skjønnsmessig helhetsbedømmelse, og om kravet skal være knyttet til en vurdering av selskapets flåte som en helhet, eller til hvert enkelt skip.

Departementet vil ikke nå foreslå å innføre et krav om strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge. Dersom det innføres et slikt krav fra og med inntektsåret 2007 ville antakelig en del selskaper innenfor dagens ordning ikke kunne oppfylle kravet og må tre ut av ordningen. Departementet vil imidlertid vurdere nærmere om det er grunn til å innføre et slikt krav etter en overgangsfase. For at selskapene innenfor dagens ordning skal få tilstrekkelig tid til å tilpasse seg kravet, bør et eventuelt krav om strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge få virkning tidligst fra og med inntektsåret 2009.

3.4.5 **Taubåter**

Ifølge Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8–11–1 første ledd bokstav d kan selskap innenfor rederiskatteordningen ikke drive skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil. Dette innebærer blant annet at taubåter som benyttes i norske havner ikke kan inngå i rederiskatteordningen. Dersom en taubåt dels blir benyttet i havnetrafikk og dels i havgående virksomhet, må båten anses som en ulovlig eiendel, og selskapet må tre ut av ordningen etter reglene i skatteloven § 8–17. Selskap innenfor ordningen kan likevel drive taubåter som benyttes i utenlandsk havnetrafikk, jf. bestemmelsen i skattelovforskriften § 8–11–1 annet ledd om at skip i utenriksfart som har eget framdrifts-

maskineri anses som skip i fart, uavhengig av størrelse og utstrekningen på skipets fartsområde.

Etter ESAs retningslinjer for statsstøtte til sjøtransport kan taubåter bare motta støtte dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Taubåter kan bare omfattes av skattefavourisering dersom minst 50 prosent av aktiviteten utgjøres av aktivitet som ellers kan defineres som sjøtransportvirksomhet etter retningslinjene. Havnetrafikk kan i denne sammenhengen ikke anses som sjøtransportvirksomhet.

Flere andre europeiske lands rederiskatteordninger omfatter taubåter, dersom fartøyene har minst 50 prosent kvalifiserende sjøtransportvirksomhet. Departementet vil på denne bakgrunn gjøre en endring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8–11–1, slik at taubåter kan omfattes av ordningen dersom havnetrafikk utgjør mindre enn 50 prosent av den totale aktiviteten som utøves.

3.4.6 **Uttreden av rederiskatteordningen**

3.4.6.1 *Innledning*

Det følger av gjeldende bestemmelser i skatteloven § 8–17 første ledd at et selskap skal anses trådt ut av rederiskatteordningen fra og med det inntektsåret det framsettes krav om skattlegging etter alminnelige regler, vilkårene etter skatteloven §§ 8–11 til 8–13 brytes eller selskapet likvideres. Ved uttreden skal det foretas et inntektsoppgjør, jf skatteloven § 8–17 annet ledd.

Innføringen av en ny rederiskatteordning med endelig skattefritak for inntekter fra skipsfart medfører at reglene om uttreden må endres, blant annet slik at det ikke skal foretas et inntektsoppgjør ved uttreden.

Endringene gjøres gjeldende for selskaper som trer ut av ny rederiskatteordning fra og med 1. januar 2008. For selskaper som trer ut av ordningen 1. januar 2007, skal det skje en uttredenbeskatning etter gjeldende regler.

3.4.6.2 *Uttreden ved brudd på vilkårene i skatteloven §§ 8–11 til 8–13*

Det følger av skatteloven § 8–17 første ledd bokstav b at dersom vilkårene i skatteloven § 8–11 til 8–13 brytes, anses selskapet trådt ut av rederiskatteordningen. Skatteloven § 8–11 regulerer hvilke eiendeler et selskap innenfor rederiskatteordningen kan og må eie, og skatteloven § 8–13 stiller krav til virksomheten. Skatteloven § 8–12 oppstiller et forbud mot lån og sikkerhetsstillelse til beslektede og nærstående selskaper og personer.

Av bestemmelsen i § 8–17 tredje ledd følger imidlertid regler om rettefrist, som gir selskapene en adgang til å rette opp vilkårsbrudd uten at de anses trådt ut av ordningen. Etter overgang til en rederiskatteordning med endelig skattefritak vil konsekvensene av en uttreden være betydelig mindre, som følge av at det ikke skal skje et inntektsoppgjør (men kun ordinær beskatning for det aktuelle inntektsåret). Departementet foreslår likevel at reglene om rettefrist videreføres i den nye rederiskatteordningen.

3.4.6.3 Uttreden ved likvidasjon

Etter gjeldende regler skal et selskap anses trådt ut av rederiskatteordningen fra og med det inntreksåret selskapet likvideres, jf. skatteloven § 8–17 første ledd bokstav c. Bakgrunnen for dette er at utdeling ved likvidasjon ikke anses som utbytte i skattemessig sammenheng, men som realisasjonsvederlag for aksjene etter skatteloven § 10–37 første ledd, jf. skatteloven § 10–11 annet ledd. Det foreligger ikke hjemmel for skattlegging av utdelingen ved likvidasjon på selskapets hånd, og den ubeskattede kapitalen i selskapet ville blitt varig fritatt for skatt på selskapsnivå.

Etter overgang til en rederiskatteordning med endelig skattefritak er det ikke lenger behov for at selskapet skattlegges ordinært i likvidasjonsåret, da selskapets skipsfartsinntekter er endelig fritatt for beskatning. Departementet foreslår derfor at rederiselskaper kan skattlegges etter de særskilte rederiskattereglene også i likvidasjonsåret.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 8–17 første ledd bokstav c.

3.4.6.4 Uttredenoppgjør

Skatteloven § 8–17 annet ledd gir anvisning på at det ved uttreden av rederiskatteordningen skal skje et inntektsoppgjør som medfører at selskapets ubeskattede inntekter kommer til beskatning, herunder eventuell verdiøkning av selskapets aktiva (unntatt aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden) og skattemessige reserver som selskapet eventuelt hadde ved inntreden i rederiskatteordningen i 1996. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret fastsettes i hovedregelen til markedsverdien av selskapets eiendeler med fradrag for gjeld, mens inngangsverdien settes lik beskattet kapital i selskapet.

Etter overgangen til den nye rederiskatteordningen skal det ikke foretas et inntektsoppgjør ved uttreden, fordi skipsfartsinntekter opptjent mens selskapet var innenfor rederiskatteordningen skal

være endelig fritatt for beskatning. Departementet foreslår derfor at gjeldende regler i skatteloven § 8–17 annet ledd om uttredenbeskatning avvikles.

Som en følge av at det ved uttreden ikke lenger skal gjennomføres et inntektsoppgjør, må det etableres egne regler om hva som skal danne grunnlaget for skattemessige verdier ved ordinær ligning etter uttreden, herunder avskrivningsgrunnlag mv. for selskapets eiendeler. Utgangspunktet er at oppføring og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for skatt, herunder urealisert verdistigning på driftsmidler. Departementet foreslår derfor at det skal gjelde kontinuitet for finansielle poster, mens skattemessige verdier for øvrige eiendeler (driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper) settes til markedsverdi.

For andeler i deltakerlignede selskaper vil det oppstå et særlig problem dersom skattemessig verdi etter uttreden uten videre settes lik markedsverdi. Dersom det finnes deltakere utenfor ordningen i det samme selskapet, vil disse ha etablert en skattemessig verdi ved den ordinære beskatningen av disse andelene i selskapet. Etter uttreden vil den uttredende deltaker være bundet av en andel av den samme skattemessige verdien, og det kan derfor lett oppstå en overpris eller underpris i forhold til denne skattemessige verdien. Salg av en slik andel vil normalt være omfattet av fritaksmetoden, og slik over- eller underpris vil derfor ikke påvirke deltakers inntekt. I den utstrekning deltaker etter uttreden skattlegges eller får fradrag for den gevinsten eller det tapet over- eller underprisen skriver seg fra, vil dette representere en beskatning eller fradragsføring av verdistigning eller verditap som er oppstått i den perioden deltaker var innenfor rederiskatteordningen. Over- eller underprisen i forhold til andel skattemessig verdi i selskapet må derfor registreres på en egen konto, og kunne føres mot den delen av skattemessig resultat fra andelen som deltaker blir skattlagt for eller får fradrag for etter uttreden. Dersom selskapet avhendes, vil eventuell rest på kontoen falle bort.

Dersom selskapet ved uttreden har aksjer i NOKUS-selskaper hjemmehørende i stater utenfor EØS ved uttreden, vil gevinst ved salg av slike aksjer etter uttreden være skattepliktig inntekt, og tap tilsvarende fradragsberettiget. Inngangsverdien ved et slikt inntektsoppgjør vil være lik den verdien som ble satt ved uttreden, og korrigerert for eventuell regulering av kostpris etter § 10–68 første ledd for perioden etter uttreden. Aksjer i NOKUS-selskaper som er hjemmehørende i stater innenfor EØS, vil derimot være omfattet av fritaksmetoden, og fram-

gangsmåten som er beskrevet for andeler må også gjøres gjeldende for slike aksjer.

Ved uttreden av den nye rederiskatteordningen må det foretas en verdsettelse av selskapets driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer NOKUS-selskaper, noe som kan være krevende både for rederiselskapene og skatteetaten, jf. avsnitt 3.4.2.4 ovenfor. Ved uttreden vil skattyter ha fordel av en så høy verdsettelse som mulig. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift om beregning av markedsverdier ved uttreden, herunder til å pålegge selskapene å framlegge dokumentasjon på markedsverdi ved uttreden.

Reglene om sikkerhetsstillelse som vilkår for føring av gevinst ved uttreden oppgjør over gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 8–17 annet ledd femte punktum, avvikles.

Dersom et selskap trer ut av ordningen 1. januar 2007, skal det skje en uttredenbeskatning etter gjeldende regler.

Det vises til forslag til endringer i § 8–17 annet ledd.

3.4.6.5 *Reinvesteringsfrist mv.*

Selskap som selger sin eneste eller alle sine kvalifiserende eiendeler må i utgangspunktet tre ut av rederiskatteordningen fra og med det inntektsår eiendelen(e) ble solgt. Det samme gjelder der underliggende rederibeskattet eller deltakerlignet selskap selger sin eneste eller alle sine kvalifiserende eiendeler. Det er imidlertid gitt regler i skatteloven § 8–11 fjerde og femte ledd om reinvesteringsfrist. Kravet er at selskapet anskaffer minst én ny kvalifiserende eiendel innen ett år, eller inngår kontrakt om bygging av ny kvalifiserende eiendel. Av skatteloven § 8–11 sjette ledd følger at den kvalifiserende eiendelen må eies i minst to år. Det kan oppstå tilfeller der selskaper går over fra gjeldende til ny rederiskatteordning mens de nevnte fristene løper. Dersom reinvesteringsfristen ikke overholdes, eller selskapet ikke oppfyller vilkåret i skatteloven § 8–11 sjette ledd om to års eiertid, vil selskapet tre ut av rederiskatteordningen med virkning fra et tidligere tidspunkt. Dersom en slik tilbakedatert uttreden medfører at selskapet anses trådt ut av ordningen fra 1. januar 2007 eller tidligere, skal det gjennomføres en uttredenbeskatning etter de någjeldende bestemmelser i skatteloven § 8–17 annet ledd, det vil si at verken overgangsreglene om inntektsoppgjør ved overgang fra gjeldende til ny ordning, jf. avsnitt 3.4.7.2 nedenfor, eller de nye bestemmelsene om uttreden som får virkning fra og med inntektsåret 2008, skal gjelde.

3.4.6.6 *Konsernbidrag*

Departementets forslag kan gi incentiver til at selskaper tilpasser seg ved at de velger å lignedes innenfor rederiskatteordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd. For å motvirke slike tilpasninger foreslår departementet at selskaper som er trådt ut av rederiskatteordningen ikke kan motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttredelsesåret og de to påfølgende årene. Det er således en adgang til å motta konsernbidrag, men ytende selskap vil ikke få skattemessig fradrag og mottaker som har trådt ut av rederiskatteordningen vil ikke bli skattlagt. Selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen kan derimot yte konsernbidrag med skattemessig virkning.

I enkelte andre lands rederiskatteordninger er det innført krav om at selskapene må velge mellom rederibeskatning og ordinær beskatning for en nærmere bestemt periode, vanligvis 10 år. Dersom selskapet trer ut av ordningen før utløpet av bindingstiden, vil konsekvensene vanligvis være at meravskrivninger, latente gevinster på eiendeler mv. opparbeidet før inntreden i ordningen skal tas til beskatning. Departementet legger til grunn at det er et bedre virkemiddel mot tilpasninger å begrense selskapenes adgang til å motta konsernbidrag med skattemessig virkning, enn å innføre en bindingstid til ordningen. Dette må ses i sammenheng med at departementet foreslår at det ved inntreden i ny rederiskatteordning skal gjennomføres et inntektsoppgjør, der differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier i hovedregelen skal beskattes.

I tillegg kan det bemerkes at konsekvensene av å tre ut før utløpet av en bindingstid vil variere med selskapets skattemessige situasjon ved inntreden. Dersom nye investeringer foretas i nyetablerte selskaper som trer inn i ordningen, vil dette selskapet verken ha meravskrivninger eller latente gevinster knyttet til eiendelene på inntredelsestidspunktet. Et slikt selskap kan dermed tre ut av ordningen i år med underskudd uten at dette får negative konsekvenser. En bindingstid kan også være urimelig dersom et selskap må tre ut av ordningen som følge av vilkårsbrudd, og ønsker å tre inn igjen så snart som mulig.

Et videre argument mot å innføre bindingstid i rederiskatteordningen, er at det synes vanskelig å etablere noen reell binding av skipsfartsvirksomhet til selskapene. En bindingstid kan ikke i seg selv hindre at virksomheten i selskapene tas ut til andre selskaper i Norge eller utlandet. Så lenge selskapene oppfyller minstekravene for å være omfattet av rederiskatteordningen, vil virksomheten kunne

flyttes ut, uten at dette får skattemessige konsekvenser for selskapene.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8–18 annet ledd.

3.4.7 Overgangsregler

3.4.7.1 Innledning

Departementet foreslår overgangsregler for selskaper som er beskattet innenfor den gjeldende rederiskatteordningen for inntektsåret 2006, og som trer inn i ny rederiskatteordning med endelig skattefritak 1. januar 2007. Det foreslås også en særregel for inntredenbeskatning av ordinært lignede selskaper som trer inn i rederiskatteordningen i inntektsårene 2007 og 2008.

For selskaper som velger å tre ut av rederiskatteordningen 1. januar 2007, skjer inntektsoppgjøret ved uttreden etter gjeldende regler. Den gjeldende rederiskatteordningen avvikles fra og med inntektsåret 2007, det vil si at selskapene innenfor gjeldende ordning må velge mellom å gå over til den nye ordningen, eller å beskattes ordinært for inntektsåret 2007.

3.4.7.2 Inntektsoppgjør ved overgang fra gjeldende til ny rederiskatteordning

Selskaper innenfor den gjeldende rederiskatteordningens kan ha opparbeidet betydelige skattekreditter. Disse skattekredittene består dels av ubeskattet kapital i de skipseiende selskapene da ordningen ble innført i 1996, dels av tilbakeholdt ubeskattet overskudd fra rederidriften i selskapene, og dels av latente gevinster på driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper. Departementet foreslår at det ved overgang til en rederiskatteordning med endelig skattefritak skal foretas et oppgjør av disse skattekredittene, med det formål å avvikle dem.

Finansielle inntekter skal være gjenstand for beskatning etter ny ordning, som etter gjeldende ordning. Dette tilsier kontinuitet for finansielle poster ved overgang fra gjeldende til ny ordning, noe som innebærer at det ikke skal skje et inntektsoppgjør for slike poster. Dette gjelder gevinst og tap på finansielle eiendeler, samt latente valutagevinster og -tap på lån.

Inntektsoppgjøret skal gjennomføres ved at utgangsverdien settes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer i selskaper som nevnt i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav d og g som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter skatteloven § 2–38, skattemessig verdi

av øvrige finansaktiva, og markedsverdi av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien settes til saldoen på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved årets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Når det gjelder fastsettelsen av markedsverdier for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper, vises det til avsnitt 3.4.7.3 nedenfor.

Dersom inntektsoppgjøret medfører gevinst, skal to tredjedeler av denne føres på en egen oppgjørskonto, som skal inntektsføres lineært over 10 år (det vil si fra og med inntektsåret 2007 til og med inntektsåret 2016). En tredjedel av skatteforpliktelsen kan avsettes til et fond for miljøtiltak mv., og gevinsten knyttet til denne avsetningen vil komme til beskatning dersom avsetningen ikke er brukt til nærmere angitte miljøtiltak innen utløpet av en tiårs periode regnet fra og med inntektsåret 2007, jf avsnitt 3.4.7.4 nedenfor.

Dersom inntektsoppgjøret medfører tap, vil denne skatteposisjonen bortfalle ved overgang til ny ordning. Dette fordi det innenfor den nye rederiskatteordningen ikke vil foreligge skattepliktige skipsfartsinntekter å føre et tap ved uttreden til fradrag mot. Om tap ved overgangen som skyldes framførbart finansunderskudd, se avsnitt 3.4.7.5 nedenfor.

Det vises til forslag til første til tredje ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.3 Verdsettelse av driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper ved inntektsoppgjøret ved overgang til ny ordning

Ved innføring av en ny rederiskatteordning med endelig skattefritak skal det foretas verdsettelse av alle driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper for alle selskaper som i går over til ny rederiskatteordning i 2007 fra gjeldende ordning. Det er derfor viktig at verdsettelsen er administrativt enkel å gjennomføre, både for skatteetaten og selskapene. Utgangspunktet er at eiendelene skal verdsettes til markedsverdi, jf. avsnitt 3.4.7.2. Departementet er av den oppfatning at det som en praktisk tilnærming kan være hensiktsmessig å basere verdsettelsen på selskapenes regnskapsmessige verdier per 31. desember 2006. Det antas at regnskapsmessige verdier i denne sammenhengen vil være egnet til å gi et tilnærmet riktig mål på eiendelenes faktiske verdier.

Under avsnitt 3.4.7.8 nedenfor foreslår departementet at selskaper som trer inn i ny rederiskatte-

ordning i inntektsårene 2007 og 2008 fra ordinær beskatning kan legge regnskapsmessige verdier for henholdsvis 31. desember 2006 og 31. desember 2007 til grunn ved inntreden. Dette gir likebehandling i forhold til selskaper innenfor gjeldende ordning som går over til den nye ordningen fra og med inntektsåret 2007 for så vidt gjelder verdsettelsen av driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper. For selskaper som trer inn i den nye rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2009 gjelder de nye, ordinære reglene om inntredenbeskatning, det vil si at inntredenbeskatningen skal skje på bakgrunn av markedsverdier for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper, jf. avsnitt 3.4.2.3.

De regnskapsmessige verdiene for driftsmidler vil etter norske ordinære regnskapsregler som hovedregel være fastsatt til anskaffelseskost, nedjustert for akkumulerte avskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Både børsnoterte og andre regnskapspliktige foretak har imidlertid anledning til å utarbeide selskapsregnskapet etter internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i stedet for etter regnskapslovens ordinære system, jf. regnskapsloven § 3–9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum. I tilfeller der IFRS åpner for bruk av andre modeller for vurdering og måling av driftsmidler enn norske ordinære regnskapsregler, kan dette få skattemessig betydning dersom regnskapsmessige verdier tillegges vekt ved overgang til ny rederiskatteordning. Det kan blant annet vises til at IAS 16 property, Plant and Equipment, som blant annet vil gjelde for skip, har to modeller for vurdering og måling. Dette er kostmodellen og verdijustert kost («revaluation model»). Under kostmodellen verdsettes varige driftsmidler til anskaffelseskost nedjustert for akkumulerte avskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Dette er i samsvar med god regnskaps-skikk. Under verdijustert kostmodell verdsettes skipene til virkelig verdi minus akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger i perioden fra forrige verdsettelse og balansedagen. Virkelig verdi er definert som verdien i en transaksjon mellom uavhengige parter, som vanligvis vil være omsetningsverdien. Verdijustert kostmodell medfører oppskrivninger etter nærmere regler, og er ikke tillatt etter god regnskaps-skikk. Dersom regnskapsmessige verdier uten videre legges til grunn ved inntektsoppjøret ved overgang til ny ordning, vil to selskaper som anvender ulike modeller få ulike skattemessige resultater ved oppjøret.

Også med hensyn til regnskapsmessige verdier for andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper kan det oppstå ulikheter som følger av forskjellig regnskapsføring. Vanligvis vil an-

delene føres etter bruttometoden når selskapsdeltakeren har kontroll over 50 prosent eller mer av selskapet, mens egenkapitalmetoden brukes i tilfeller der selskapsdeltakeren kontrollerer mellom 20 og 50 prosent. I tilfeller der selskapsdeltakeren har kontroll over mindre enn 20 prosent brukes vanligvis en kostmetode, noe som typisk gir en lavere regnskapsmessig verdi.

Effekter av forskjeller i regnskapsføring bør det normalt korrigeres for, slik at alle selskaper får lagt til grunn verdier for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper ved inntektsoppjøret som bygger på de samme regnskapsprinsippene. Departementet foreslår derfor at det gis hjemmel i forskrift for å fastsette bestemmelser om justering av regnskapsmessige verdier ved overgang til ny rederiskatteordning i 2007 og 2008.

Det vises til forslag til første ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.4 *Fond for miljøtiltak mv.*

Skattyter kan velge å avsette en tredjedel av skatten knyttet til beregnet gevinst ved overgangen til den nye rederiskatteordningen på et fond for miljøtiltak mv. I den grad midlene på fondet brukes til nærmere definerte miljøtiltak, vil en tilsvarende del av den beregnede gevinsten ved overgangen bli skattefri. Det foreslås at departementet gis hjemmel i forskrift til å gi nærmere regler om hva midler på fond for miljøtiltak mv. kan brukes til, som for eksempel utslippsreducerende tiltak. Det gis også nærmere regler som setter frist for når avsetningen må være anvendt til formålet, og om beskatning når midlene på fondet ikke er anvendt som forutsatt ved fristens utløp. Forslag til forskrift vil bli sendt på høring.

For å hindre at gevinst knyttet til avsetning til fond for miljøtiltak mv kan tas ut av selskapene uten korreksjonsinntekt, gis det en overgangsbestemmelse om at gevinst som er betinget skattefri etter reglene om avsetning til fond for miljøtiltak mv skal anses som en midlertidig forskjell i forhold til skatteloven § 10–5 annet ledd. Avsetningen på fond for miljøtiltak skal ikke i seg selv medføre noen innbetaling til et statlig fond eller lignende, og heller ikke noen annen form for binding, utover den binding som følger av reglene om korreksjonsinntekt og eventuelt av departementets forskriftsbestemmelser.

Det vises til forslag til første, tredje og femte ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.5 Framførbart underskudd

Framførbart underskudd som er i behold ved overgang til ny rederiskatteordning vil representere underskudd på finansinntekten. Det framførbare underskuddet vil i utgangspunktet redusere gevinsten ved inntektsoppgjøret ved inntreden i ny rederiskatteordning, og skal derfor ikke framføres i ny ordning. Dette ville medført et dobbelt fradrag. For det tilfelle at det skulle oppstå et tap ved inntektsoppgjøret, foreslår departementet imidlertid at dette tapet skal kunne framføres i den utstrekning tapet ligger innenfor framførbart finansunderskudd per 31. desember 2006. Dette fordi selskapet ellers ikke vil få benyttet det framførbare finansunderskuddet.

Det vises til forslag til fjerde ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.6 Korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt er tidfestningsregler, og medfører at skattepliktige inntekter som deles ut skal tas til inntekt senest på tidspunktet for utdeling, jf. omtalen av disse reglene i avsnitt 3.4.3.8 ovenfor.

Korreksjonsinntektsreglene vil hindre at gjenværende skattekreditter i et rederibeskattet selskap innenfor ny rederiskatteordning kan deles ut til eierne uten beskatning.

Minst to tredjedeler av gevinsten ved overgang fra gjeldende rederiskatteordning skal inntektsføres lineært over 10 år. Departementet antar at dette normalt medfører regnskapsmessig bokføring av 28 prosent utsatt skatt knyttet til denne delen av gevinsten. Gevinsten kan dermed utdeles som utbytte uten korreksjonsinntekt fortløpende i samme utstrekning som de årlige inntektsførte beløpene. Basert på dette er det ikke nødvendig med lovendring i § 10–5, for å hindre at foreløpig ubeskattet gevinst fra gjeldende rederiskatteordning kan deles ut uten korreksjonsinntekt.

Inntil en tredjedel av skatteforpliktelsen knyttet til gevinsten ved overgang fra gjeldende rederiskatteordning til ny rederiskatteordning kan avsettes til selskapets fond for miljøtiltak mv. Gevinsten knyttet til denne avsetningen blir skattefri i den grad avsetningen brukes til godkjente miljøtiltak, jf. avsnitt 3.4.7.4 ovenfor. Departementet legger til grunn at hele eller deler av den delen av gevinsten som knytter seg til fond for miljøtiltak mv. i normaltillfellene kan føres som egenkapital i selskapenes regnskaper, uten avsetning for utsatt skatt. Det er imidlertid regnskapsreglene som er bestemmende for

hvorvidt det skal avsettes for utsatt skatt på denne delen av gevinsten, og det vil kunne avhenge blant annet av om selskapet kan sannsynliggjøre at fondet (eller deler av det) skal benyttes til skattefri miljøinvestering. Spørsmålet vil også kunne avhenge av hvordan overgangsordningen på dette punktet blir endelig utformet, jf. avsnitt 3.4.7.4 ovenfor.

Det er en forutsetning at den delen av egenkapitalen som relaterer seg til fond for miljøtiltak mv. ikke skal kunne deles ut skattefritt uten korreksjonsinntekt. For å sikre dette må gevinsten som knytter seg til fondet anses som en midlertidig forskjell i forhold til bestemmelsen i skatteloven § 10–5 annet ledd. Det foreslås at dette presiseres i overgangsreglene om inntektsoppgjør ved overgang fra gjeldende til ny rederiskatteordning, jf. forslag til femte ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

Skattefrie inntekter som opptjenes i den nye rederiskatteordningen fra og med 2007 kan i utgangspunktet deles ut uten hinder av korreksjonsinntektsreglene. På grunn av de særlige egenskapene ved rederiskatteordningen kan det imidlertid i noen tilfeller oppstå en underdekning i forhold til korreksjonsinntektsreglene ved overgangen fra gjeldende til ny ordning.

Denne effekten kan for det første oppstå i tilfeller hvor konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved overgangen til ny ordning er negativ. For det andre kan effekten oppstå fordi verdien for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NO-KUS-selskaper som legges til grunn ved inntektsoppgjøret ikke alltid svarer til regnskapsmessig verdi. Det vises til omtalen av den tilsvarende effekten som kan oppstå når ordinært lignet selskap trer inn i den nye rederiskatteordningen, jf. avsnitt 3.4.3.8 ovenfor.

De nevnte virkningene kan innebære at nye, skattefrie inntekter opptjent fra og med inntektsåret 2007 ikke kan tas ut uten korreksjonsinntekt. Dette kan framstå som en uheldig effekt, særlig for rederiselskaper med store negative skattemessige verdier ved overgangen til ny ordning. Departementet foreslår derfor at det innføres en særregel, slik at selskapene skal kunne dele ut skattefrie skipsfartsinntekter opptjent innenfor den nye rederiskatteordningen uten korreksjonsinntekt.

Slike inntekter bør først og fremst være skipsfartsinntekter, med andre ord driftsresultatet. Imidlertid har mange rederiselskaper betydelige inntekter i form av utbytte fra datterselskaper. Disse bør etter departementets oppfatning også kunne utdeles skattefritt. Øvrige finansinntekter vil i stor grad være skattepliktige, og finansinntektene vil i nor-

male tilfeller kunne utdeles uten at det påløper korreksjonsinntekt fordi disse vil øke den beskattede delen av egenkapitalen. Imidlertid vil selskapene likevel kunne få underdekning i tilfeller hvor for eksempel en urealisert valutagevinst, som regnskapsmessig er bokført og inngår i selskapets overskudd, ikke er tatt til inntekt skattemessig, jf. de gunstige periodiseringsreglene for langsiktige poster i valuta i skatteloven § 14–5 femte ledd. En slik midlertidig forskjell vil i utgangspunktet omfattes av skatteloven § 10–5 annet ledd og inngå i sammenligningsgrunnlaget. Prinsipielt sett burde slike urealiserte valutagevinster ikke inngå i utdelingen som skal unntas fra reglene om korreksjonsinntekt. Av forenklingshensyn er det likevel hensiktsmessig å unnta hele det regnskapsmessige overskuddet fra bestemmelsene om korreksjonsinntekt, det vil si også den delen av finansinntekten som ikke er inntektsført som følge av periodiseringsforskjeller mellom regnskap og skatt.

Det er videre et spørsmål om det er resultat før eller etter skatt som skal unntas. Skattekostnaden vil først og fremst knytte seg til skatt på netto finansinntekt. For 2007 vil det imidlertid bli en betydelig skattekostnad når selskapene avsetter for utsatt skatt på gevinsten ved uttreden fra gammel ordning. Den lineære inntektsføringen av gevinsten vil dermed for senere inntektsår ikke gi seg utslag i netto skattekostnad fordi denne er ført i 2007 (betalbar skatt utlignes av reduksjon i utsatt skatt). Etter departementets oppfatning må det derfor være overskudd før skatt som skal unntas fra korreksjonsinntekt, selv om det prinsipielt sett ville vært mer korrekt også å ta hensyn til den delen av skattekostnaden som knytter seg til skattepliktig finansinntekt.

For rederiselskaper i kjede oppstår det nye problemstillinger. For at regnskapsmessig opptjent overskudd i underliggende selskap innenfor ordningen skal kunne utdeles til beslektet selskap utenfor ordningen, må det underliggende selskapets overskudd inn gå i resultatet hos aksjonær innenfor ordningen. Bokføres investeringen i det underliggendeselskapet etter egenkapital- eller bruttometoden, vil overskuddet i det underliggende selskapet løpende inngå i aksjonærens overskudd, og det vil dermed også inngå i det beløp som kan utdeles uten korreksjonsinntekt. Ofte vil imidlertid aksjer i datterselskap være bokført etter kostmetoden. I slike tilfeller vil datterselskapets overskudd først kunne utdeles skattefritt fra ordningen når avsett utbytte bokføres som finansinntekt i morselskapet. I forlengelsen av dette kan det stilles spørsmål om også avgitt konsernbidrag fra datterselskap til morselskap innenfor ordningen bør inngå i det

grunnlaget som skal unntas fra korreksjonsinntekt i morselskapet. Dersom datterselskapet avgir konsernbidrag vil dette kunne gå på bekostning av fremtidig utbytte. Reelle hensyn tilsier lik behandling av konsernbidrag og utbytte når dette medfører at overskudd i datterselskap opptjent innenfor ny rederiordning overføres til rederibeskattet morselskap. Administrative hensyn taler imidlertid mot å utvide unntaket. Det bemerkes videre at det selskapsrettslig kan avsettes utbytte i like stor utstrekning som konsernbidrag. Departementet foreslår derfor at unntaket ikke skal gjelde for mottatt konsernbidrag når konsernbidraget ikke inngår i resultatet til det mottakende selskapet.

Det er netto overskudd i perioden fram til skattefordringsrettene i gjeldende rederiskatteordning er avvirket som skal kunne deles ut uten korreksjons-skatt. Unntaksbestemmelsen skal derfor omfatte utdeling av netto overskudd i hele denne perioden, slik at overskudd som ikke er brukt til korreksjons-skattefri utdeling et inntektsår videreføres til neste inntektsår. Den delen av overskuddet som ikke avsettes til utbytte på balansedagen eller som ikke utdeles i det påfølgende inntektsåret, vil altså kunne utdeles skattefritt et senere år. Likeledes vil et inntektsår som gjøres opp med underskudd redusere tidligere og framtidig overskudd som kan utdeles skattefritt. Underskudd i et senere år skal imidlertid ikke i seg selv medføre plikt til å inntektsføre korreksjonsinntekt knyttet til utdelinger som tidligere er delt ut uten korreksjonsinntekt i henhold til overgangsregelen.

Overgangsregelen skal gjelde fram til skattefordringsrettene i gjeldende rederiskatteordning er avvirket.

Beregningen av beløp som skal kunne deles ut uten korreksjonsskatt knytter seg til kompliserte forhold, og det kan vise seg å bli behov for å gi nærmere bestemmelser i forskrift for å sikre at særregelen virker etter intensjonen. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi nærmere regler i forskrift om beregningen av samlet netto regnskapsmessig resultat før skatt.

Det vises til forslag til femte og sjuende ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.7 Gjenværende skattecreditter oppbygd i den gjeldende rederiskatteordningen

Ved uttreden av den nye rederiskatteordningen kan selskapet ha gjenværende ubeskattet gevinst fra den gjeldende rederiskatteordningen (herunder gevinst knyttet til rest på fond for miljøtiltak mv, jf avsnitt 3.4.7.4 ovenfor). Departementet foreslår at

gjenstående ubeskattede gevinster skal tas til beskatning i uttredelsesåret. Dette omfatter altså gevinster som er ført på oppgjørskontoen ved inntektsoppgjøret ved overgangen til ny ordning, og den gevinst som knytter seg til rest på fond for miljøtiltak mv. som ikke er brukt til et godkjent formål.

Det vises til forslag til sjettede ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.8 *Overgangsregel om inntredenbeskatningen for ordinært beskattede selskaper som trer inn i rederiskatteordningen i 2007 og 2008*

For selskaper som ikke lignes innenfor rederiskatteordningen for inntektsåret 2006, men som velger å tre inn i den nye rederiskatteordningen i inntektsåret 2007 eller 2008, foreslås en overgangsregel, slik at verdsettelsen av driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper kan skje på samme måte som for selskaper som går over fra den gjeldende til den nye rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2007. Løsningen gir likebehandling med selskaper som går over fra gammel til ny ordning i 2007, bortsett fra at den normale satsen for inntektsføring (20 prosent årlig av gjenstående saldo) kommer til anvendelse.

Selskaper som trer inn fra og med inntektsåret 2009 vil følge de nye, ordinære reglene for inntredenbeskatning, jf. avsnitt 3.4.2.3 ovenfor.

Som nevnt under avsnitt 3.4.7.3 antar departementet at regnskapsmessige verdier for driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper kan gi et egnet mål på markedsverdien av slike eiendeler. Det kan likevel ikke utelukkes at regnskapsmessige verdier i enkelte tilfeller kan være betydelig lavere enn markedsverdier. For å hindre at selskaper i slike tilfeller trer inn i ordningen forut for et planlagt salg, foreslås at gevinst knyttet til driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper skal være skattepliktige ved realisasjon innen 3 år etter inntreden. Det samme skal gjelde latent gevinst ved uttreden av rederiskatteordningen innen 3 år. I tilfeller der salget skjer fra underliggende deltakerlignet selskap (herunder NOKUS-selskap), må det beregnes en forholdsmessig gevinst som skal inntektsføres i det rederibeskattede selskapet. Ved gevinstberegningen skal den verdien som er lagt til grunn ved inntredenbeskatningen utgjøre inngangsverdien. Utgangsverdien skal være salgsværdien (eventuelt markedsverdien på uttredelsestidspunktet). Inntektsføringen av gevinsten skal skje etter de ordinære periodiseringsreglene.

Det foreslås at departementet gis hjemmel i forskrift til å fastsette nærmere bestemmelser om beskatning ved realisasjon eller uttreden innen tre år etter inntreden etter overgangsregelen for 2007 og 2008, og om justering av regnskapsmessige verdier som legges til grunn ved inntreden.

Det vises til forslag til åttende ledd i overgangsregel ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

3.4.7.9 *Forholdet til tidligere stortingsbehandling og til Grunnloven*

Den gjeldende rederiskatteordningen går ut på at beskatningen av inntekter fra skipsfart utsettes fram til det tidspunkt inntektene tas ut av selskapet som utbytte til skattyter utenfor ordningen, eller eventuelt til det tidspunkt selskapet velger å tre ut av rederiskatteordningen. Ordningen innebærer med andre ord at selskaper som tilbakeholder inntekter fra rederivirksomhet bygger opp en skattecreditt.

Det foreligger ingen avtalerettslige hindringer for at Stortinget kan pålegge en gradvis innbetaling av skatteforpliktelsene i gjeldende rederiskatteordning. Et storting kan i visse tilfeller gi sitt samtykke til en kontrakt mellom staten og bestemte private rettssubjekter som binder Stortingets beskatningsmyndighet. I teorien kunne en tenke seg at kontrakter mellom de enkelte rederiselskapene og staten på denne måten kunne binde beskatningsmyndigheten. Noen slike kontrakter foreligger imidlertid ikke.

Et sitat som har vært trukket fram i denne forbindelse, er følgende merknad fra finanskomitéens medlemmer fra Senterpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti, Venstre og representanten Stephen Bråthen i Innst. O. nr. 81 (1995–96) s. 14:

«Disse medlemmer frammer derfor et forslag til beskatning av rederiene som innebærer at det ikke skal svares skatt på overskudd så lenge dette beholdes i rederiet. Uttak beskattes med 28%.»

Merknaden framkom i tilknytning til at det samme flertallet avviste den daværende regjerings forslag i Ot. prp. nr. 36 (1995 – 96) om å øke avskrivningssatsen for skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister fra 20 til 23 pst. Flertallet fant et slikt tiltak utilstrekkelig for å imøtekomme rederinæringens krav om bedre rammebetingelser, og de lanserte i stedet et nytt skattesystem for skipsfarten med utsatt beskatning som omtalt i sitatet.

Ut fra sammenhengen er det klart at det finanskomitéens flertall omtalte i sin merknad gjaldt inn-

holdet av den skatteordning det selv foreslo. Nærmere bestemt slås det fast at de foreslåtte regler vil innebære at skatt ikke skulle betales av skipsfartsinntekt så lenge slik ubeskattet inntekt ikke ble utdelt fra selskapet. Det var ikke et tema hvilke skattereregler som et framtidig storting eventuelt skulle bindes opp til dersom det ble aktuelt å endre skatte-loven senere. Noen slik binding kunne Stortinget verken avtale eller vedta, og det kan ikke være grunnlag for å tillegge komitéflertallet den oppfatning eller intensjon om at det var det man mente å uttrykke.

De lovregler som ble vedtatt av Stortinget for å skjerme skipsfartsinntekter fra løpende beskatning så lenge selskapene forble innenfor ordningen, og de vilkår som ville knytte seg til å sikre en slik skattemessig behandling, ble fastsatt og regulert gjennom lovbestemmelsene. Slike lovbestemmelser kan oppheves eller endres av Stortinget, så langt det ikke bryter med Grunnloven.

Det eneste tenkelige, rettslige grunnlaget for en anførsel om at det ikke er adgang til å pålegge en gradvis innbetaling av skatteforpliktelsene i gjeldende rederiskatteordning er forbudet mot å gi lover med tilbakevirkende kraft i Grunnlovens § 97. Departementet har vurdert dette nøye, og har kommet til at de foreslåtte overgangsreglene ikke vil stride mot tilbakevirkningsforbudet i Grunnlovens § 97. Det er ønskelig at Stortinget gjør en tilsvarende grundig vurdering av dette tema.

Grunnlovens § 97 setter et generelt forbud mot å gi tyngende lover med tilbakevirkende kraft. Men etter praksis er det ikke all tilbakevirkning, bare enkelte typer (eller typetilfeller) av tilbakevirkning som rammes av forbudet. På det økonomiske område, herunder om skatteforpliktelser, vil det som regel bare være klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning som rammes av forbudet.

Det første vurderingstemaet blir om innhentingen av gamle ubeskattede skipsoverskudd til beskatning og pliktig fondsavsetning innebærer tilbakevirkning i Grunnlovens forstand.

Det gamle skattefritaket var betinget av at overskuddene ikke ble utdelt fra rederiselskapet til motakere utenfor rederiskatteordningen. Noen tidsfrist var ikke satt, slik at det betingede skattefritaket ikke hadde noen tidsbegrensning. Dermed var det eiernes og selskapets økonomiske behov, samt hensynet til å unngå unødige skatt, som kunne styre uttak og inntreden av skatteplikt. Det gamle skatteregimet hadde heller ikke noen nærmere krav til hvordan tilbakeholdte overskudd skulle anvendes i selskapet, bortsett fra begrensningene som fulgte av de generelle krav til selskapet selv innenfor skatteregimet.

De foreslåtte overgangsregler kan karakteriseres som en innstramming av dette, dels ved at det fastsettes en tiårlig tidsplan for beskatning av en andel av de gamle overskuddene, selv om det ikke skjer skattepliktige uttak, og dels ved at den resterende skatteandel pålegges anvendt på en bestemt måte innen rederiselskapet for å kunne beholde skattefritaket.

Særlig fordi saken ikke dreier seg om innføring av en helt ny skatteplikt på gamle inntekter, bare om skjerping og tidsbegrensning av regler om betinget skattefritak, er spørsmålet om det foreligger tilbakevirkning ikke opplagt. Departementet har som utgangspunkt at i noen grad må opprinnelige vilkår for et betinget skattefritak kunne strammes inn, uten at det kan anses som tilbakevirkning. Dette kan også gjelde enkelte innstramminger av tidsfrister mv for slike fritak. Også når det gjelder grunnvilkårene for å kunne holde seg innenfor det gjeldende rederiskatteregimet, og dermed unngå oppgjørsbeskatning ved pålagt uttreden av regimet, kunne det tenkes innstramminger som ikke lar seg karakterisere som tilbakevirkning. Dette gjelder selv om vilkårsinnstramminger medfører slik oppgjørsbeskatning av gamle overskudd for noen av selskapene. På den annen side er det klart at mer inngripende typer innstramming av vilkår for tidligere gitte, betingete skattefritak kan bli å anse som tilbakevirkende.

At det økonomiske resultat av en ny skatteregel påvirkes av eldre fakta og omstendigheter, er ikke i seg selv nok til at det foreligger tilbakevirkning i juridisk forstand. Eksempelvis kan nye regler om realisasjonsbeskatning omfatte også verdistigning forut for regelinnføringen, uten at denne del av den nye gevinstbeskatningen representerer tilbakevirkning. Det må foreligge en mer direkte byrde knyttet til et eldre saksforhold dersom tilbakevirkning skal kunne fastslås. En annen sak er at andre hensyn enn de rettslige av og til kan tilsi å begrense en ny gevinstskatteplikt til bare å gjelde framtidig verdistigning.

Imidlertid handler denne saken om ganske vesentlige innstramminger som fratrar skattyterne sitt gamle herredømme over skattefritakets utstrekning i tid. En slik overgang fra tidsbegrenset, betinget skattefritak til obligatorisk beskatning har ganske sterke elementer av å innføre en ny byrde på gamle forhold.

Departementet legger derfor til grunn at en lov-pålagt, gradvis oppløsning av oppbygde skatteforpliktelser i rederiskatteordningen antagelig vil innebære en form for tilbakevirkning, ettersom beskatning av tidligere opptjente inntekter utløses selv om skattyteren verken velger å tre ut av ord-

ningen eller å dele ut ubeskattede midler til skattytere utenfor ordningen.

Derimot anser departementet det ikke som tilbakevirkning at det innføres nye regler om pliktig miljøfondsavgift knyttet til skatten av en tredel av de ubeskattede overskuddene. Dette har større likhet med framoverrettede, innstrammende vilkårsendringer for videreføring av et gammelt skattefritak. Velger skattyteren ikke å etterleve de nye vilkårene, er det denne manglende etterlevelsen som utløser en skatteplikt. Dette er ikke rettslig tilbakevirkning etter departementets syn, selv om skattepliktens omfang avhenger av de historiske forhold.

Departementet peker for øvrig på den lempende begrensningen som ligger i dette fondsforlaget. Det er bare skatteandelen, normalt 28 prosent, av tredelen av overskuddene, som omfattes av fondsforpliktelsen. Dette tilsvarer drøyt 9 prosent av hele det gamle overskuddet. Mot å investere denne mindre andelen av overskuddet i godkjente miljøtiltak, oppnår rederiselskapet endelig skattefritak for en full tredel av overskuddet. Det dreier seg altså om en ganske moderat fondsforpliktelse, der skattefordelen ved innfrielse tilsvarer hele forpliktelsen. En så moderat skjerping av vilkårene for det gamle, betingede skattefritaket bør kunne unngå å bli karakterisert som tilbakevirkning.

Etter dette blir hovedspørsmålet om de tilbakevirkende effekter av obligatorisk skattlegging av to tredeler av tidligere ubeskattede overskudd er klart urimelige eller urettferdige. Etter departementets vurdering må dette spørsmålet besvares med et klart nei. Det samme gjelder for øvrig også for temaet pliktig miljøfondsavgift, for tilfelle av at de foreslåtte regler om dette mot formodning skulle anses som tilbakevirkning.

Vurderinger av om et tilbakevirkende tiltak er klart urimelig eller urettferdig etter Grunnloven § 97, beror i et skattetema som dette på en bred skjønnsmessig avveining av hensyn. Ved denne avveiningen vil en rekke momenter kunne stå sentralt. Det gjelder blant annet både tiltakets konsekvenser for de berørte skattytere, tilbakevirkningens omfang i tid, fordelingsvirkninger, sammenhengen med andre skattetilbud overfor samme gruppe skattytere, og hvilke andre handlingsalternativer som lovgiveren kunne tenkes å ha i saken.

Avveiningen av hensyn beror i stor grad på politiske vurderinger og prioriteringer. I samfunnet vil det regelmessig være delte meninger om en ny eller skjerpet skatteplikt er rimelig og rettferdig eller ikke. Men det er først og fremst opp til lovgiver å vurdere dette spørsmålet. Domstolene tillegger i praksis Stortingets nærmere vurdering av et tiltaks

rimelighet og rettferdighet svært stor vekt når forholdet til Grunnloven § 97 skal bedømmes. Etter departementets oppfatning er det god grunn til å bygge på at et gjennomdrøftet lovvedtak om gradvis oppløsning av skatteforpliktelsene i rederiskatteordningen som skissert ovenfor vil stå seg godt i forhold til tilbakevirkningsforbudet etter Grunnloven § 97. Det vises til uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling av 27. august 2007, der det heter blant annet:

«Den skisserte overgangsordningen har spesielle trekk som isolert sett fremstår som problematiske ved vurderingen av om det foreligger sterkt urimelig eller urettferdig tilbakevirkning etter Grunnloven § 97. Det gjelder først og fremst det faktum at vi her har å gjøre med tilbakevirkning som strekker seg over en rekke år. Høyesterett har ikke hatt noe lignende tilfelle til avgjørelse. På denne bakgrunn kan det fremstå som noe usikkert under hvilke betingelser domstolene vil godta et inngrep som det foreliggende. Gitt den vekten Høyesterett mer generelt har lagt på hensynet til Stortingets handlingsfrihet i denne typen saker, og forutsatt at Stortinget på bakgrunn av en konkret beskrivelse av konsekvensene overgangsordningen vil få for berørte skattytere klart vurderer og bygger på at loven er i samsvar med Grunnloven, antar vi likevel at domstolene vil godta ordningen.»

Uttalelsen fra Justisdepartementets lovavdeling bygger på en skisse til overgangsregler der oppbygde skatteforpliktelser skulle innbetales fullt ut, ved at ubeskattet tilbakeholdt inntekt skulle inntektsføres med 14 prosent av gjenværende saldo årlig. Justisdepartementets uttalelse er inntatt som vedlegg 2 til denne proposisjonen.

Generelt bør det kunne legges til grunn at tilbakevirkende innføring av en strengere skatteregel for en spesiell gruppe skattytere, lettere vil kunne bli ansett som klart urimelig eller urettferdig, enn innstramning eller avvikling av særlige skattefordeler hos en slik gruppe skattytere. Ved den konkrete bedømmelse må man uansett gå nærmere inn på de konkrete, typiske virkninger for de berørte skattytere. Både rederiselskapenes og deres eieres forhold må her trekkes inn.

Departementet har vurdert de næringsmessige konsekvensene av å innkreve skatteforpliktelsene og anser at næringen generelt sett er godt i stand til å finansiere skatteinnbetalingene i tråd med forslaget. En stor del av den samlede skatteforpliktelsen er konsentrert om et mindre antall store selskaper. Disse selskapene er solide og har hatt høy inntjening. På generelt grunnlag er det dessuten slik at skatteforpliktelsens størrelse reflekterer det enkel-

tes selskaps soliditet og evne til å bære skattebyrden.

Departementet har ikke funnet det avgjørende at tilbakevirkningen kan gjelde mange år. Det ligger i sakens natur at et etablert, mer omfattende skatteregime gjerne virker en del år før det eventuelt revideres eller avsluttes. At det gjeldende regime i store trekk har vart siden 1996, og også inkluderer overførte skattekreditter fra tidligere års drift, bør ikke lede til at regimet sementeres og ikke kan strammes inn senere. Den løpende politiske debatt om rederiskatteordningen og dens framtid viser også at de berørte skattytere har måttet være forberedt på endringer, også endringer i skjerpende eller endog avviklende retning. At denne politiske debatten har vart lenge, istedenfor kort, før endringene frammes av Regjeringen, gir ikke noe avgjørende argument for at endringsadgangen i skjerpende retning er bortfalt etter Grunnloven.

Som nevnt vil også tungveiende fordelingshensyn spille inn som relevante momenter ved bedømmelsen av forholdet til Grunnloven § 97. En unnlattelse av å kreve inn de aktuelle anslagsvis 14 milliarder kroner av de oppbygde skatteforpliktelse, ville innebære en kraftig favorisering av eierne av de berørte rederiselskapene. Det dreier seg om opptjente, norske inntekter inklusive urealisert verdistigning, som med varig skattefritak ville kunne disponeres av selskapseierne uten annen inntektskatt enn den utbytteskatt som personlige aksjonærer har etter skattereformen. Andre selskapseiere må tåle både selskapsbeskatning og utbyttebeskatning av utdelt overskudd. Det er ingen rimelighets- eller rettferdighetsgrunner til at den persongruppe som ville nyte godt av et varig skattefritak for gamle overskudd, bør være tilsikret denne skattefordelen med endelig virkning.

Er eieren et annet aksjeselskap, for eksempel et morselskap, innebærer fritaksmetoden at eieren har skattefritak for utbytte og gevinst på aksjene. Den alminnelige forutsetning og begrunnelse for fritaksmetoden for blant annet et morselskap, er at det normalt foregår en selskapsbeskatning av datterselskapets overskudd, og at fritaksmetoden derfor er nødvendig for å forhindre kjedebeskatning. Begrunnelsen for fritaksmetoden svikter langt på vei dersom datterselskapet (rederiselskapet) får varig skattefritak for gamle overskudd. Også dette tilsier at det ikke vil være urimelig eller urettferdig å kreve inn skatt på en hoveddel av disse gamle overskuddene.

Et viktig tema er hvilken betydning det skal ha for den konkrete vurdering av skattetiløstet at det er kombinert med, og utformet som en overgang til, et nytt skatteregime basert på endelig skattefri-

tak for rederiselskapenes overskudd. Departementet vil her framheve to momenter i vurderingen.

Det ene momentet er at oppgjør av en større del av de gamle skattekredittene, istedenfor fortsatt skattefritak også for gamle overskudd, er en rimelig pris å betale for å få det nye, ubetingede skattefritaket på plass. De samlede forslagene til revidert rederibeskatning må ses som en pakke, som totalt sett har rimelige virkninger. Et enkelt, skjerpende element i denne pakken bør da ikke kunne klassifiseres som klart urimelig eller urettferdig.

Det andre momentet er at begrunnelsen for det nye, ubetingede skattefritaket ikke kan overføres på de gamle, ubeskattede overskuddene. Hensynet til at Norge bør tilpasse seg de europeiske rederiskatteregimer har bare bæreevne for framtidige overskudd. Derfor ligger det ingen urimelig inkonsekvens i at skatteplikten ikke også frafalles for alle de gamle overskuddene.

Etter departementets syn forsterker helheten og sammenhengen i det framlagte forslag til revidert rederiskatteregime at ingen deler av forslaget kan anses som klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Det dreier seg tvert i mot om en balansert og rimelig totalløsning.

Som et siste punkt under drøftelsen av forholdet til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 er det naturlig å se på om de skattepolitiske mål i saken kunne nås ved mindre inngripende tiltak. Som nevnt ovenfor ville overgang til ubetinget skattefritak også for de gamle overskuddene ikke kunne begrunnes på samme som for nye overskudd. Sterke fordelingspolitiske hensyn og provenyehensyn taler da mot denne løsningen for de gamle overskuddene. Den anses helt uaktuell.

Et alternativ som kunne synes mer nærliggende, er å videreføre det betingede skattefritaket for gamle overskudd, dvs. fortsatt gjøre denne beskatningen betinget av konkret utdeling fra selskapet. Spørsmål om tilbakevirkning ville da ikke oppstå. Imidlertid har også dette alternativ vært ansett helt uaktuelt av flere grunner.

For det første ville man da få en uheldig todeling av skatteregimet i hvert enkelt rederiselskap på ubestemt tid (så lenge ikke alt gammelt overskudd fra før 2007 var utdelt). Dette ville by på klart større ligningstekniske komplikasjoner enn en obligatorisk skattemodell som foreslått for de gamle overskuddene.

For det andre ville løsningen tendere sterkt i retning av reelt varig skattefritak, i strid med den ovennevnte skattepolitiske avgrensning av ønskeligheten for et slikt endelig fritak. Dette skyldes at behovet for utbytte til aksjonærene etter omlegging til skattefrihet for nye skipsfartsinntekter i stor

grad kunne dekkes ved utdeling fra kommende overskudd, uten at noen selskapsskatt utløses. De gamle overskuddene ville da bli stående som innlåst, ubeskattet kapital på ubestemt tid i selskapet. Teoretisk kunne dette tenkes motvirket ved en obligatorisk kjøreregel om at alle utdelinger først skulle anses gjort fra gamle overskudd. Dette ville imidlertid gi en ytterligere uheldig innlåsnings effekt, og innebære en klar svekkelse av den ønskelige attraktiviteten for det nye rederiskatteregime med endelig skattefritak.

For det tredje ville et slikt todelt skatteregime på ubestemt tid ikke gi staten noe proveny til gjengjeld for etableringen av det nye rederiskatteregime med endelig skattefritak. Balansen i den samlede forslagspakke ville da bli sterkt forrykket.

En variant av dette alternativ kunne være å utstyre det gamle, betingete skattefritaksregimet med en lovregel om pliktige uttak av gamle overskudd etter en nærmere plan. Dette kunne gi omtrent de samme økonomiske virkninger som den foreslåtte, obligatoriske beskatningsplan, men uten noe tilsynelatende tilbakevirkningselement. Men en slik skattemotivert, selskapsrettslig regel om utbyttepåbud over en tiårsperiode ville virke fremmed i norsk rett. Skattemotiveringene kunne også brukes som argument for at tiltaket reelt sett var et skattetilskudd, der de samme tilbakevirkningsspørsmål som ved et formelt skattetilskudd likevel ville oppstå. Da var man like langt. Departementet har ikke funnet grunn til å forfølge dette alternativet.

3.4.8 Selskapets aksept ved overgang til ny rederiskatteordning

Inntreden i rederiskatteordningen skjer ved at selskapet krever ligning etter særreglene i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, samtidig som det dokumenteres at vilkårene er oppfylt for hele inntektsåret. Dette innebærer at kravet om ligning etter særreglene som hovedregel må framsettes innen utgangen av den alminnelige innleveringsfrist for selvangivelsen for vedkommende år, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 1.

Departementet foreslår at den nye rederiskatteordningen med endelig skattefritak skal gjelde fra og med inntektsåret 2007. Det betyr at selskaper som ønsker å tre inn i den nye rederiskatteordningen, kan kreve dette ved innleveringen av selvangivelsen for 2007, det vil si i 2008. Selskaper som er lignet etter den gjeldende rederiskatteordningen for inntektsåret 2006, og som ikke ønsker å lignes

etter den nye rederiskatteordningen med endelig skattefritak, kan tre ut av rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2007 ved å levere ordinær selvangivelse i 2008.

Departementet legger til grunn at det ikke er behov for å presisere i overgangsbestemmelsene at selskaper som er innenfor den gjeldende rederiskatteordningen aksepterer å bli lignet etter den nye rederiskatteordningen dersom de ikke leverer ordinær selvangivelse for 2007.

3.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

En ny rederiskatteordning med endelig skattefritak som foreslått ovenfor vil medføre at ligningen av rederibeskattede selskaper vil bli betraktelig enklere både for skatteetaten og skattyterne. Ligningen for overgangsåret 2007 vil imidlertid medføre noe merarbeid, blant annet med hensyn til kontroll av oppgjøret som skjer ved overgangen. Også for skattyterne vil overgangen kreve et merarbeid.

Forslaget om inntektsføring av oppbygde skattekreditter i gjeldende rederiskatteordning anslås å gi ekstra skatteinntekter i størrelsesorden 14 mrd. kroner som skal innbetales med like store beløp hvert år i 10 år. Dette innebærer økte bokførte skatteinntekter til statsbudsjettet i 2008 på om lag 1,4 mrd. kroner. Skatteinntektene anses å ha påløpt dels under og dels før innføringen av den gjeldende rederiskatteordningen, og innbetalingen av skatteforpliktelsene vil dermed ikke påvirke påløpte skatteinntekter i innbetalingsperioden.

3.6 Ikrafttredelse mv.

Departementet foreslår at endringene i reglene for den særskilte rederiskatteordningen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007, likevel slik at endringene i bestemmelsene i skatteloven § 8–17 om uttreden ikke skal gjelde for selskaper som trer ut av ordningen 1. januar 2007 og slik at inntektsoppgjør etter § 8–17 fjerde ledd skal foretas ved salg av andel fra og med 5. oktober 2007.

Endringene i rederiskatteordningen må notifiseres til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Departementet legger til grunn at endringene vil være i samsvar med ESAs statsstøttestøttingslinjer for sjøtransportsektoren.

4 Skattemessig behandling av fri bolig i utlandet

4.1 Innledning

Etter langvarig, ulovfestet praksis skatlegges ikke offentlig ansatte for fordelene ved fri bolig på tjenestestedet i utlandet. Høyesterett har i en dom avsagt 27. februar i år lagt til grunn at en ansatt i et privat foretak har rett til å bli likebehandlet med en offentlig ansatt. En konsekvens av dommen er at privat ansatte ikke kan skatlegges for fordel ved fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet. Departementet foreslår at den ulovfestede praksisen på dette området avvikes, slik at det blir skatteplikt for fordel av fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet for alle ansatte. Området for plikt til å svare arbeidsgiveravgift utvides tilsvarende. Forslaget omfatter ikke pendlerboliger som arbeidsgiver holder. Disse blir fortsatt skatte- og avgiftsfrie.

4.2 Gjeldende rett

Etter hovedregelen om skatteplikt for arbeidsinntekt er enhver fordel vunnet ved arbeid i utgangspunktet skattepliktig, jf. skatteloven § 5–1 første ledd, jf. § 5–10. Arbeidsgivers dekning av arbeidstakerens private utgifter, for eksempel til bolig, er dermed en skattepliktig fordel for arbeidstakeren. Innenlands fastsettes den skattepliktige fordel mest mulig i overensstemmelse med det som er markedsleien for tilsvarende boliger på stedet. I utenlandsforhold har det vært praktisert en tilpassning til norske husleienivåer i tilfeller hvor det utenlandske nivået ligger langt over det norske.

Unntak fra denne skatteplikten finnes. Fordelen ved bruk av Forsvarets yrkesboliger er således skattefri etter skatteloven § 5–15 første ledd bokstav l, men det er her en forutsetning av det betales en leie for boligen som forutsettes å ligge nær markedsleien. Videre er fri bolig som hovedregel ikke skattepliktig i tilfelle hvor skattyter ville hatt fradrag for kostnadene om han hadde dekket disse selv, som ved pendlerbolig. En utenlandsk tjenestebolig betalt av arbeidsgiver har derfor ikke vært skattepliktig for den ansatte, dersom denne beholder sitt hjem i Norge og pendler tilstrekkelig ofte dit. Dersom også familien følger med og bosetter

seg i den utenlandske tjenesteboligen, vil den fraflyttede norske boligen normalt ikke kunne anses som skattyterens hjem, og pendlerstatus oppnås da ikke.

Fra regelen om skatteplikt for fri/rimelig bolig er det også etablert et unntak i form av en ulovfestet ligningspraksis for offentlig ansatte som tjenestegjør i utlandet. Denne ulovfestede praksisen skyldes i stor grad at sentrale arbeidsgivere i staten ikke har skilt mellom skattefri pendlerbolig og annen privatbolig dekket av arbeidsgiver.

27. februar 2007 avsa Høyesterett en dom som gjaldt spørsmål om det skal svares arbeidsgiveravgift av visse naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser utbetalt fra et norsk selskap til ansatte med tjenestestedet i utlandet. Selskapet fikk delvis medhold i saken, idet Høyesterett fant at fordelene ved fri bolig ikke skulle inngå i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgiften. Bakgrunnen for dette var at offentlig ansatte med tjenestestedet i utlandet i praksis ikke blir skattlagt for fordelene ved fri bolig på tjenestestedet, og at likhetsprinsippet innebærer at avgiftsgrunnlaget for private må fastsettes på samme måte som for offentlige arbeidsgivere. Dette får også tilsvarende konsekvenser for de ansattes skatteplikt.

Dommen medfører altså at den tidligere ordning med skattefrihet for fri bolig bare for offentlig ansatte med tjenestestedet i utlandet ikke kan videreføres. Det må i stedet gjøres et valg mellom skattefritak for alle tjenesteboliger i utlandet, dvs. også for ansatte i privat sektor, eller skatteplikt for alle (fortsatt unntatt pendlerboliger), dvs. at det langvarige fritaket for offentlige ansatte avvikes. Dersom det velges skattefritak for alle tjenesteboliger i utlandet, vil hovedregelen om skatteplikt for fordel ved fri bolig bare gjelde innenlands.

4.3 Departementets vurdering og forslag

I utgangspunktet bør all arbeidsinntekt behandles likt, uavhengig av om fordelene ytes i form av penger, naturalytelse eller annen økonomisk støtte. Videre skal offentlig ansatte og privat ansatte behand-

les likt når det gjelder beskatningen av naturalytelsener mottatt under arbeidsopphold i utlandet.

Et generelt skattefritak for arbeidsinntekt i form av fri bolig på tjenestested i utlandet er etter departementets vurdering ikke ønskelig. Det vises til at fri bolig ofte vil være en ytelse som har en betydelig verdi for mottakeren. Utenom pendlertilfellene, der hjemmet i Norge krever en privat kostnadsdekning, vil skattyteren ikke lenger ha egne boligkostnader, samtidig som eventuell beholdt boligeiendom i Norge kan leies ut og gi overskudd utover driftskostnadene til denne. Fordelen ved fri tjenestebolig utenlands atskiller seg ikke vesentlig fra tilsvarende fordel innenlands, som fortsatt blir skattepliktig. Det ville innebære et skatteprivilegium uten noen saklig begrunnelse å unnlate beskatning av tjenestebolig i utlandet.

Det kan hevdes at arbeidsopphold i utlandet gjerne medfører andre ulemper og merkostnader, og at skattefri tjenestebolig bidrar til å kompensere for dette. Slike andre ulemper og merkostnader bør imidlertid etter departementets mening heller dekkes på sitt særskilte grunnlag, istedenfor som en favorabel, men lite treffsikker regel om skattefritak for tjenesteboligen der. I meget stor grad blir også slike ulemper og merkostnader kompensert særskilt av arbeidsgiver gjennom praktiserte ordninger med utenlandstillegg, refusjoner og annen kostnadsdekning.

Etter departementets oppfatning er det sterke, prinsipielle grunner til skatteplikt også for fri tjenestebolig i utlandet, og den framtidige løsning bør baseres på dette.

Det er fast og langvarig ligningspraksis for at offentlig ansatte ikke fordelsbeskattes for fri bolig i utlandet. Denne praksisen bør nå legges om slik at offentlig ansattes fordel ved fri bolig i utlandet heretter skal skattlegges. Skattefritaket er ikke lovfestet, men departementet antar at lovendring er nødvendig for å avvikle ordningen. Lovteknisk er det ikke hensiktsmessig å regulere at fordel av fri eller subsidiert bolig i arbeidsforhold er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid. Slike fordeler omfattes klart av de eksisterende hjemlene for fordel vunnet ved arbeid i skatteloven § 5–1 jf. § 5–10. Det er imidlertid behov for en forskriftshjemmel, og en slik foreslås derfor inntatt i skatteloven § 5–12. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi regler i forskrift om verdsettelse av fordelene ved fri eller subsidiert bolig og for å avgrense skatteplikten. Lovendringen vil ha karakter av å innskjerpe at skattefritaket i framtiden bare skal gjelde reelle pendlerboliger. Det vil heller ikke være aktuelt å skattlegge fordel av losji som ikke har karakter av egen bolig, for eksempel feltmessig innkvartering

av militært personell under utenlandsoppdrag. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–12.

Departementet vil i forskrift gi nærmere regler om verdsettelse av denne fordelene. Her vil det legges inn skjermingsordninger, slik at skattytere som på grunn av sitt arbeid må bo i områder med et særlig høyt leienivå likevel ikke beskattes for en større fordel enn hva det ville koste å leie en tilsvarende bolig i Norge. Det foreslås også at forskriften gir hjemmel til å gi utfyllende bestemmelser for å avgrense skatteplikten.

4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenyøkningen ved å skattlegge offentlig ansattes frie boliger i utlandet er på svært usikkert grunnlag anslått til å være i overkant av 25 millioner kroner påløpt og 20 millioner kroner bokført i 2008.

Uten en slik endring vil imidlertid også privatansatte komme inn under skattefritaket for fordelene ved subsidiert bolig ved arbeidsopphold i utlandet. Provenytapet ved dette ville riktignok i utgangspunktet være meget begrenset, i størrelsesorden 3 millioner kroner årlig. Bakgrunnen for dette er imidlertid at fri bolig i utlandet trolig i liten grad har vært innberettet og effektivt skattlagt, selv om fordelene til nå har vært skattepliktig for andre enn offentlige tjenestemenn. Når skatteplikt innføres for offentlig ansattes frie tjenesteboliger i utlandet, bør det derfor også iverksettes tiltak som sikrer reell skattlegging også av privatansattes tilsvarende boliger. Arbeidsgivere og skattemyndigheter må samarbeide for å bidra til dette.

Utvidet og mer effektiv skattlegging av fri tjenestebolig i utlandet vil kunne utløse krav om lønnskompensasjon. Finansdepartementets prinsipielle syn her er at fjerning av skatteprivilegier, dvs. overgang til de skatteregler og den skattebelastning som de fleste andre skattytere er underlagt, vanligvis ikke burde nødvendiggjøre noen lønnskompensasjon. Det hører imidlertid inn under partene i arbeidslivet å håndtere kompensasjonsspørsmål avledet av skattetiltak.

I staten vil det bli en budsjettmessig merutgift i form av økt arbeidsgiveravgift som følge av dette skattetiltaket.

4.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2008.

5 Skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig

5.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre reglene om skattlegging av leieinntekt ved utleie av hele eller en større del av egen bolig. Etter gjeldende rett er slik inntekt skattefri når boligen leies ut mindre enn halve inntektsåret (regnet etter antall dager). Departementet foreslår at når hele eller en større del av boligen leies ut, skal leieinntekten være skattepliktig fra første krone med fradrag for faktiske driftskostnader, dersom bruttoinntekten overstiger 20 000 kroner i inntektsåret. For å hindre utilsiktet tilpasning til regelverket, foreslås at skatteloven § 7–10 om fradrag for vedlikeholdskostnader ved endret ligningsmåte bare skal gjelde når utleien varer mer enn halve inntektsåret.

5.2 Gjeldende rett

Inntekt ved utleie av egen bolig (enebolig, tomannsbolig, selveierleilighet, egen bolig i boligselskap) er i utgangspunktet skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5–1. Boligen skal da regnskapslignes. Regnskapsliggning innebærer at skattepliktig nettoinntekt av boligeiendommen beregnes til differansen mellom faktiske leieinntekter og fradragsberettigede driftsutgifter som er oppstått i løpet av inntektsåret. Driftsutgifter omfatter blant annet forsikring, kommunale avgifter, festeavgift, eiendomsskatt (der det er innført) og vedlikehold. Inntekten skattlegges som kapitalinntekt med 28 prosent.

Utleieinntekter fra egen bolig er unntatt skatteplikt når eieren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk (regnet etter utleieverdi), eller når en større del av boligen leies ut mindre enn halve inntektsåret, jf. skatteloven § 7–2 første ledd. Dette kalles fritaksligning. Leies hele eller en større del av boligen ut halve inntektsåret eller mer, er utleieinntekten skattepliktig. Flermannsboliger er ikke omfattet av skattefritaket, jf. skatteloven § 7–2 tredje ledd. Ved overgang fra fritaksligning til regnskapsliggning gjelder særlige regler om fradrag for vedlikeholdsutgifter, jf. skatteloven § 7–10. Det gis fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres

med ti prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.

5.3 Departementets vurderinger og forslag

Fram til 2005 var fordelingen ved bruk av egen bolig skattepliktig gjennom regler om prosentligning. Prosentligningsreglene innebar at det ble stipulert en beregnet nettoinntekt som var ment å omfatte fordelingen ved å bo i hele boligen. Utleieinntekt ved utleie av halve boligen eller mindre, eller utleie av en større del av boligen mindre enn halve inntektsåret, ble ansett innbefattet i prosentligningen. Opphevelsen av prosentligningsreglene fra 2005 førte til at slik utleieinntekt ble direkte skattefri.

Kapitalinntekter bør i størst mulig grad skattlegges likt. Dette tilsier at inntekter fra utleie av egen bolig bør beskattes på lik linje med andre kapitalinntekter. Forskjellsbehandlingen av utleie av egen bolig og annen utleie gir tap av skatteinntekter, og reduserer effektiviteten i den samlede beskatningen. Skattefritaket for utleie i mindre enn halve inntektsåret innebærer dessuten at to utleiere som leier ut like lenge innenfor en periode på et halvt til et helt år, får ulik skatteplikt avhengig av starttidspunktet for leiekontrakten. En utleier vil for eksempel kunne få skattefrie utleieinntekter over to kalenderår i til sammen 364 dager, mens kortere utleie innenfor ett og samme inntektsår kan være skattepliktig.

Departementet foreslår derfor at utleie av mer enn halvparten av egen bolig, regnet etter utleieverdi, i prinsippet gjøres skattepliktig. Slike utleieinntekter bør generelt skattlegges fullt ut med fradrag for faktiske kostnader. Når hele boligen leies ut, vil det være forholdsvis enkelt å beregne faktiske kostnader knyttet til utleien, for eksempel utgifter til strøm, forsikring, kommunale utgifter mv. For vedlikeholdskostnader vil fradragsbegrensningene i skatteloven § 7–10 gjelde. Av praktiske hensyn, og for å skjerme lave utleieinntekter og korte utleieperioder, foreslår departementet at når årlig brutto leieinntekt er 20 000 kroner eller lavere, skal hele inntekten være skattefri. Dersom årlig brutto lei-

inntekt overstiger beløpsgrensen, skal inntekten være skattepliktig fra første krone med fradrag for faktiske driftskostnader som nevnt.

Forslaget kunne gjøre det svært gunstig å leie ut egen bolig i en kortere periode og dermed få fradrag for vedlikeholdskostnader, som ofte vil knytte seg til manglende vedlikehold før den skattepliktige utleien startet. For å unngå slik tilpasning foreslår departementet at det ikke skal gis fradrag for vedlikeholdskostnader dersom utleien varer mindre enn halve inntektsåret. Ved utleie i lengre periode vil skatteloven § 7–10 gjelde for vedlikeholdskostnader.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 7–2 og 7–10.

5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovendringen anslås å øke provenyet med om lag 55 mill. kroner påløpt og 44 mill. kroner bokført i 2008.

5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

6 Fordeling av kunstners inntekt etter skatteloven

§ 14–80

Etter skatteloven § 14–80 kan opphavsmann til åndsverk kreve at deres samlede personinntekt for de tre siste år fordeles med like stort beløp hvert år. Bakgrunnen for bestemmelsen er at opphavsmenn til åndsverk i særlig grad er utsatt for ujevn inntektsfordeling de enkelte år. Gjennom progressiv beskatning kan dette medføre langt større samlet skatt enn ved utjevning av inntekten over de år inntekten er opptjent.

Den progressive beskatningen skjer i dag i stor grad gjennom toppskatten, som beregnes på grunnlag av skattyters personinntekt det enkelte inntektsår, fastsatt etter skatteloven § 12–2. Skatteloven § 14–80 gjør unntak fra dette ved at opphavsmann til åndsverk kan kreve å få den samlede personinntekten for de tre forutgående årene fordelt med like stort beløp hvert år, dersom personinntekten i det sist forløpne år i vesentlig grad overstiger personinntekten de to forutgående år.

Etter gjeldende rett legges inntektsfordelingen

etter § 14–80 kun til grunn ved beregningen av toppskatt, og ikke ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt. Både trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt beregnes på grunnlag av skattyters faktiske personinntekt det enkelte inntektsår. Dette kan føre til at kunstnere får liten eller ingen poengopptjening i de årene åndsverkene produseres, samtidig som de ofte ikke får utnyttet den pensjonsgivende inntekten fullt ut det år åndsverkene realiseres.

Begrunnelsen bak dagens bestemmelse i skatteloven § 14–80 tilsier at inntektsfordelingen også bør legges til grunn ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 14–80 utvides slik at inntektsfordelingen også legges til grunn ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14–80. Det foreslås at endringen gis virkning fra og med inntektsåret 2008.

7 Innføring av dokumentasjonskrav for utgifter på tjenestereiser mv.

7.1 Bakgrunn

Etter ligningsloven § 7–1 kan Finansdepartementet fastsette takseringsregler for formues-, inntekts-, og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. Satsene i takseringsreglene skal legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik. Kompetansen til å fastsette forskrift om takseringsregler er delegert til Skattedirektoratet.

I Skattedirektoratets takseringsregler § 1–2-2 er det blant annet fastsatt: «Nattillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig særavtale, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.»

I særavtalen for reiser innenlands for statens regning er det i § 10 fastsatt at det ulegitimerte nattillegget er kr 400,-. Dersom det dokumenteres overnatting på hotell eller tilsvarende, er det ulegitimerte nattillegget kr 700,-.

Etter særavtalen for reiser utenlands for statens regning er det i § 9 gitt regler om nattillegg. Etter særavtalen kan det kan ytes ulegitimert nattillegg i samsvar med satser gjengitt i vedlegg til særavtalen. Disse er fastsatt med beløp for hvert enkelt land og for noen land i tillegg også for enkelte byer i landet.

7.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 5–1 er enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet skattepliktig inntekt. Dette vil også gjelde overskudd på utgiftsgodtgjørelser eller utgiftsrefusjoner, jf. skatteloven § 5–1 jf. § 5–11. Det er således på det rene at overskudd på godtgjørelser til dekning av tjenesteutgifter i utgangspunktet er skattepliktig inntekt. Etter takseringsreglene skal det imidlertid ikke anses å foreligge noe overskudd dersom det utbetales utgiftsgodtgjørelse i form av nattillegg etter statens satser.

Næringsdrivende (bokføringspliktige) som eventuelt mottar godtgjørelse til dekning av merkostnader innenfor virksomheten, skal inntektsføre beløpet i sin helhet. Dersom det er grunnlag for fra-

drag for kostnader til overnatting gis dette etter alminnelige regler. Næringsdrivende kan ikke føre fradrag etter satsene som følger av særavtalene for nattillegg, men må føre fradrag i samsvar med faktiske dokumenterte kostnader. Næringsdrivende skatter dermed av eventuelt reelt overskudd på mottatt godtgjørelse for blant annet losji, i motsetning til lønnstakere.

Når nattillegg utbetales av arbeidsgiver i samsvar med reiseregulativene, vil det ikke bli ansett å foreligge skattepliktig overskudd. Utbetalt godtgjørelse som overstiger satsene, skal behandles som lønn i forhold til beskatning av så vel den ansatte som hos arbeidsgiveren. Dersom det dokumenteres kostnader til overnatting på tjenestereise som overstiger satsene i regulativene, kan arbeidsgiver dekke de faktiske kostnadene. Når arbeidsgivers dekning i disse tilfellene er lik kostnadene, blir det ikke noe overskudd, og den ansatte skal følgelig ikke beskattes for noen del av dekningen.

7.3 Departementets vurderinger og forslag

For arbeidstakere på tjenestereise er det i dag en kobling mellom reiseregulativene og skattereglene. Godtgjørelse utbetalt i samsvar med regulativene skal ikke anses å gi overskudd selv om de faktiske kostnadene er lavere, og det dermed reelt sett er et overskudd. I utgangspunktet er det ingen nødvendig sammenheng mellom statens satser for godtgjørelse og de sjablonmessig fastsatte satsene for skattefri utgiftsgodtgjørelse i takseringsreglene. I takseringsreglene er det lagt til grunn at statens godtgjørelsessatser kun dekker de reelle kostnadene, slik at godtgjørelsen ikke gir noe skattemessig overskudd. Dette vil ofte ikke være tilfelle, fordi statens godtgjørelsessatser er sjablonpreget og i stor utstrekning fastsettes gjennom forhandlinger med arbeidstakerorganisasjonene.

Departementet anser det generelt prinsipielt uheldig at skattereglene på denne måten er koblet til regulativer om dekning av tjenesteutgifter. Faktisk overskudd på utgiftsgodtgjørelser bør skattemessig behandles som lønn, dersom det ikke er vesentlige administrative hensyn som taler for en sjablon-

messig ligningsbehandling. Når det gjelder utgifter til overnatting, vil det ikke være vanskelig å fremlegge dokumentasjon for de faktiske kostnadene. Arbeidstaker vil normalt ha dokumentasjon for kostnadene, for eksempel hotellregning, eller enkelt kunne framskaffe dokumentasjon ved betaling for overnatting.

Departementet foreslår å innføre plikt for arbeidstaker til å dokumentere faktiske losjiutgifter som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver. Dersom godtgjørelsen for losji som arbeidstaker får fra arbeidsgiver, overstiger de faktiske kostnadene, skal differansen skattlegges. Det vil dermed ikke kunne ytes godtgjørelse for losji som overstiger de faktiske kostnadene uten at overskuddet skattlegges som lønn på den ansattes hånd. Dette bør gjelde uavhengig av om reisen skjer innenlands eller utenlands, med et unntak for den ulegitimerte innenlandssatsen på 400 kroner, se nedenfor.

Arbeidsgiver skal fremdeles kunne utbetale nattillegg etter sats (og få fradrag for dette), men differansen mellom satsen og lavere faktiske utgifter vil være skattepliktig overskudd på arbeidstakerens hånd. Forslaget medfører slik sett også et bedre samsvar (symmetri) mellom hva arbeidsgiveren får i fradrag, og hva som er summen av faktisk losjiekostnad og inntektstillegg for arbeidstakeren. Siden dokumentasjonskravet er begrenset til overnattingsutgifter, vil kravet være enkelt å oppfylle. Arbeidsgiver vil ved dekning av kostnader til reiser ha plikt til å innberette som lønn all utbetalt godtgjørelse til overnatting på tjenestereiser, mv. hvor det ikke er dokumentert hvilke kostnader som faktisk er betalt for overnattingen.

Ved reiser innenlands vil det likevel fortsatt kunne utbetales en ulegitimert godtgjørelse for overnatting på 400 kroner pr. døgn uten overskuddsbeskatning. Poenget med denne lavere satsen i statens reiseregulativ er at den reisende arbeidstakeren skal kunne slippe å gi nærmere opplysninger om losji i reiseregningen sin, når losjidekningen er så lav. Sterke praktiske grunner tilsier da at heller ikke skattemyndighetene krever losjido-kumentasjon for å unnlate beskatning av denne lave satsen.

Teknisk gjennomføres endringene gjennom endring av forskriften til ligningsloven § 7-1 om takseringsregler til bruk ved ligningen. Skattedirekto-

ratet vil således stå for gjennomføringen av forslaget.

7.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

7.4.1 Administrative konsekvenser

For arbeidsgivere vil det måtte kreves dokumentasjon for kostnadene til overnatting, bortsett fra reiser innenlands hvor det kan utbetales 400 kroner ulegitimert pr. døgn. For mange private virksomheter vil dokumentasjon være det normale, fordi det bare utbetales godtgjørelse for faktiske kostnader. For virksomheter som har utbetalt godtgjørelse etter statens satser, vil dokumentasjon for kostnadene til overnatting måtte fremlegges. Er det utbetalt godtgjørelse som overstiger de faktiske kostnadene, vil det overskytende skattemessig måtte behandles som lønn. Dette innebærer at overskuddet skal innberettes som lønn, og det skal foretas skattetrekk og betales arbeidsgiveravgift for denne del av godtgjørelsen.

For skattemyndighetene vil endringen antakelig ikke medføre ekstraarbeid av betydning, forutsatt at arbeidsgiver etterlever reglene på riktig måte. Ved bokettersyn kan også godtgjørelse for overnatting inngå som en del av kontrollen. Mange foretak vil imidlertid ha automatiske rutiner for behandling av lønn og godtgjørelser. Kontrollen vil da kunne konsentreres om at disse rutinene anvendes konsekvent og at de gir korrekt resultat om det som eventuelt skal innberettes som lønn.

7.4.2 Økonomiske konsekvenser

For arbeidsgivere vil det kunne bli påført noen ekstra kostnader til tilpasning av databaserte systemer knyttet til innberetning av lønn og godtgjørelser. For virksomheter som fortsetter å utbetale godtgjørelse etter satser i regulativer, vil det kunne bli ekstra arbeid, og derved også økte kostnader, knyttet til etterlevelse av reglene. Særlig vil dette være tilfellet for virksomheter med stor reisevirksomhet.

Provenymessige konsekvenser er på skjønns-messig grunnlag anslått til kr 100. mill. påløpt og kr 80 mill. bokført.

8 Skattefritak for Overføringsavtalens sikringsordning mv.

8.1 Innledning

Overføringsavtalen gjelder overføring av pensjonsrettigheter mellom offentlige tjenstepensjonsinstitusjoner. Avtalen innebærer at den siste offentlige tjenstepensjonsordning som en arbeidstaker var medlem av, utbetaler pensjon som om all pensjongs-givende tjenestetid var tjent opp i denne ordningen. Med grunnlag i Overføringsavtalen og lov om Statens Pensjonskasse skal det opprettes en sikringsordning, Overføringsavtalens sikringsordning, som har til formål å bidra til å sikre opparbeidede pensjonsrettigheter i kommunale pensjonsordninger.

Departementet foreslår at Overføringsavtalens sikringsordning skal være fritatt for skatteplikt på linje med bl.a. Bankenes sikringsfond. Videre foreslås det at det lovfestes fradragsrett for innbetaling til sikringsordningen for foretak med tariff-festet kommunal pensjonsordning, samt at det skal svares arbeidsgiveravgift av slike innbetalinger.

8.2 Bakgrunn

Før 2004 var rettigheter opparbeidet under overføringsavtalen sikret fullt ut. Fellesordningen i den kommunale pensjonskasse sørget for å finansiere reguleringen dersom arbeidsgiver opphørte eller av annen grunn ikke betalte for regulering av opparbeidede rettigheter. Etter innføring av nye regler for kommunale pensjonsordninger i forsikringsvirksomhetsloven, kan regulering ikke lenger foretas over fellesordningen. Ved endring i overføringsavtalen ble det derfor bestemt at det skal opprettes en særskilt sikringsordning for å sikre rettigheter opparbeidet hos arbeidsgivere som opphører eller ikke betaler premie ved forfall.

Ordningens formål er å bidra til å sikre pensjonsrettigheter opparbeidet hos arbeidsgivere som opphører ved konkurs, akkord eller ved annet opphør, eller som ikke betaler premie ved forfall, så langt det er midler i sikringsordningen.

Arbeidsgivere med en kommunal pensjonsordning, og som er tilsluttet overføringsavtalen, skal betale et årlig tilskudd til sikringsordningen. Tilskuddet skal fastsettes ut fra hva som er nødvendig

for å dekke sikringsordningens forventede forpliktelser, herunder til administrasjon av ordningen.

8.3 Gjeldende rett

8.3.1 Skatteplikt for sikringsordningen

Etter departementets oppfatning er det mye som tilsier at sikringsordningen er skattefri etter skatteloven § 2–32. Ordningen er kommet i stand som et resultat av en lovbestemt omlegging av kommunale pensjonsordninger og formålet er å sikre opparbeidede, offentlige pensjonsrettigheter som ikke kan ivaretas på annen måte i det nye systemet. Dette medfører at sikringsordningen oppfyller en samfunnsmessig funksjon med ivaretagelse av opprinnelig offentlige pensjoner. Løsningen er likevel noe usikker etter gjeldende rett.

8.3.2 Arbeidsgivers fradragsrett ved innbetaling av tilskudd til sikringsordningen

Etter skattelovgivningen gis det ikke inntektsfradrag for kostnad til sikring av pensjon med mindre pensjonsordningen tilfredsstiller visse krav, eller er pålagt i eller i medhold av lov, jf. skatteloven § 6–45 første punktum. Det gis ikke fradrag for foretak med tariffestet kommunal pensjonsordning etter denne bestemmelsen. Hjemmelen følger av skatteloven § 6–45 annet punktum. De nærmere vilkår er fastsatt i Finansdepartementets skattelovforskrift.

Sikringsordningen, som skal knyttes til kommunale pensjonsordninger, faller etter departementets vurdering ikke inn under skatteloven § 6–45 annet punktum. Den anses ikke som en pensjonsordning i denne sammenheng. Det mangler dermed hjemmel for fradrag for arbeidsgivers innbetalinger til sikringsordningen.

8.3.3 Arbeidsgiveravgift av tilskudd til sikringsordningen

Det skal svares arbeidsgiveravgift av alle arbeidsgivers innbetalinger til en pensjonsordning, jf. folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd. Sikringsordningen vil imidlertid også falle utenfor begrepet pensjonsordning etter denne loven.

8.4 Departementets vurderinger og forslag

8.4.1 Skattefritak for Overføringsavtalens sikringsordning

Den spesielle bakgrunn og funksjon som Overføringsavtalens sikringsordning har, kan tilsi at ordningen er en skattefri innretning etter gjeldende rett. For å fjerne usikkerhet om ordningens skattemessige stilling, foreslår departementet en endring av skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k, der det lovfestes at Overføringsavtalens sikringsordning skal være fritatt for skatteplikt på linje med bl.a. Bankenes sikringsfond. Bestemmelse om dette foreslås tatt inn som nytt nr. 5 i skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k.

8.4.2 Skatte- og avgiftsmessige konsekvenser for arbeidsgivere ved innbetaling av tilskudd

Midlene i Overføringsavtalens sikringsordning skal bare benyttes til å sikre allerede opptjente pensjonsrettigheter. Departementet antar dermed at sikringsordningen har en svært nær tilknytning til den tariffestede kommunale pensjonsordningen foretaket innbetaler midler til og som det gis fradrag for. Etter departementets vurdering tilsier den ster-

ke sammenheng mellom pensjonsordningen og sikringsordningen at det også bør gis hjemmel for fradrag for arbeidsgivers innbetalinger til sikringsordningen. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 6–45.

Når arbeidsgivers innbetalinger til sikringsordningen etter forslaget om fradragsrett skal likestilles med innbetalinger til den kommunale pensjonsordningen, bør det samme gjelde med hensyn til innbetaling av arbeidsgiveravgift. Det vises til forslag om endring av folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd.

8.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at de økonomiske og administrative konsekvensene av forslagene er små.

8.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven og folketrygdloven vedrørende Overføringsavtalens sikringsordning skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

9 Endret verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond ved formuesskatteligningen

9.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene om formuesverdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond. Etter gjeldende rett formuesverdssettes aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond til 85 prosent av verdsettelsesgrunnlaget. Departementet foreslår å avvikle denne verdsettelsesrabatten.

9.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 4–12 første ledd verdsettes børsnoterte aksjer i hovedregelen til 85 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper skal etter skatteloven § 4–12 annet ledd verdsettes til 85 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 85 prosent av antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret, men kan kreves verdsatt til 85 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 tredje ledd. Det gjelder særlige regler for fastsettelse av verdsettelsesgrunnlag for aksjer i nystiftede selskaper og selskaper der aksjekapitalen er endret i året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4–13. Etter skatteloven § 4–12 femte ledd verdsettes grunnfondsbevis til 85 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 85 prosent av den antatte salgsverdi. Formue i form av andeler i aksjefond verdsettes til 85 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–12 sjette ledd. Som aksjefond regnes verdipapirfond der minst 50 prosent av forvaltningskapitalen per 31. desember i inntektsåret og i gjennomsnitt i løpet av inntektsåret, regnet ved utgangen av hver måned, er plassert i aksjer og/eller grunnfondsbevis. Andeler i verdipapirfond som ik-

ke er aksjefond verdsettes til andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

9.3 Departementets vurderinger og forslag

Den såkalte verdsettelsesrabatten for aksjer mv. ved formuesskatteligningen ble redusert fra 20 prosent til 15 prosent med virkning fra og med inntektsåret 2007. For andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond, ble verdsettelsesrabatten avvirket helt.

Departementet mener det er behov for økt likebehandling av ulike formuesobjekter, noe som tilsier at verdsettelsesrabatten nå fjernes. Departementet foreslår at også aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond i hovedregelen skal verdsettes til 100 prosent av verdsettelsesgrunnlaget. Dette medfører økt skattemessig likebehandling av aksjer og andre formuesobjekter som obligasjoner og bankinnskudd, og vil ha svært gode fordelingsvirkninger ettersom det først og fremst er de med høye inntekter som har store aksjeformuer. Avviklingen innebærer lik formuesverdsetting av andeler i aksjefond og andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond, og det er derfor ikke lenger behov for å skille disse fra hverandre. Definisjonen av aksjefond i skatteloven § 4–12 sjette ledd foreslås opphevet.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4–12 og 4–13.

9.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Avviklingen av verdsettelsesrabatten for aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning. Provenyøkningen benyttes til å øke bunnfradraget i formuesskatten.

9.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

10 Endringer i 80-prosentregelen og skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1

10.1 Innledning

Etter skatteloven § 17–10 skal formuesskatten settes ned hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt (80-prosentregelen). Skatt av nettoformue over 1 mill. kroner kan likevel ikke settes ned under 0,6 prosent av den overskytende formue.

Etter skatteloven § 17–1 skal det ikke utlignes skatt på alminnelig inntekt, eller trygdeavgift, for pensjonister mv. hvis deres alminnelige inntekt (med tillegg etter § 17–1 tredje ledd) ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget. Dersom alminnelig inntekt (med tillegg etter § 17–1 tredje ledd) overstiger denne beløpsgrensen, skal inntektsskatt og trygdeavgift ikke utgjøre mer enn 55 prosent av overstigende beløp.

Utbytte og aksjegevinster til personlige aksjonærer inngår i alminnelig inntekt etter fradrag for skjerming. For personlige deltakere i deltakerlignede selskap inngår deres andel av selskapets overskudd i alminnelig inntekt. I tillegg skal det beregnes et tillegg i deres alminnelige inntekt ved utdeling fra selskapet.

Departementet foreslår endringer slik at aksjeinntekter i sin helhet skal inngå i aksjonærenes alminnelige inntekt. Dette vil få betydning ved beregningen av grunnlaget for 80-prosentregelen for personlige aksjonærer og beregningen av skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1. Det foreslås videre en endring slik at inntektstillegget for utdeling til personlige deltakere i deltakerlignede selskap etter skatteloven § 10–42 trekkes fra alminnelig inntekt ved beregningen av 80-prosentregelen og skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1.

I tillegg foreslås endring i 80-prosentregelen slik at satsen for hvor mye formuesskatt som uansett må betales, økes fra 0,6 pst. til 0,8 pst. av nettoformue utover 1 mill. kroner.

10.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 17–10 skal formuesskatten nedsettes hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt.

Skatt av nettoformue over 1 mill. kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

Etter skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1 første ledd skal det ikke utlignes skatt på alminnelig inntekt, eller trygdeavgift, til pensjonister mv. hvis alminnelig inntekt (med tillegg etter tredje ledd) ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget i statsskattevedtaket. Hvis alminnelig inntekt (med tillegg etter tredje ledd) overstiger det fastsatte grensebeløpet, skal samlet inntektsskatt og trygdeavgift ikke utgjøre mer enn 55 prosent av overstigende beløp, jf. § 17–1 annet ledd.

Alminnelig inntekt er således grunnlaget for beregningen etter både 80-prosentregelen og skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1.

Etter skjermingsmetoden for personlige aksjonærer gis det fradrag for skjerming i mottatt utbytte og aksjegevinster, jf. skatteloven §§ 10–12 og 10–31. Aksjeinntekter etter fradrag for skjerming inngår i alminnelig inntekt. Dette innebærer at det bare er aksjeinntekter ut over skjerming som inngår ved beregningen av 80-prosentregelen og skattebegrensingsregelen etter skatteloven § 17–1.

For deltakere i deltakerlignede selskap inngår deres andel av selskapets overskudd eller underskudd i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10–41. Det skal også beregnes et tillegg i deltakerens alminnelige inntekt når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, jf. skatteloven § 10–42. Inntektstillegget utgjør utdelingen med fradrag for skjerming og skatt på den overskuddsandelen som ligger til grunn for utdelingen. Dette innebærer at inntekter fra deltakerlignede selskaper inngår to ganger i grunnlaget ved beregningen av 80-prosentregelen og skattebegrensingsregelen etter skatteloven § 17–1.

10.3 Departementets vurderinger og forslag

80-prosentregelen innebærer at dersom formuesskatt og skatt på alminnelig inntekt overstiger 80 prosent av skattyters alminnelige inntekt, skal formuesskatten nedsettes. Skattytere må likevel beta-

le 0,6 pst. skatt av nettoformue utover 1 mill. kroner.

I praksis er det de mest velstående som får redusert skatten som følge av denne særregelen. Det foreslås derfor å øke satsen for hvor mye formuesskatt som uansett må betales, fra 0,6 pst. til 0,8 pst. av nettoformue utover 1 mill. kroner. Forslaget vil først og fremst berøre dem med størst formuer, og har dermed svært gode fordelingsvirkninger. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 17–10.

Etter at skjermingsmetoden ble innført, inngår aksjeinntekter i alminnelig inntekt etter fradrag for skjerming. Den skjermede del av skattyters aksjeinntekter vil således ikke inngå i grunnlaget for 80-prosentregelen. Det betyr at personer med høye aksjeinntekter kan få nedsatt formuesskatt etter 80-prosentregelen i tilfeller hvor den alminnelige inntekten blir relativt lav fordi skjermet aksjeinntekt ikke inngår. Dette er ikke i tråd med intensjonen bak regelen. Departementet foreslår derfor endringer slik at aksjeinntekter i sin helhet skal inngå i alminnelig inntekt, og at skjerming fradras i fastsatt alminnelig inntekt. Dette medfører at aksjeinntekter vil inngå i sin helhet ved beregningen av 80-prosentregelen.

Den foreslåtte endringen vil også innebære at

aksjeinntekter inngår i sin helhet ved beregning av skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17–10.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10–12 og § 10–31.

For deltakere i deltakerlignede selskap inngår deres andel av overskudd eller underskudd i alminnelig inntekt. Etter innføringen av skjermingsmetoden for personlige deltakere i deltakerlignede selskap får de også et tillegg i alminnelig inntekt når de mottar utdeling fra selskapet, jf. skatteloven § 10–42. Dette innebærer at deler av overskuddet fra det deltakerlignede selskapet inngår to ganger ved beregningen av 80-prosentregelen og beregning av skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17–1.

Departementet foreslår å endre skatteloven § 17–10 slik at inntektstillegget ved utdeling etter skatteloven § 10–42 fradras før beregningen av 80-prosentregelen. Det foreslås tilsvarende endringer i skatteloven § 17–1 første og annet ledd. Endringene innebærer en videreføring av reglene slik de var før skjermingsmetoden ble innført.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven §§ 17–1 og 17–10.

Det foreslås at endringene som er foreslått ovenfor trer i kraft fra og med inntektsåret 2008.

11 Endring av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som følge av endring av ligning

11.1 Innledning

Ved innføringen av skjermingsmetoden for personlige aksjonærer ble RISK-metoden opphevet. Etter overgangsreglene til skjermingsmetoden skal aksjonærenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag settes til aksjenes historiske kostpris tillagt RISK-beløp i aksjonærens eiertid.

Etter skjermingsmetoden vil endring av selskapets ligning ikke ha betydning for aksjonærenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Dette gjelder også endring av ligning for tidligere inntektsår enn 2006 da skjermingsmetoden trådte i kraft.

Departementet foreslår at det gis en overgangsregel om endring av aksjonærenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag når selskapets ligning for tidligere år endres etter 31. desember 2005. Det foreslås at overgangsregelen begrenses til tilfeller der endringen av ligning innebærer en endring av aksjonærenes utbytte. Videre er forslaget begrenset til å omfatte aksjonærer som eide aksjene både 1. januar i selskapets ligningsår og det året ligningen endres.

11.2 Gjeldende rett

Etter de tidligere RISK-reglene skulle endring av selskapets ligning regulere aksjenes inngangsverdi med virkning fra 1. januar i det år vedtak om endring ble truffet, jf. de nå opphevede reglene i § 10–34 femte ledd første punktum. Denne bestemmelsen ble opphevet med virkning fra 1. januar 2006 da skjermingsmetoden for personlige aksjonærer ble innført. Dette innebærer at endring av et selskaps ligning for 2005 eller tidligere ligningsår, som foretas i 2006 eller senere, ikke vil påvirke aksjonærenes inngangsverdier og skjermingsgrunnlag.

11.3 Departementets vurderinger og forslag

I Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) foreslo departementet overgangsregler for retting av beregnings- og registreringsfeil. Forslaget innebar at feil ved selve

RISK-beregningen som blir rettet etter 31. desember 2005, vil få virkning for aksjonærenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. I den forbindelse ble det også vurdert om det burde gis en overgangsregel for endring av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag når selskapets ligning for tidligere år endres etter 31. desember 2005. I kapittel 8 er det uttalt:

«De som har ervervet aksjene etter det år som endringssaken gjelder, vil ha fått fastsatt en ny inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på sine aksjer, basert på det de har betalt for aksjene, evt. justert med RISK-beløp frem til og med 2005. Når størrelsen på selskapets skattepliktige inntekt etter 2006 ikke lenger har betydning for ligningen av aksjonæren, bør det heller ikke få betydning at det etter 1. januar 2006 skjer en økning eller en reduksjon av selskapets inntekt for et tidligere år.»

I enkelte tilfeller vil det være en særlig nær tilknytning mellom den opprinnelige feilaktige ligningen og aksjonærenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Dette gjelder i tilfeller der endring av ligning innebærer en endring av aksjonærenes skattepliktige utbytte. Et selskap kan for eksempel ha blitt uttaksbeskattet for salg av en eiendel til en aksjonær til underpris. Underprisen vil da anses som utbytte for aksjonæren og komme til fradrag ved RISK-beregningen for det aktuelle året. Samtidig er aksjonæren forutsetningsvis tilført midler som tilsvarende nedreguleringen. Viser det seg senere at salget ikke skjedde til underpris, slår ikke forutsetningen om at aksjonæren er tilført midler tilsvarende nedreguleringen til. Departementet foreslår derfor en overgangsregel om oppregulering av aksjonærens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag når selskapets ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere endres etter 31. desember 2005.

Det foreslås at reglene begrenses til de tilfellene der endring av ligning innebærer en endring av aksjonærens utbytte. En slik regulering av aksjonærens inngangsverdi må ta hensyn til alle elementene i endringsvedtaket som har betydning ved RISK-reguleringen. I eksempelet ovenfor vil det si at det også må tas hensyn til reduksjonen i skattepliktig inntekt fordi uttaksbeskatningen unnlates,

og reduksjonen i utlignet skatt som endringen innebærer.

Et annet typetilfelle som vil omfattes av departementets forslag er tilfeller der ligningsmyndighetene har omklassifisert lån til utbytte. Reverseres denne omklassifiseringen ved en senere endring av ligning, vil forutsetningen om at aksjonæren er tilført midler som tilsvarer nedreguleringen av RISK-beløpet i det opprinnelige vedtaksåret ikke slå til.

Sammenhengen mellom utbytte og inngangsverdi tilsier at retten til oppregulering av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag bare bør gjelde aksjo-

nærer som har eid aksjene sammenhengende i perioden fra 1. januar i ligningsåret til 1. januar det året ligningen blir endret. Departementets forslag innebærer derfor at ikke alle aksjonærene i et selskap der ligningen endres slik at det påvirker utbytte, nødvendigvis vil ha rett til oppregulering av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Departementet legger derfor opp til at aksjonærene selv må kreve oppregulering av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag etter at selskapets ligning er endret.

Det vises til forslag til overgangsregel.

12 Korrigeringsregler av aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som følge av ikke mottatt utbytte

12.1 Innledning og sammendrag

Etter overgangsreglene til skjermingsmetoden for aksjonærer skal aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag settes til aksjens historiske kostpris, tillagt RISK-beløp i aksjonærens eiertid. Det tidligere RISK-systemet kunne i enkelte tilfeller medføre at én aksjonær mottok utbytte på aksjene, mens en annen aksjonær fikk redusert RISK som følge av utbytteutdelingen. For å unngå slike skjevheter inneholdt RISK-systemet korrigeringsregler i skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd. Disse korrigeringsreglene ble opphevet ved innføringen av skjermingsmetoden for aksjonærer. Mangelen på korrigeringsregler har medført at enkelte aksjer har fått lavere inngangsverdi og skjermingsgrunnlag enn det de økonomiske realiteter skulle tilsi. Departementet foreslår derfor at det innføres en overgangsregel som åpner for å oppregulere inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjer i slike tilfeller.

12.2 Gjeldende rett

Det tidligere RISK-systemet innebar at selskapene årlig beregnet endring i selskapets skattlagte kapital. Hovedelementene ved denne beregningen var selskapets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte og utlignet skatt på selskapets inntekt. For å komme fram til årets RISK-beløp, ble dette deretter fordelt på antall aksjer i selskapet. Reguleringen av aksjenes inngangsverdi skjedde med virkning fra 1. januar i selskapets ligningsår. Dette innebar at RISK-beløpet ble tilordnet den som eide aksjene 1. januar året etter inntektsåret.

Siden RISK-beløpet ble tilordnet den som eide aksjene 1. januar året etter inntektsåret, kunne det oppstå situasjoner der én aksjonær mottok utbytte fra selskapet, mens en annen aksjonær fikk nedregulert RISK-beløp som følge av det samme utbyttet. Denne forskyvningen mellom aksjonærer ble fanget opp av særskilte regler i skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd. Etter disse reglene skulle utbytte som en aksjonær hadde mottatt, men som ikke var kommet til fradrag gjennom RISK-regulerin-

gen på aksjonærens hånd, redusere aksjenes inngangsverdi når aksjene ble realisert. Motsvarende skulle utbytte som var utdelt til en annen aksjonær, men som var kommet til fradrag gjennom RISK-reguleringen på skattyters hånd, legges til inngangsverdien ved beregningen av gevinst eller tap når aksjene ble realisert.

Reguleringen som skulle foretas etter skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd, inngikk ikke i den ordinære RISK-reguleringen etter skatteloven § 10–34. Reglene innebar en korrigeringsregel mellom aksjonærene, og skulle foretas ved realisasjon av aksjene.

Fra og med inntektsåret 2006 ble RISK-systemet og godtgjørelsesmetoden avløst av skjermingsmetoden for personlige aksjonærer. I den forbindelse ble det gitt overgangsregler for fastsetting av aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Overgangsregelen innebærer at aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi settes til aksjens kostpris, tillagt eventuelle RISK-beløp fra aksjonærens eiertid. Det er ikke gitt regler for korrigeringsregler av inngangsverdi i tråd med det som tidligere fulgte av skatteloven § 10–32 fjerde og femte ledd. De gjeldende overgangsregler åpner således ikke for at skattyter kan kreve oppregulering av aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag hvor utbyttet er kommet til fradrag gjennom RISK-reguleringen på skattyters hånd, selv om utbyttet er utdelt til en annen aksjonær.

12.3 Departementets vurderinger og forslag

Mangelen på korrigeringsregler kan medføre urimelige konsekvenser for enkelte skattytere, ved at inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på deres aksjer er fastsatt lavere enn de økonomiske realiteter skulle tilsi.

Departementet foreslår derfor at det innføres en overgangsregel som åpner for at skattyter kan kreve oppregulering av aksjers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag tilsvarende utbytte som tidligere er kommet til fradrag gjennom RISK-reguleringen på skattyters hånd, men hvor utbyttet er utdelt til en annen aksjonær. Det er viktig at en eventuell korri-

gering foretas så tidlig som mulig, slik at korrekt skjermingsgrunnlag kan legges til grunn ved beregningen av skjermingsfradrag, og dermed også ved beregningen av ubenyttet skjerming til fremføring. Det foreslås derfor at fristen for å fremsette krav om oppregulering av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag settes til 30. april 2008, dvs. samme dato som fristen for å innlevere selvangivelsen for personlige skattytere for inntektsåret 2007.

For aksjonærer som har realisert aksjer i 2006, legger departementet til grunn at ligningen med hensyn til gevinst og tapsberegningen skal tas opp

til endring dersom skattyter krever det. I disse tilfellene er det ikke samme behov for særskilte fristregler, og det foreslås derfor ikke særskilte fristregler for disse tilfellene. Fristen for å endre ligning vil dermed følge de alminnelige fristreglene for endring av ligning i ligningsloven § 9–6.

Det vises til forslag til endring av overgangsregelen om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX. Overgangsregler, Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi.

13 Justering av overgangsreglene til skattereformen 2006 – beregnet personinntekt

13.1 Innledning og sammendrag

Ved overgangen fra delingsmodellen til skjermingsmetoden for aksjonærer kan det oppstå utilsiktet ekstrabeskatning for skattytere som i 2005 ytet aktiv arbeidsinnsats i et delingspliktig deltakerlignet selskap som skattyter eier indirekte gjennom et aksjeselskap. Aksjeselskapet deltakerlignes i 2005 for sin andel av det deltakerlignede selskapets inntekter. For den personlige skattyter blir det også beregnet personinntekt av aksjeselskapets inntekter fra det delingspliktige selskapet. Ved utdeling fra aksjeselskapet til skattyter i 2006 eller senere, vil inntekten i tillegg undergis utbytteskatt. For å unngå slik utilsiktet ekstrabeskatning foreslår departementet at inntekt fra deltakerlignet selskap, hvor aksjeeie gir grunnlag for identifikasjon etter skatteloven tidligere § 12–11 annet ledd, unntas fra beregning av personinntekt for inntektsåret 2005.

13.2 Gjeldende rett

Ved overgangen fra delingsmodellen til skjermingsmetoden for aksjonærer ble det vedtatt at det ikke skulle beregnes personinntekt etter delingsmodellen for delingspliktige aksjeselskaper for inntektsåret 2005. På denne måten unngikk man at det oppsto utilsiktet ekstrabeskatning ved at det først ble beregnet personinntekt for overskuddet i aksjeselskapet i 2005, og at overskuddet deretter ble beskattet etter skjermingsmetoden for aksjonærer ved utdeling fra aksjeselskapet i 2006 eller senere.

For deltakerlignede selskaper unngås normalt slik ekstrabeskatning ved at deltakerens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag settes til deltakerens andel av den skattemessige kapitalen i selskapet per 1. januar 2006. Overskudd som har vært gjenstand for personinntektsbeskatning etter delingsmodellen, og som ikke er delt ut til deltakerne, kan

da deles ut skattefritt i 2006 eller senere gjennom en kapitalnedsettelse i selskapet.

I enkelte tilfeller kan imidlertid overgangen fra delingsmodellen til skjermingsmetoden for aksjonærer medføre at det oppstår utilsiktet ekstrabeskatning. Dette gjelder for skattytere som i inntektsåret 2005 ytet aktiv arbeidsinnsats i et delingspliktig deltakerlignet selskap som skattyter eier indirekte gjennom et aksjeselskap. I slike tilfeller er aksjeselskapet deltakerlignet for sin andel av det deltakerlignede selskapets inntekter i 2005. For den personlige skattyter er det også beregnet personinntekt av samme inntekt. Ved utdeling fra aksjeselskapet til skattyter i 2006 eller senere, vil inntekten i tillegg undergis utbytteskatt etter skjermingsmetoden for aksjonærer.

13.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet la opprinnelig til grunn at utilsiktet ekstrabeskatning ved overgangen fra delingsmodellen til skjermingsmetoden for aksjonærer kun ville oppstå i helt spesielle og ikke veldig praktiske tilfeller. Ut fra henvendelser departementet har mottatt kan det imidlertid synes som om omfanget er noe større enn først antatt. Etter departementets vurdering bør det derfor innføres en overgangsregel som gir skattyter adgang til å kreve endring av ligning, slik at aksjeselskapets andel av det deltakerlignede selskapets inntekter for 2005 unntas fra beregning av personinntekt på skattyters hånd.

Det foreslås at krav om endring av ligning i samsvar med foranstående må fremsettes innen utløpet av 2008.

Det vises til forslag til endring av lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX Overgangsregler, Avvikling av reglene om beregnet personinntekt for aksjonærer.

14 Endringer i anvendelsesområdet for reglene om norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS-reglene) og for fritaksmetoden

14.1 Innledning og sammendrag

Som følge av nyere rettsutvikling innen EU/EØS, legger departementet fram forslag om å lovfeste at beskatning av norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS) ikke kan foretas dersom det utenlandske selskapet er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet der.

For å hindre tilpasninger og skatteomgåelse bør det stilles samme minstekrav om reell etablering og økonomisk aktivitet i etableringsstaten for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse. Departementet foreslår følgelig at det lovfestes et krav om at det utenlandske selskapet må være reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet der for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på inntekter fra aksjeinvesteringer.

I avsnitt 14.2 gis en kort oversikt over gjeldende regler for NOKUS-beskatning og fritaksmetodens anvendelsesområde. EF-domstolens avgjørelse om de britiske CFC-reglene (sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*) gjennomgås i avsnitt 14.3 og departementets vurderinger og forslag presenteres i avsnitt 14.4.

14.2 Gjeldende rett

14.2.1 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 skattytere som (alene eller sammen med andre, direkte eller indirekte) kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskatteland 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.

Hovedformålet med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland (kapitaleksportnøytralitet), jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–92) Oppfølging av

Skattereformen 1992. 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 skattereglene, som om selskapet var skattyter. Norsk kontroll anses å foreligge når minst halvparten av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere.

Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Sammenligningen skal baseres på de effektive alminnelige skattesatsene over noe tid, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–92). I tillegg er det i forskrift til skatteloven § 10–63 fastsatt lister over enkelte land som henholdsvis skal og ikke skal anses som lavskattland (såkalte «svarte- og hvitelister»), jf. Skattedirektoratets forskrift av 3. oktober 2006 nr. 1122. For noen av de opplistede landene er virkeområdet nærmere avgrenset, saklig eller geografisk. Listene er ikke uttømmende, og i visse tilfeller er hvitelisten ikke bindende, se forskriften § 10–63-3 annet ledd.

De gjeldende NOKUS-reglene omfatter eiere av selskaper hjemmehørende i EØS, så vel som eiere av selskaper hjemmehørende utenfor EØS. NOKUS-reglene er likevel begrenset slik at det ikke foretas NOKUS-beskatning dersom selskapet er hjemmehørende i et land som har skatteavtale med Norge og selskapets inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter.

14.2.2 Fritaksmetodens anvendelsesområde

Skatteloven § 2–38 har regler om fritaksmetoden. Fritaksmetoden ble innført med virkning fra og med 1. januar 2004 for utbytte, og med virkning fra og med 26. mars 2004 for aksjegevinster og -tap. Fritaksmetoden innebærer kort beskrevet at utbytte og gevinst på aksjer mv. er skattefritt når aksjonæren er et selskap. Tilsvarende er det ikke fradragsrett for tap på slike investeringer. Formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning.

For aksjeinvesteringer i selskaper hjemmehø-

rende i land utenfor EØS er det oppstilt to vilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse. For det første må selskapet ikke være hjemmehørende i et lavskatteland. Lavskattelanddefinisjonen er den samme som i NOKUS-reglene, jf. skatteloven § 10–63 og tilhørende forskrift. For det andre gjelder ikke fritaksmetoden for inntekt og tap på porteføljeinvesteringer. Med porteføljeinvesteringer menes at skattyteren over et nærmere definert tidsrom (avhengig av om det dreier seg om gevinst, tap eller utbytte) har eid mindre enn 10 prosent av kapitalen og hatt mindre enn 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.

14.3 EF-domstolens dom i C-196/04 Cadbury Schweppes

12. september 2006 kom EF-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Domstolen kom til at de britiske CFC-reglene ikke er forenlige med den frie etableringsretten (jf. artikkel 43 i EU-traktaten og tilsvarende artikkel 31 i EØS-avtalen). Et unntak oppstilles dersom reglene kan begrunnes i behovet for å bekjempe rent kunstige arrangementer som er etablert med et formål om å omgå den nasjonale lovgivning.

Storbritannias CFC-regler går i korthet ut på at et britisk selskap som kontrollerer minst 25 % av et selskap i et lavskatteland (dvs. som beskattes med mindre enn tre fjerdedeler av skattesatsen i Storbritannia) underlegges en løpende beskatning i Storbritannia av sin andel av overskuddet i det utenlandske selskapet. Slik beskatning unnlates likevel dersom selskapet omfattes av enkelte nærmere definerte unntak. Hovedformålet med disse reglene er å unngå skattemotiverte transaksjoner og etableringer i utlandet.

I den konkrete saken hadde Cadbury Schweppes plc en kontrollerende eierandel i to irske datterdatterselskaper. Domstolen vurderte derfor de britiske CFC-reglene i lys av reglene om etableringsretten. Domstolen kom til at de britiske CFC-reglene innebærer en forskjellsbehandling, fordi de medfører en gunstigere beskatning av morselskaper som etablerer datterselskaper i Storbritannia og av morselskaper som etablerer datterselskaper i andre EØS-stater med høyt skattenivå, enn av morselskaper som etablerer datterselskaper i en annen EØS-stat med lavt skattenivå. Forskjellsbehandlingen består i at morselskapet i de førstnevnte tilfellene ikke beskattes løpende for datterselskapets overskudd, mens morselskapet i sistnevnte tilfelle blir beskattet løpende for datterselskapets over-

skudd. EF-domstolen konkluderte etter dette med at den britiske CFC-lovgivningen kunne hindre utøvelsen av etableringsretten og avholde britiske selskaper fra å etablere, erverve eller opprettholde datterselskaper i lavskatteland. Reglene innebar derfor en restriksjon som i prinsippet var i strid med reglene om etableringsretten. Domstolen påpekte imidlertid at en restriksjon av etableringsretten kan være berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål å omgå den nasjonale lovgivning. EF-domstolen presiserte at det i denne vurderingen særlig måtte legges vekt på etableringsrettens formål, som er å gi en statsborger i én EU-stat mulighet til å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på en stabil og vedvarende måte. Fra dette formålet utledet domstolen at et datterselskap må være reelt etablert i vertsstaten og utøve reell økonomisk aktivitet der, for at det skal foreligge en etablering som er beskyttet av reglene om etableringsretten. Domstolen uttalte videre at denne vurderingen må baseres på objektive faktorer som er etterprøvbare for en tredjepart. I denne sammenheng er det spesielt relevant i hvilken grad det utenlandske selskapet rent fysisk er etablert i den aktuelle stat, for eksempel ved at det har egne lokaler, eget personale og egne driftsmidler. Domstolen understreket også at selskapet som rammes av CFC-lovgivningen må gis adgang til å fremskaffe bevis for at etableringen av CFC-selskapet er reell og at det utøver reell virksomhet. Den pekte på at skattemyndighetene har mulighet til å kontrollere oppgitte opplysninger i medhold av EUs direktiv om gjensidig bistand (77/799/EEC) eller i medhold av eventuelle bistandsbestemmelser i skatteavtale.

14.4 Departementets vurderinger og forslag

14.4.1 Betydningen av EF-domstolens avgjørelse for NOKUS-reglenes virkeområde

Selv om de norske NOKUS-reglene ikke er identiske med de britiske CFC-reglene, er virkeområdet langt på vei sammenfallende. Dommen må derfor anses å være retningsgivende ved avgjørelsen av om NOKUS-reglene er forenlige med EØS-avtalen. På samme måte som de britiske CFC-reglene innebærer NOKUS-reglene at eiere av selskaper som omfattes av reglene behandles mindre gunstig enn norske skattytere som etablerer selskaper i Norge eller i andre skattejurisdiksjoner hvor disse reglene ikke kommer til anvendelse. I førstnevnte tilfelle

beskattes norsk deltaker i norsk-kontrollert selskap i lavskatteland *løpende* for overskuddet innvunnet av en annen juridisk person. I sistnevnte tilfeller beskattes ikke den norske skattyteren før eventuelt utbytte deles ut eller ved eventuell realisasjon av andelen.

Etter departementets oppfatning oppfyller ikke gjeldende NOKUS-regler kravene som EF-domstolen oppstiller for samsvar med etableringsfriheten. Dette gjelder selv om Norge gjennom skatteavtale med alle EØS-stater unntatt Liechtenstein har begrenset NOKUS-beskatningen til tilfeller hvor selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. Slik departementet ser det, kan en utenlands-etablering være reell og drive reell økonomisk aktivitet, selv om selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. For eksempel vil holdingselskaper hjemmehørende i EØS som driver finansaktiviteter innen et konsern eller forvalter immaterielle eiendeler mv. normalt anses for å ha inntekter som er «hovedsakelig av passiv karakter». Det samme gjelder selskap hvor virksomheten består i å leie ut driftsmidler eller lignende, uten at det forutsetter aktivitet av noen særlig betydning (utleievirksomheten har et begrenset omfang). Et eksempel kan være utleie av skip eller oljerigger uten mannskap (bareboat-utleie).

Hvis det i slike tilfeller dokumenteres at selskapet utøver relevante funksjoner via egne lokaler, har egne ansatte mv., vil det etter en konkret vurdering kunne anses EØS-stridig å NOKUS-beskatte norsk aksjonær for inntekter opptjent i slike selskaper.

EF-domstolen gir ikke direkte anvisning på hvordan CFC-regler skal være utformet for å være i samsvar med EU/EØS-retten. Typiske postkasse-selskaper, hvor den formelle etableringen ikke følges opp med en tilsvarende reell etablering, er framhevet som en type selskaper som helt klart ikke skal nyte godt av etableringsfriheten, men dommen gir ikke ytterligere eksemplifiseringer

Dommen lest i sammenheng med generaladvokatens innstilling av 2. mai 2006 gir likevel relativt klare retningslinjer. Ved at NOKUS-reglene utformes i tråd med disse retningslinjene, kan det legges til grunn at de norske reglene vil oppfylle EØS-forpliktelsene.

Utgangspunktet er at NOKUS-reglene bør videreføres. En begrensning i virkeområdet må derfor foretas i forhold til utenlandske selskaper mv. som er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet i etableringsstaten.

For at etableringen og virksomheten skal anses reell, må det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i

etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.

I henhold til EF-domstolens avgjørelse kan det kreves at den norske deltakeren dokumenterer at etableringen og den økonomiske virksomheten til selskapet i den andre EØS-staten er reell. Det er forutsatt at denne dokumentasjonen kan kontrolleres av myndighetene ved hjelp av avtaler om samarbeid og utveksling av opplysninger på skatteområdet mellom medlemsstatene, henholdsvis ved bruk av direktivet 77/799/EEC eller skatteavtale med klausul om gjensidig bistand. Nevnte direktiv utgjør ikke en del av EØS-avtalen. Norge kan derfor ikke ivareta hensynet til effektiv skattekontroll på grunnlag av dette direktivet. Hensynet til effektiv kontroll av oppgitte opplysninger vil følgelig bare kunne ivaretas i den grad Norge ved skatte- og bistandsavtaler har etablert en gjensidig forpliktelse til informasjonsutveksling.

Departementet antar derfor at i tilfeller hvor norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, er forpliktelsene etter EØS-avtalen ikke til hinder for et krav om at andelshaver må fremlegge verifikasjon fra den annen stats skattemyndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.

Mens NOKUS-reglene omfatter både selskaper og fysiske personer som andelshavere, omhandler EF-domstolens avgjørelse spesifikt bare *selskaper* som andelshavere i CFCs. Forskjellsbehandlingen ved at man beskattes løpende for overskudd som opptjenes av en annen juridisk person er imidlertid etter NOKUS-reglene aktuell overfor både juridiske og fysiske andelshavere. Departementet foreslår derfor at både juridiske og fysiske andelshavere omfattes av begrensningen av NOKUS-reglenes virkeområde innenfor EØS.

Departementet foreslår etter dette at NOKUS-reglenes virkeområde begrenses innen EØS. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10–64.

14.4.2 Avgrensning av fritaksmetodens anvendelsesområde

Et av formålene bak innføringen av fritaksmetoden var å bringe norske skatteregler om gevinst og utbytte i samsvar med EØS-avtalens prinsipp om de fire friheter. Fritaksmetoden er således gitt generell anvendelse for aksjeinntekter mv. til/fra selskaper hjemmehørende i EØS. I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer ble det varslet at muligheten for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt og tap på investeringer i lavskattelend innenfor EØS skulle utredes videre, blant annet under iakttakelse av den videre rettsutviklingen i EØS. I EU-domstolens avgjørelse i *Cadbury Schweppes*-saken er det som nevnt foran oppstilt krav om at en utenlandsetablering av et selskap mv. må være reell og at selskapet må drive reell økonomisk aktivitet for at en skattyter skal ha krav på beskyttelse av de fire friheter. Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kje-debeskatning og ville også kunne medføre utilsik-tet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesom-råde strammes inn i den grad en slik innstramming ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav.

Departementet foreslår følgelig at for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter til/fra selskaper innenfor EØS, så må kriteriene redegjort for ovenfor gjelde tilsvarende. Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter

fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.

Selskapet må dokumentere at etableringen og den økonomiske virksomheten i den andre EØS-staten er reell. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må selskapet framlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.

I de tilfeller fritaksmetoden ikke ville kommet til anvendelse på inntekt fra investeringer i EØS grunnet at kravet til reell etablering/aktivitet ikke er oppfylt, foreslår departementet at det ikke gis fradrag for tap på slike investeringer. Et system som hadde gitt fradrag for tap i slike situasjoner ville åpnet for tilpasninger. For eksempel kunne selskapets fysiske eller økonomiske substans helt eller delvis fjernes før man realiserte aksjer med tap.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav a.

For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som høyskattelend *utenfor* EØS, inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet allerede i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel må anses å komme fra et lavskattelend. Departementet foreslår således ingen endring i lovteksten på dette punktet, ettersom kravet anses å være en del av gjeldende rett.

Fritaksmetoden innebærer også at utbytte på aksjer som reelt eies av selskaper mv. hjemmehørende i andre EØS-land er fritatt for kildeskatt etter § 10–13, jf. skatteloven § 2–38 første ledd, jf. 5. ledd. For å redusere muligheten for at utbytte av overskudd som er underlagt lav eller ingen beskatning utenfor Norge kan strømme skattefritt gjennom norske selskaper, og for å hindre at Norge overfører skattefundamenter til utlandet, er fritaksmetoden avgrenset mot utbytte til selskap i land utenfor EØS, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.5. Departementet foreslår at det på samme bakgrunn oppstilles et krav om at selskapet som mottar utbyttet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS for at fritaksmetoden skal hindre ilegging av kildeskatt etter skatteloven § 10–13. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter kan strømme skattefritt gjennom norske selskaper til EØS-selskaper uten reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten, og videre til bakenforliggende eiere utenfor

EØS. Vurderingen foretas etter samme retningslinjer som beskrevet ovenfor og under avsnitt 14.4.1.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2–38 femte ledd.

14.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha administrative og provenymessige konsekvenser av betydning.

14.6 Ikrafttredelse

Når det gjelder endringer i anvendelsesområdet for reglene om norsk-kontrollerte utenlandske selskaper, foreslår departementet at reglene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene i anvendelsesområdet for fritaksmetoden foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

15 Beskatning av NOKUS-deltakere og forholdet til fritaksmetoden – presisering av lovteksten

15.1 Innledning

Skatteloven §§ 10–60 flg. har særlige regler om beskatning av eier av norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, som er hjemmehørende i lavskattelend (NOKUS-reglene). NOKUS-reglene er nærmere beskrevet foran i kapittel 14, avsnitt 14.2.

Ved innføringen av fritaksmetoden (Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) kapittel 6) ble det ikke presisert hvilken betydning denne metoden skulle ha for selskapsaksjonærer i et norsk-kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS), når sistnevnte selskap har aksjeinntekter som etter sin art ville kvalifisere for anvendelse av fritaksmetoden etter skatteloven § 2–38 annet ledd, jf. tredje ledd. For å bidra til en klargjøring av rettstilstanden, gis det her en omtale av denne problemstillingen. Finansdepartementet legger videre fram forslag om endring av skatteloven § 10–67 første ledd og skatteloven § 10–68 første ledd med sikte på presisering i tråd med gjeldende fortolkning i de tilfeller NOKUS-deltaker mottar utbytte/gevinst på andelen.

15.2 Bakgrunn

Det er NOKUS-deltakeren som gjennom en nettoligningsmetode er det reelle skattesubjektet for skatten på NOKUSets løpende inntekt, jf. skatteloven § 10–61 og § 10–65. Skatteloven § 10–65 gir anvisning på beregningsmetoden for å få fastsatt det riktige resultat som så skal komme til beskatning hos NOKUS-deltakeren. Denne anvisningen innebærer at beregningen av NOKUSets resultat skal foretas etter de norske regler som gjelder for vedkommende selskapstype, hvoretter den relevante andel av nettoresultatet kommer til beskatning på deltakerens hånd etter skatteloven § 10–61.

Anvendelse av § 2–38 første ledd forutsetter at subjektet som sådant er underlagt norsk skatteplikt (alminnelig eller begrenset). Siden det i NOKUS-tilfellet er den *norske deltakeren* som beskattes løpende og som således er subjektet for den norske skatten, er det deltakeren som skal vurderes i forhold til § 2–38 første ledd for å fastslå om de nødvendige

betingelser for å omfattes av fritaksmetoden er oppfylt (subjektsiden av fritaksmetoden). Et NOKUS er i seg selv intet subjekt etter skatteloven. Selskapet kan imidlertid være skattesubjekt i Norge i den grad det har inntekter som er begrenset skattepliktige hit, for eksempel gjennom et fast driftssted her. I slike tilfeller kan det faste driftsstedet ha inntekter som kvalifiserer til anvendelse av fritaksmetoden.

Det anvendes således et transparensprinsipp som innebærer at dersom NOKUS-deltakeren er et selskap mv. som oppfyller kravene i § 2–38 første ledd, skal NOKUS-deltakeren fritas for løpende beskatning av inntekter som skriver seg fra kvalifiserende objekter under fritaksmetoden etter § 2–38 annet ledd, jf. tredje og fjerde ledd. Dette betyr i praksis at aksjeinntekter mv. som tilflyter NOKUSet og som stammer fra kvalifiserende objekter (aksjainvesteringer mv. i EØS-land/direkteinvesteringer i høyskattland utenfor EØS), skal holdes utenfor ved den *løpende* NOKUS-beskatningen av selskapsaksjonæren. Dette gjelder uavhengig av om NOKUSet er hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS. Etter gjeldende fortolkning kan NOKUS-beskatning av selskaper hjemmehørende innenfor EØS foretas dersom selskapet ikke har reell virksomhet/er reelt etablert i et EØS-land, jf. også forslaget om lovendring som presiserer dette synspunktet i kapittel 14, avsnitt 14.4.

Ved *utdeling* fra NOKUSet til norsk selskapsaksjonær eller ved selskapsaksjonærens *realisasjon* av NOKUS-andelen, avhenger den skattemessige behandlingen av utbyttet/gevinsten etter gjeldende rett av om nevnte selskap er hjemmehørende i EØS eller ikke. Er det hjemmehørende i EØS (uten at selskapet er reelt etablert/driver reell virksomhet der, jf. ovenfor), vil fritaksmetoden anvendes på selskapsaksjonærs utbytte fra selskapet og ved realisasjon av NOKUS-andelen, jf. § 2–38 annet ledd. Departementet foreslår imidlertid å lovfeste et krav om at det utenlandske selskapet må være reelt etablert i en EØS-stat og drive reell økonomisk virksomhet der for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse, slik at muligheten for tilpasninger og skatteomgåelse reduseres. En nærmere beskrivelse av bakgrunnen for og innholdet av dette forslaget er inntatt ovenfor i kapittel 14, avsnitt 14.4.

Sett i sammenheng med det tilsvarende kravet om at selskapet ikke må drive reell virksomhet/være reelt etablert innenfor EØS for at man skal kunne NOKUS-beskatte, vil dette føre til at det aldri blir aktuelt å anvende fritaksmetoden på utbytte/gevinst/tap på andel i et NOKUS. Dermed vil det ikke kunne foretas NOKUS-beskatning når selskapet er reelt etablert/driver reell virksomhet innenfor EØS. Foreligger det *ikke* reell etablering/virksomhet innen EØS, vil fritaksmetoden etter det nevnte endringsforslaget ikke gjelde for utbytte/gevinst/tap.

Er NOKUSet reelt etablert utenfor EØS, anvender man henholdsvis skatteloven §§ 10–67 første ledd og 10–68 første ledd på utdelingen/realiseringen.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter § 10–67 første ledd er utdelt overskudd ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekt som er skattlagt i medhold av § 10–65. Ordlyden tilsier isolert sett at fritaket etter § 10–67 kun får anvendelse for inntekt som faktisk er skattlagt som NOKUS-inntekt. I tråd med transparensprinsippet og for at effekten av anvendelsen av fritaksmetoden ved den løpende NOKUS-beskatningen ikke skal bli eliminert, anser imidlertid departementet at unntaket fra beskatning av utbytte også omfatter inntekter som på grunn av fritaksmetoden ikke har blitt løpende NOKUS-beskattet. Denne forståelse bør presiseres i lovteksten.

Ved realisasjon av NOKUS-andel, fremgår det av § 10–68 første ledd at aksjens inngangsverdi skal opp- eller nedreguleres med endringen i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid. Når det gjelder aksjeinntekter innvunnet av NOKUSet som har blitt holdt utenfor den løpende beskatningen på grunn av fritaksmetoden, tilsier formålene nevnt under beskrivelsen av utbyttesituasjonen ovenfor, at også disse inntektene må tas hensyn til ved gevinstberegningen. Dette innebærer at inngangsverdien oppreguleres med de kvalifiserende inntektene selv om de på grunn av fritaksmetoden faktisk ikke er beskattet. Også denne forståelsen bør presiseres i lovteksten.

På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at skatteloven § 10–67 første ledd og § 10–68 første ledd presiseres slik at det klart fremgår at kvalifiserende inntekter under fritaksmetoden skal medregnes i den inntekt som skal unntas fra beskatning ved utdeling av utbytte fra et NOKUS til deltakeren, og føre til oppregulering av inngangsverdien ved deltakerens realisasjon av andel i slikt selskap.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10–67 første ledd og § 10–68 første ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

15.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget er en presisering av gjeldende rett og antas derfor ikke å ha provenymessige eller administrative konsekvenser.

16 Beskatning av bonus fra samvirkeforetak

Fra og med inntektsåret 2006 skal utbytte fra aksjeselskaper og likestilte selskaper beskattes etter skjermingsmetoden for aksjonærer. Som likestilt selskap regnes blant annet samvirkeforetak, jf. skatteloven § 10–1 første ledd, jf. § 2–2 første ledd bokstav d. Overgangen til skjermingsmetoden for aksjonærer har aktualisert spørsmålet om beskatning av bonus fra samvirkeforetak til medlemmene.

I Ot.prp. nr. 20 (2006–2007) er det uttalt:

«Etter skatteloven § 10–11 sjette ledd skal bonus som nevnt i § 10–50 ikke regnes som utbytte. Sistnevnte bestemmelse gir samvirkeforetakene fradragsrett for bonusutbetalinger som har grunnlag i samvirkeforetakets inntekt av omsetning med egne medlemmer. Et samvirkeforetak kan også dele ut bonus ut over samvirkeforetakets inntekt av omsetning med medlemmene. Slik bonus omfattes ikke av fradragsretten etter skatteloven § 10–50, og den omfattes etter departementets syn heller ikke av unnatak i skatteloven § 10–11 sjette ledd. Slike utdelinger skal således behandles som utbytte hos mottaker.

Før inntektsåret 2006 var utbytte reelt sett skattefritt som følge av godtgjøringsmetoden. Beskatning av ikke-fradragsberettigede bonusutbetalinger fra samvirkeforetak var derfor lite aktuelt før skjermingsmetoden for aksjonærer ble innført, og det fantes heller ingen regler om innberetning av bonusutbetalinger fra samvirkeforetak. Ligningsloven ble derfor endret med virkning fra 1. januar 2006, slik at også samvirkeforetak har plikt til å levere kontrollopplysninger om andelseierne i foretaket. I den forbindelse sendte Skattedirektoratet ut et høringsnotat i mars d.å., med utkast til forskrift om levering av ligningsoppgaver fra samvirkeforetak til

ligningsmyndighetene. I høringsrunden framgikk det at beskatning av bonusutbetalinger fra samvirkeforetak, vil medføre store praktiske problemer for samvirkeforetakene og deres medlemmer.»

På bakgrunn av de praktiske problemene innberetning av slik bonus ville by på, la departementet til grunn at innberetning og skattlegging av bonus ut over foretakets inntekt av omsetning med medlemmene kunne unnlates for 2006. Det ble samtidig varslet at departementet tok sikte på å fremme forslag til endringer som ville bidra til å løse de praktiske problemene ved beskatning av bonusutbetalinger fra slik overskytende foretaksinntekt, fra og med inntektsåret 2007.

Den 14. juni 2007 sendte departementet ut et høringsnotat om beskatning av bonus fra samvirkeforetak. I høringsnotatet ble det blant annet foreslått å presisere at bonus ut over inntekt fra samhandel med medlemmene, skattemessig skulle anses som utbytte. Det ble videre foreslått regler for å forenkle beskatningen for forbrukersamvirket.

I høringsrunden er det kommet fram innvendinger mot departementets tolkning av gjeldende rett, og mot de løsninger som er foreslått i høringsnotatet. Dette gjør det nødvendig å bruke noe lengre tid på vurderingen av reglene for beskatning av bonus, enn tidligere forutsatt. Departementet legger derfor til grunn at bonus fra samvirkeforetak ikke beskattes som utbytte i inntektsåret 2007. Departementet vil komme tilbake med en nærmere vurdering av reglene for beskatning av bonus fra samvirkeforetak på bakgrunn av de innspill som er kommet i høringsrunden.

17 Endringer i skattesystemet for Svalbard

17.1 Innledning

Departementet foreslår endringer i skattesystemet for Svalbard. Endringene vil gjøre skattesystemet for Svalbard mer tidsmessig og bedre tilpasset det ordinære norske skattesystemet og internasjonale rammebetingelser. Endringene foreslås gjennomført fra og med inntektsåret 2008.

Det foreslås endringer på tre hovedområder:

- Ordningen med brutto *lønnsbeskatning* (*lønnstrekk*) modifiseres. I dag trekkes skatt med en flat sats på 12 pst. Det foreslås at dette endres, slik at det skal trekkes skatt med 8 pst. for årssinntekt opp til 12 ganger folketrygdens grunnbeløp (for tiden 801 744 kroner). For overskytende inntekt skal det trekkes skatt med 22 pst. I tillegg kommer trygdeavgift for ansatte som er medlemmer av den norske folketrygden.
- I selskaps- og kapitalbeskatningen legges det opp til en annen *satsstruktur*. For slik inntekt foreslås en økning av skattesatsen fra 10 til 16 pst. Samtidig foreslås det at det generelle bunnfradraget i alminnelig inntekt fordobles, fra 10 000 kroner i dag til 20 000 kroner. Det skal fortsatt ikke beregnes skjerming for personlige selskapsdeltakere som er hjemmehørende på Svalbard, og fritaksmetoden skal fortsatt få anvendelse på Svalbard.
- For *selvstendig næringsdrivende* foreslås en endring ved at disse ikke lenger skal beregne personinntekt etter skjermingsmetoden. I stedet skal netto næringsoverskudd skattlegges med samme skatte- og trygdeavgiftssatser som lønn.

De endringene som foreslås er i stor grad i samsvar med forslagene fra Arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt, se nærmere om denne gruppen i avsnitt 17.3. På noen viktige områder er det likevel avvik fra arbeidsgruppens forslag:

- Lønnstrekkordningen som foreslås i denne proposisjonen er vesentlig enklere enn den arbeidsgruppen foreslo.
- Skattesatsene er på viktige punkter lavere etter forslagene i denne proposisjonen enn de arbeidsgruppen foreslo. Arbeidsgruppen foreslo

en skattesats på lønnsinntekt over 12 G på 25 pst., og en skattesats på alminnelig inntekt på 18 pst. Arbeidsgruppen foreslo et bunnfradrag i alminnelig inntekt på 25 000 kroner.

- Det foreslås enkelte justeringer i beskatningsløsningen for selvstendig næringsdrivende. I samsvar med arbeidsgruppens forslag skal netto næringsoverskudd skattlegges med lønnsats, men det foreslås enkelte justeringer i forhold til arbeidsgruppens forslag vedrørende rentefradrag for næringsdrivende og fremføring av underskudd.

Departementet foreslår at personer som oppholder seg i de norske bilandene i Antarktis skal ha lønnsbeskatning etter samme regler som gjelder på Svalbard.

Fra og med inntektsåret 2007 gis det på Svalbard et eget svalbardtillegg i barnetrygden. Departementet legger til grunn at dette tillegget skal videreføres for å ivareta hensynet til personer på Svalbard som har forsørgeransvar.

Forslagene som fremmes i denne proposisjonen legger til rette for et stabilt, enkelt og praktisk skattesystem på Svalbard. Tilstedeværelse på Svalbard er viktig for å sikre en troverdig og effektiv håndhevelse av Norges store områder i nord både til lands og til havs. Regjeringen ønsker en robust bosetting i Longyearbyen. Det er viktig å videreføre et levedyktig svalbardsamfunn der miljøforvaltning, forskning, høyteknologi, kulldrift og reiseliv forenes innenfor rammer som sikrer at øygruppen bevares som et av verdens best forvaltede villmarksområder. Disse målsettingene innebærer også skattepolitiske utfordringer. Skattesystemet på Svalbard må tilpasses forholdene der og baseres på løsninger som sikrer konkurransedyktige rammebetingelser for investeringer og virksomhet på Svalbard. Samtidig må løsningene innpasses i en større internasjonal ramme, under hensyn til at økonomiske transaksjoner over landegrensene øker sterkt i omfang. De forslagene som fremmes i denne proposisjonen ivaretar disse hensynene og legger godt til rette for en ønskelig utvikling på Svalbard.

Forslagene anslås samlet å gi en skattelette på om lag 3 millioner kroner påløpt i 2008.

17.2 Oversikt over gjeldende rett

17.2.1 Innledning

Svalbard er en del av kongeriket Norge, men er gjort til eget beskatningsområde. Den alminnelige norske skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 får i utgangspunktet ikke anvendelse på Svalbard. For skatt til Svalbard gjelder en egen lov, jf. lov om skatt til Svalbard 29. november 1996 nr. 68 (svalbardskatteloven). Svalbardskatteloven inneholder bestemmelser om vilkårene for skatteplikt til Svalbard, om fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue og om ligningsforvaltning og skattebetaling.

Inntektsbeskatning på Svalbard skjer dels gjennom en egen lønnstrekking og dels på grunnlag av ordinær ligning. Lønnstrekkingen innebærer at arbeidsgiver på utbetalingstidspunktet holder tilbake en prosentvis del av lønnen som et endelig skatteoppgjør. Lønnstrekkingen omfatter lønn, pensjoner og enkelte ytelser etter folketrygdloven. Skattelegging av annen inntekt og formue gjennomføres på grunnlag av ligning. Ved ligning fastsettes skatten i stor grad ved at reglene i den ordinære norske skatteloven gis tilsvarende anvendelse. Dette systemet medfører at skattlegging kan skje både ved lønnstrekking og ved ligning, avhengig av hva slags inntekts- og formuesforhold skattyteren har. Skattytere som bare har inntekt som skal skatlegges etter trekkordningen, plikter som utgangspunkt ikke å levere selvangivelse, jf. svalbardskatteloven § 4–4 første ledd.

17.2.2 Vilkår for skatteplikt til Svalbard

Alminnelig skatteplikt

For *personer* er alminnelig skatteplikt til Svalbard regulert i svalbardskatteloven § 2–1. Utgangspunktet etter denne bestemmelsen er at personer som er bosatt på Svalbard er skattepliktige dit for all sin formue og inntekt, uavhengig av hvor formuen befinner seg og hvor inntekten er opptjent.

Etter svalbardskatteloven § 2–1 annet punktum anses en person som bosatt på Svalbard når vedkommende tar «varig opphold der». Etter tredje punktum i samme bestemmelse skal opphold av minst tolv måneders varighet regnes som varig opphold fra oppholdets begynnelse.

Skatteplikten omfatter i utgangspunktet all formue og inntekt. Skatteplikten er likevel avgrenset mot arbeidsinntekt som er innvunnet utenfor Svalbard, forutsatt at det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk ligning eller i en annen stat. Tilsvarende gjelder for næringsvirksomhet som er utøvet utenfor Svalbard. Personer skal

etter loven heller ikke svare skatt til Svalbard av formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg som befinner seg utenfor Svalbard.

For *selskaper* er alminnelig skatteplikt til Svalbard regulert i svalbardskatteloven § 2–3.

Etter første punktum i denne bestemmelsen er selskaper hjemmehørende på Svalbard i utgangspunktet skattepliktige dit for hele sin inntekt. Etter annet punktum regnes selskaper som hjemmehørende på Svalbard dersom de har kontor på Svalbard og ledes derfra.

Også for selskaper skal virksomhetsinntekter som er innvunnet utenfor Svalbard og som godtgjøres å være skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat, unntas fra beskatning på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 2–3 annet ledd. Etter tredje ledd i samme paragraf skal det heller ikke svares skatt til Svalbard av inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.

Begrenset skatteplikt

Personer som ikke er alminnelig skattepliktige til Svalbard som bosatte, kan ha begrenset skatteplikt dit for inntekter som er opptjent på Svalbard, eller for formue på Svalbard. Begrenset skatteplikt til Svalbard for personer er regulert i svalbardskatteloven § 2–2.

Personer som tar midlertidig opphold på Svalbard og der utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet, skal svare skatt til Svalbard av inntekt vunnet ved slikt arbeid eller virksomhet dersom oppholdet varer sammenhengende i 30 dager. Dette følger av svalbardskatteloven § 2–2 første ledd. Det er tilstrekkelig at oppholdet har hatt en varighet på 30 dager; den inntektsgivende aktiviteten kan ha hatt kortere varighet.

I ligningspraksis har det blitt godtatt at arbeidstakere som pendler fra arbeid på Svalbard til bolig på fastlandet kan ha begrenset skatteplikt til Svalbard for lønnsinntekten, selv om det enkelte arbeidsoppholdet på Svalbard har kortere varighet enn 30 dager. Det vises til nærmere omtale av denne praksisen i avsnitt 17.5.

Etter svalbardskatteloven § 2–2 annet ledd er det også begrenset skatteplikt til Svalbard for visse ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder dagpenger, sykepenger og fødselspenger. Det er en forutsetning at mottakeren var i aktivt arbeid på Svalbard da retten til slike ytelser oppstod.

Personer som er hjemmehørende utenfor Svalbard skal svare skatt av formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 2–2 tredje ledd.

For *selskaper* er begrenset skatteplikt til Svalbard er regulert i svalbardskatteloven § 2–4. Etter første punktum i denne paragrafen skal selskaper som er hjemmehørende utenfor Svalbard svare skatt av inntekt vunnet ved virksomhet utøvet på Svalbard, dersom virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager.

Selskaper som er hjemmehørende utenfor Svalbard skal svare skatt av formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 2–4 annet punktum.

17.2.3 Lønnstrekk

Lønn og visse andre inntekter skattlegges etter en egen lønnstrekkordning, jf. svalbardskatteloven § 3–2. Lønnstrekkordningen omfatter lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold (men ikke virksomhetsinntekt), samt pensjon og enkelte trygdeytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt.

Lønnstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiver holder tilbake en prosentvis del av brutto lønn som skatt. Trekket er et endelig skatteoppgjør og det finner ikke sted noen etterfølgende ligningsbehandling i egentlig forstand. Ligningsmyndighetene er imidlertid pålagt visse oppgaver også i forhold til lønnstrekkordningen. Ligningskontoret skal kontrollere trekket, beregne pensjonsgivende inntekt for kalenderåret, utarbeide skattemelding, samt sende melding til skattyter om skatt, trygdeavgift og pensjonspoeng. Det vises til svalbardskatteloven § 4–6.

Inntekt som skattlegges ved lønnstrekk utgjør et eget inntektsgrunnlag i svalbardskattesystemet. Dette inntektsgrunnlaget kan ikke samordnes med inntekt som lignes. Det kan ikke gjøres fradrag av noen art i ytelsens bruttov verdi i lønnstrekkordningen, verken for gjeldsrenter eller for andre kostnader. Fradrag for slike kostnader kan kun gjøres i tilknytning til inntekt som lignes.

Skattesatsen i lønnstrekkordningen ble fra og med inntektsåret 2004 hevet til 8 pst. I forbindelse med gjennomføringen av skattereformen på Svalbard ble satsen hevet ytterligere 4 prosentpoeng – til 12 pst. – fra og med inntektsåret 2006. For personer som er medlemmer av den norske folketrygden, skal det i tillegg svares trygdeavgift med 7,8 pst., slik at den totale skattebelastningen på lønnsinntekt blir 19,8 pst. For denne gruppen trekker arbeidsgiver trygdeavgift samtidig med og på samme måte som skatt.

Det trekkes skatt også i lovbestemt feriegodtgjørelse. Lønnstrekk i feriegodtgjørelse gjennomføres

selv om mottakeren oppholder seg utenfor Svalbard på utbetalingstidspunktet, når godtgjørelsen er opptjent under arbeidsopphold på Svalbard av minst 30 døgns varighet.

17.2.4 Inntekt som lignes

Inntekt som ikke blir skattlagt etter lønnstrekkordningen, skattlegges ved ligning. Skattlegging ved ligning er regulert i svalbardskatteloven § 3–1.

Skattesatsen for inntekt som lignes er 10 pst.

Utgangspunktet etter svalbardskatteloven § 3–1 første ledd er at skattlegging av slik inntekt skjer etter reglene i den ordinære norske skatteloven, med mindre annet er bestemt.

I svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd er det presisert nærmere hvilke bestemmelser i det ordinære norske skattesystemet som unntas fra anvendelse på Svalbard. Bestemmelsen unntar blant annet «bestemmelsene om vilkår for skatteplikt til riket», det vil først og fremst si §§ 2–1 til 2–5 i den ordinære norske skatteloven. Dette unntaket må ses i sammenheng med at Svalbard er gjort til eget beskatningsområde, og at det i svalbardskatteloven er fastsatt egne bestemmelser om vilkårene for alminnelig og begrenset skatteplikt for henholdsvis personer og selskaper.

Også bestemmelsene «om sambeskatning av ektefeller» er unntatt, det vil si §§ 2–10 og 2–12 bokstav a i den ordinære norske skatteloven. På Svalbard er det kun en skatteklasse for personlige skattytere, og sivilstatus eller forsørgelsesbyrde påvirker ikke skattens størrelse. At det ikke eksisterer skatteklasser for personlige skattytere på Svalbard, må ses i sammenheng med en generell målsetting om at skattesystemet på Svalbard skal være enkelt og oversiktlig, og at lønnstrekkordningen har en sentral plass i skattsystemet.

Bestemmelsene om minstefradrag er likeledes unntatt fra anvendelse, det vil si §§ 6–30 til 6–32 i den ordinære norske skatteloven. Bestemmelsene om minstefradrag er bestemmelser om standardisering av fradrag i tilknytning til lønnsinntekt og enkelte andre bestemte inntekter, jf. skatteloven § 6–31. På Svalbard skattlegges lønnsinntekt på brutto grunnlag etter lønnstrekkordningen, og det gis ikke fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve lønnen. Til gjengjeld er skattesatsene i lønnstrekkordningen generelt lave.

Tilsvarende er bestemmelsene om særfradrag unntatt fra anvendelse på Svalbard, det vil si §§ 6–80 til 6–85 i den ordinære skatteloven.

Svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd oppstiller også en del andre unntak.

I selskapsbeskatningen er det oppstilt unntak

for bestemmelsene som innebærer at det skal beregnes skjerming for personlige aksjonærer (§ 10–34) og for personlige deltakere i deltakerlignet selskap (§ 10–42 femte til tiende ledd). For selvstendig næringsdrivende beregnes skjerming etter samme regler som på fastlandet, det vil si gjennom løpende beregning av personinntekt. Beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende er beregningsgrunnlag for trygdeavgift med høy sats (10,7 pst.).

Det er ikke oppstilt unntak med hensyn til fritaksmetodens anvendelse på Svalbard. Fritaksmetoden gjelder med andre ord fullt ut på Svalbard.

Svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd unntar fra anvendelse på Svalbard kapittel 15 og 17 i den ordinære norske skatteloven. Dette er bestemmelser om skattesatser og skattebegrensning. I svalbardskattesystemet reguleres dette i egne bestemmelser

17.2.5 Formuesskatt

Det svares formuesskatt på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 3–1 første ledd. Skattepliktig formue fastsettes på vanlig måte etter den ordinære norske skatteloven kapittel 4. Etter Stortingets vedtak om formues- og inntektsskatt til Svalbard anvendes nå tilsvarende skattesatser og bunnbeløp som på fastlandet.

17.2.6 Bestemmelser om Svalbard i den ordinære norske skatteloven

Den ordinære norske skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 har en hovedbestemmelse om avgrensning mot svalbardskatteloven i § 2–35 annet ledd. Denne bestemmelsen har følgende ordlyd:

«For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov. Ved anvendelse av denne lov skal

- a) personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Foregående punktum gjelder likevel ikke ved anvendelse av § 2–38 og § 10–13.
- b) § 2–3 tredje ledd gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, med unntak for bunnbeløp etter bestemmelsens tredje punktum. Svalbard likestilles med stater innenfor EØS ved anvendelsen av § 2–3 tredje ledd. Det gis fradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt på gevinsten på Svalbard. Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av foregående punktum.
- c) personer bosatt på fastlandet og selskaper

hjemmehørende på fastlandet ikke ilignes skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.»

Henvisningen i bokstav a. til skatteloven § 2–38 gjelder fritaksmetoden. Henvisningen til skatteloven § 10–13 gjelder såkalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær. Denne henvisningen innebærer at det ikke skal svares kildeskatt på utdeling av utbytte fra selskap på det norske fastlandet til aksjonær som er hjemmehørende på Svalbard.

17.2.7 Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

På Svalbard svares trygdeavgift med samme satser som på fastlandet for personer som er medlem av den norske folketrygden. Det innebærer at det svares trygdeavgift med følgende satser:

- lav sats på 3 pst. for pensjon og visse tilsvarende ytelser
- mellomrats på 7,8 pst. for lønn og enkelte andre spesifiserte former for personinntekt
- høy sats på 10,7 pst. for næringsinntekt og enkelte andre spesifiserte former for personinntekt.

I regelverket for Svalbard er det fastsatt bestemmelser om arbeidsgiveravgift. Disse bestemmelsene har imidlertid nå liten praktisk betydning, fordi det etter Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden § 1 bokstav a er fastsatt 0-sats for arbeidsgiveravgift når inntekten er skattepliktig til Svalbard.

Tidligere hadde beregningsreglene for arbeidsgiveravgift praktisk betydning, fordi det gjaldt regler om ekstra arbeidsgiveravgift for særskilt høye lønninger.

17.2.8 Svalbardfradrag

For inntektsårene 2006 og 2007 gis det et særskilt *svalbardfradrag* i skatt til Svalbard på inntil 7200 kroner. Fradraget gis til skattytere som er alminnelig skattepliktig til Svalbard og som har oppholdt seg der mer enn tolv måneder. Fradraget gis ved den endelige fastsettelsen av årets inntekts- og formuesskatt. Skattefradraget gis likevel ikke med et høyere beløp enn summen av inntekts- og formuesskatt. Det vises til svalbardskatteloven § 6–3. Dette fradraget er gitt som et foreløpig lempende tiltak, for å kompensere for virkningene av satsøkningen i lønnsstrekkingen til 12 pst.

17.3 Arbeidsgruppen for utredning av Svalbardskatt

Et viktig ledd i gjennomføringen av skattereformen 2006 har vært avvikling av delingsmodellen på det norske fastland og på Svalbard. Avviklingen av delingsmodellen nødvendiggjorde en harmonisering av satsnivået på henholdsvis arbeids- og kapitalinntekter. På Svalbard ble dette gjennomført ved at skattesatsen i lønnstrekkordningen fra og med inntektsåret 2006 ble hevet fra 8 til 12 pst. Dette vakte sterk motstand blant lokalbefolkningen på Svalbard, og aktualiserte behovet for en større gjennomgang av svalbardskattesystemet.

En interdepartemental arbeidsgruppe ble nedsett i september 2005 for å utrede skattesystemet på Svalbard, og ta stilling til alle sider ved utformingen av person-, bedrifts- og kapitalbeskatningen på Svalbard. Gruppen har bestått av medlemmer fra Justisdepartementet og Finansdepartementet.

Arbeidsgruppens mandat forutsatte at Svalbard fortsatt skulle ha et enkelt og robust skattesystem med lave skattesatser. Samtidig ble det fremhevet at et lavt skattnivå kan medføre økt press for å flytte formue og inntekt til Svalbard, og at skattesystemet må demme opp for slike skattetilpasninger. Det vises til mandatet som er inntatt sin helhet i arbeidsgrupperapporten avsnitt 1.1.

Arbeidsgruppen har hatt i alt 14 interne møter. I tillegg var gruppen på Svalbard i mars 2006 og gjennomførte møter med Longyearbyen lokalstyre og enkelte andre aktører på Svalbard. Arbeidsgruppen la frem sin rapport 30. april i år. Rapporten ble deretter sendt på høring. En oversikt over hovedpunktene i arbeidsgruppens forslag er gitt i avsnitt 17.4.

17.4 Høringsutkastet av 30. april 2007

17.4.1 Sammendrag av forslagene

Arbeidsgruppen foreslår at *lønnstrekkordningen* videreføres, med enkelte justeringer.

Utgangspunktet er at skatt trekkes ved arbeidsgivers utbetaling av lønn, på samme måte som i dag. Skattesatsen skal i utgangspunktet være flat og reduseres til 2005-nivå, det vil si settes ned fra 12 til 8 pst. I tillegg kommer trygdeavgift på 7,8 pst. for medlemmer av den norske folketrygden. Som utgangspunkt fastsettes skatten endelig ved arbeidsgivers trekk, uten noe etterfølgende lignings- og avregningsoppgjør. Dette utgangspunktet er fullt ut i samsvar med lønnstrekkordningen slik den virket i inntektsåret 2005.

For særskilt høye inntekter foreslår gruppen en modifikasjon i dette utgangspunktet:

Dersom en person en kalendermåned har hatt høyere samlet utbetaling av lønn og annen ytelse som går inn under lønnstrekkordningen, enn folketrygdens grunnbeløp (G), trekkes skatt med en høyere sats for den overskytende del. Med virkning fra 1. mai 2007 er G fastsatt til 66 812 kroner. Arbeidsgruppen foreslår at skatt trekkes med 25 pst. for overskytende del, med tillegg av trygdeavgift.

For personer med begrenset skatteplikt til Svalbard for lønnsinntekt mv., fastsettes skatten med endelig virkning til det beløp som er trukket som beskrevet foran.

For personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard, dvs. personer som anses skattemessig bosatt på Svalbard, og som i en eller flere kalendermåned har hatt trekk med høy sats, foretas et etterfølgende årlig avregningsoppgjør. Ved det etterfølgende avregningsoppgjøret summeres årets lønnsinntekt mv., og det vil kun være den delen av samlet årsinntekt som overstiger 12 G (nå 801 744 kroner), som skattlegges med høy sats. Denne gruppen vil derfor unngå skattlegging med høy sats dersom månedsinntekten i en eller flere måneder overstiger 1 G, uten at sum årsinntekt overstiger 12 G. For lønnstakere med alminnelig skatteplikt til Svalbard, vil arbeidsgivers trekk ikke være endelig, men fungere som et forskuddstrekk som avregnes mot skatteberegningen på årsbasis. Den etterfølgende skatteberegningen på årsbasis vil ikke representere noe ligningsoppgjør i egentlig forstand, men kun en enkel regneoperasjon hvor ligningskontoret beregner skatten for inntektsåret som helhet. Lønnsinntekt vil også i slike tilfeller med etterfølgende skatteberegning være et eget inntektsgrunnlag, hvor det ikke er adgang til å gjøre fradrag for rentekostnader eller andre kostnader.

Dette forslaget innebærer at de aller fleste lønnstakerne på Svalbard, vil bli skattlagt etter lønnstrekkordningen slik den gjaldt i inntektsåret 2005, med en skattesats på 8 pst. og med lønnstrekket som et endelig skatteoppgjør. For ansatte med særskilt høy lønn, vil det bli en forskjell ved at den øverste del av inntekten skal skattlegges med en høyere sats.

Arbeidsgruppen antar at den foreslåtte modifikasjonen i lønnstrekkordningen for særskilt høye inntekter, ikke vil gjøre lønnstrekkordningen vesentlig vanskeligere å administrere i praksis. Kun en liten del av personlige skattytere på Svalbard har så høy lønnsinntekt at det vil være aktuelt å benytte høy sats. Arbeidsgruppen viser også til at det til og med inntektsåret 2005 gjaldt regler om ekstra arbeidsgiveravgift på særlig høye lønninger på Sval-

bard (såkalt «kakseskatt»), og at denne arbeidsgiveravgiften nødvendiggjorde mange av de samme operasjonene og rutinene som den løsningen arbeidsgruppen nå foreslår.

Anvendelsesområdet for lønnstrekkordningen skal etter gruppens forslag være det samme som tidligere, det vil si at ordningen foruten lønn skal omfatte pensjoner og visse ytelser etter folketrykloven.

Endringene i lønnstrekkordningen, herunder redusert sats fra 8 til 12 pst. og økt sats for inntekter over 12 G, anslås på usikkert grunnlag å innebære en skattelettelse på om lag 30 mill. kroner.

Det særskilte skattefradraget på 7200 kroner som er vedtatt for inntektsårene 2006 og 2007, foreslås ikke videreført. Dette fradraget ble innført for å kompensere for den høye lønnsskattesatsen på 12 pst. Med en lønnsskattesats i utgangspunktet på 8 pst., er det etter arbeidsgruppens vurdering ikke grunnlag for et slikt skattefradrag. Fjerningen av skattefradraget anslås isolert sett å øke provenyet med om lag 13 mill. kroner påløpt i 2008 sammenliknet med om fradraget hadde blitt videreført nominelt uendret.

Annen inntekt enn lønnsinntekt mv. skal etter gruppens forslag fortsatt lignede. Arbeidsgruppen foreslår at slik inntekt fortsatt som utgangspunkt skal følge de samme reglene som gjelder på fastlandet, så langt de særlige forholdene på Svalbard ikke tilsier egne løsninger der. Arbeidsgruppen har særlig drøftet anvendelsen av hovedelementene i skattereformen 2006 på Svalbard, det vil si skjermingsmetoden og fritaksmetoden.

Med hensyn til fritaksmetoden, foreslår arbeidsgruppen at denne skal ha anvendelse på Svalbard, på samme måte som i dag.

Når det gjelder skattlegging av eierinntekter til personlige aksjonærer og deltakere, foreslår arbeidsgruppen at gjeldende regler videreføres. På samme måte som i dag skal utbytte eller andre utdelinger fra et selskap gi grunnlag for skattlegging hos personlig aksjonær eller deltaker, det vil si uttaksbasert beskatning som i fastlandssystemet. Arbeidsgruppen foreslår at det fortsatt ikke skal beregnes skjerming for personlige aksjonærer eller deltakere på Svalbard, slik at hele utbyttet eller utdelingen blir skattepliktig.

I beskatningen av selvstendig næringsdrivende foreslår gruppen enkelte endringer. I dag beregnes personinntekt for selvstendig næringsdrivende etter samme regler som på fastlandet. Det vil si at skjermingsmetoden gjelder fullt ut for selvstendig næringsdrivende og at det beregnes skjerming for disse. Arbeidsgruppen mener det er uheldig at selvstendig næringsdrivende og selskapsdeltakere for-

skjellsbehandles med hensyn til beregning av skjerming, og foreslår at det ikke lenger skal beregnes personinntekt for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende foreslås i stedet at netto overskudd fra virksomheten skal skattlegges med samme satsstruktur som lønnsinntekt. Det vil si at det skal svares skatt med 8 pst. for inntekt opp til 12 G, og med 25 pst. for overskytende. I tillegg skal det svares trygdeavgift av netto næringsoverskudd, men med en lavere sats enn i dag. I dag beregnes trygdeavgift med høy sats (10,7 pst.) for næringsdrivende, mens arbeidsgruppen foreslår at det skal benyttes mellomomsats også for næringsdrivende (7,8 pst.). Endringene i beskatningen av selvstendig næringsdrivende anslås å være om lag provenynøytral.

Gruppens forslag med hensyn til skjermingsmetodens anvendelse på Svalbard, innebærer at det blir en mer likeartet skattemessig behandling av lønnstakere, selvstendig næringsdrivende og selskapsdeltakere. For alle disse gruppene vil avkastning av personlig innsats i virksomheten kunne skattlegges med 8 pst. for inntekt opp til 12 G, og med 25 pst. av overskytende. I tillegg kommer trygdeavgift for medlemmer av den norske folketrykden med 7,8 pst. (både for lønnstakere og selvstendig næringsdrivende).

Arbeidsgruppen foreslår ikke andre endringer i reglene for inntektsfastsettelse ved ligning, enn den her omtalte endringen for selvstendig næringsdrivende.

Etter arbeidsgruppens syn er det behov for endringer i satsstrukturen i selskaps- og kapitalbeskatningen. Arbeidsgruppen viser til at skattesatsene for annen inntekt enn lønn i hovedsak har vært uendret siden 1925. I denne perioden har det vært en sterk endring i levevilkårene og samfunnsforholdene på Svalbard, og økonomien er generelt blitt mye mer åpen og tilrettelagt for transaksjoner over landegrensene. Etter arbeidsgruppens vurdering er en skattesats på 10 pst. for inntekt som lignede, ikke tidsmessig. Gruppen viser til at denne skattesatsen ble fastsatt i en tid med helt andre samfunnsforhold, og hvor økonomiske transaksjoner over landegrensene forekom i langt mindre utstrekning enn i dag.

For slik inntekt vil gruppen understreke betydningen av at satsnivået ikke fastsettes løsrevet fra hva som er nivået i andre land. Etter gruppens vurdering er det behov for en lempelig beskatning på Svalbard også for annen inntekt enn lønn og pensjoner mv. Men det er rom for en økning av den alminnelige skattesatsen på 10 pst. på inntekt som lignede. En økning kan gjennomføres uten at skattenivået blir høyt i internasjonal sammenheng, og uten at

rammebetingelsene for investeringer og virksomhet på Svalbard svekkes i vesentlig grad.

Arbeidsgruppen vil for øvrig understreke at dagens svært lave skattenivå i en åpen økonomi vil kunne gi opphav til skatteomgåelser. Arbeidsgruppen er ikke kjent med at den lave skattesatsen på alminnelig inntekt på Svalbard frem til i dag har medført omgåelsesproblemer i form av forsøk på å tilordne fastlandsinntekter til svalbardsystemet. Men i en stadig mer åpen økonomi vil faren øke for at beskatningsområder med svært lavt skattenivå blir utsatt for forsøk på ikke-reell tilordning av inntekter. Arbeidsgruppen mener at det gjeldende satsnivået for alminnelig inntekt på Svalbard ikke er forenlig med et godt og tidsmessig skattesystem. Gruppen vil sterkt tilrå at en tar hensyn til internasjonale rammebetingelser og omgåelsesfare også ved utforming av skattesystemet for Svalbard.

Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at skattesatsen for alminnelig inntekt på Svalbard skal økes fra 10 til 18 pst. Denne satsøkningen foreslås kombinert med lempende tiltak i form av en økning av bunnfradraget i alminnelig inntekt for personlige skattytere. Dette fradraget foreslår gruppen økt fra 10 000 kroner til 25 000 kroner.

Økt sats og økt bunnfradrag i alminnelig inntekt anslås på usikkert grunnlag å gi en netto provenyøkning på i størrelsesorden 2 mill. kroner påløpt i 2008. Økt skattesats på alminnelig inntekt for selskaper anslås å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt i 2008.

Med de endringene som er skissert foran, mener gruppen at det er lagt grunnlag for et godt og tidsmessig skattesystem på Svalbard. Gruppen har lagt stor vekt på å presentere løsninger som innebærer at skattesystemet for Svalbard fortsatt skal være enkelt og lett å administrere. En høyere sats i lønnsbeskatningen for høye lønnsinntekter vil isolert sett kunne sees som en viss komplisering av beskatningen for de (få) arbeidstakerne dette gjelder. Men samtidig foreslår gruppen at det ikke lenger skal beregnes personinntekt for selvstendig næringsdrivende, noe som må anses som en klar forenkling for alle som driver selvstendig næringsvirksomhet på Svalbard. Etter gruppens vurdering er det ikke grunnlag for å hevde at skattesystemet for Svalbard blir mer komplisert totalt sett gjennom gruppens forslag.

Gruppens forslag innebærer også at skattesystemet for Svalbard ikke lenger skal benytte komplekse beregningsmetoder fra fastlandssystemet. Siden skattereformen 1992 og frem til gjennomføringen av siste skattereform hadde delingsmodellen anvendelse på Svalbard. Når delingsmodellen ble opphevet på fastlandet, var det også naturlig at

den ble opphevet på Svalbard. Ved gjennomføringen av skattereformen 2006 er skjermingsmetoden gitt direkte anvendelse på Svalbard for selvstendig næringsdrivende. Gruppens forslag om ikke å beregne personinntekt for selvstendig næringsdrivende, innebærer at det ikke for noen skattytere på Svalbard skal beregnes skjerming etter skjermingsmetoden. Ved at en slik kompleks og avansert beregningsmetode ikke gjøres gjeldende på Svalbard, legges det til rette for et mer robust og stabilt skattesystem på Svalbard.

Arbeidsgruppen har lagt vekt på at de endringene som foreslås ikke skal kunne komme i konflikt med de likebehandlingsprinsippene mv. som er nedfelt i Svalbardtraktaten. Etter gruppens vurdering reiser de forslagene som fremmes ingen spesielle problemer i forhold til Svalbardtraktaten.

Etter gjeldende regler skatlegges personer som har arbeidsopphold på Jan Mayen etter de samme reglene som gjelder for lønnsinntekt på Svalbard. Arbeidsgruppen foreslår at dette skal videreføres, men at denne ordningen også skal utvides til å omfatte personer med arbeidsopphold i Antarktis.

17.4.2 Høring

Sluttrapporten til arbeidsgruppen for Svalbardskatt ble sendt på høring mandag 30. april 2007. Rapporten ble sendt til 70 høringsinstanser. Høringsfristen var 1. august 2007.

Departementet har mottatt henvendelser fra 33 instanser i forbindelse med høringen, hvorav 15 av disse hadde konkrete merknader til forslagene i arbeidsgruppens rapport.

Høringsinstansenes synspunkter refereres i tilknytning til drøftelsen av de enkelte punktene i teksten nedenfor.

17.5 Vilkårene for skatteplikt til Svalbard

17.5.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Utgangspunkt

Arbeidsgruppen viser til at de forslagene som gruppen fremmer ikke nødvendiggjør endringer i vilkårene for skatteplikt til Svalbard. Arbeidsgruppen mener at de gjeldende skattepliktvilkårene fungerer godt, og gir en hensiktsmessig avgrensning av skatteplikten mellom Svalbard, det norske fastlandet og andre beskatningsområder. Arbeidsgruppen foreslår derfor ikke endringer i lovbestemmelsene om skatteplikt til Svalbard.

Pendling mellom bolig på fastlandet og arbeid på Svalbard

Ut over de generelle vilkårene for skatteplikt til Svalbard, drøfter arbeidsgruppen særskilt den praksis som har utviklet seg med hensyn til vilkårene for skatteplikt til Svalbard og pendling mellom bolig på fastlandet og arbeidssted på Svalbard.

Utgangspunktet etter svalbardskatteloven er at personer må ha 30 dagers sammenhengende opphold på Svalbard for å få begrenset skatteplikt dit for lønnsinntekt mv. Ved atskilte opphold på Svalbard skal i utgangspunktet hvert opphold vurderes for seg i forhold til 30-dagersvilkåret.

Arbeidsgruppen viser til at det i visse tilfeller med pendling mellom fastlandet og Svalbard i praksis er åpnet for unntak fra dette utgangspunktet. I Lignings-ABC 2006 side 1006 er denne praksisen formulert slik:

«Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svbsktl. § 2–2 (1). Det er imidlertid ikke satt krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. [...]

Unntak gjøres i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagerskravet ikke kan oppfylles. Det forutsettes imidlertid at første periode utgjør minst 30 dager, og at vedkommende har hele sitt arbeidsforhold på Svalbard.» [Kursivert her]

Arbeidsgruppen påpeker at denne praksisen innebærer at personer får svalbardskatt på lønnsinntekt selv om de har sterk fastlandstilknytning i form av bopel og eventuelt familie på fastlandet, og i sum har et betydelig antall døgn opphold på fastlandet.

Ordningen er begrenset til å omfatte arbeidstakere som ikke kan oppfylle 30-dagerskravet av hensyn til arbeidstids- og sikkerhetsbestemmelser. Det er derfor bare arbeidstakere i arbeidsintensive skiftordninger og enkelte grupper av beredskaps- og sikkerhetspersonell som kan beholde skatteplikten til Svalbard på dette grunnlaget. Ligningsmyndighetene har til nå ikke gjort konkrete vurderinger av om disse vilkårene er oppfylt i det enkelte tilfellet. I praksis vil derfor hovedkriteriet for å komme inn under ordningen være at vedkommende ikke har arbeidsinntekt på fastlandet.

Arbeidsgruppen viser til at det økonomisk sett vil kunne være svært gunstig å innrette seg i henhold til denne praksisen. Vedkommende arbeidstaker vil kunne utnytte fradrag for boliglånsrenter

mv. i en eventuell ektefelles fastlandsinntekt og i annen inntekt som vedkommende måtte ha, og som er skattepliktig til fastlandet. Vedkommende kan dermed oppnå både lav svalbardskatt på lønnsinntekten, og i praksis uavkortet fradragsrett for boliglånsrenter mv. Fordi vedkommende som arbeider på Svalbard ikke har arbeidsinntekt på fastlandet, vil familier i mange tilfeller oppfylle vilkårene for skattlegging i skatteklasse 2. Og dersom det ikke foreligger tilstrekkelig fastlandsinntekt til å utnytte boliglånsrenter mv. fullt ut, vil ligningsmessig underskudd kunne fremføres og avregnes mot fremtidig fastlandsinntekt.

Det foreligger per i dag ikke sikre tall for hvor mange skattytere som pendler fra arbeid på Svalbard til fast bolig på fastlandet. Anslag fra Svalbard likningskontor tyder på at det er 300 til 400 arbeidstakere som vil ha en slik pendlerstatus i inntektsåret 2007. Tendensen er at antallet pendlende arbeidstakere er økende.

Frem til 1977 var all inntekt opptjent på Svalbard skattepliktig dit, uavhengig av oppholdets varighet. Fra 1. juli 1977 ble daværende svalbardskattelov § 12 endret slik at det ble krevd minimum 30 dagers sammenhengende opphold for at inntekt opptjent på Svalbard også skulle være skattepliktig dit. Dette vilkåret ble innført fordi det burde «ligge utenfor formålet med den spesielle svalbardbeskatning å tilgodese lønnstakere som på grunn av sin tjenestestilling her i landet og som ledd i utførelsen av arbeid som knytter seg til denne stillingen, har kortvarige arbeidsoppdrag på Svalbard», jf. Ot.prp. nr. 53 (1976–1977) punkt 5.1. Det ble også vist til at praktiske hensyn talte for endringen.

Etter arbeidsgruppens vurdering er det flere hensyn som kan tale for å stramme inn praksis på dette punktet, slik at kravet om at hvert enkelt opphold på Svalbard må ha vart i 30 dager praktiseres strengere.

Arbeidsgruppen mener generelt at det bør være en forutsetning for å oppnå beskatning etter svalbardskatteloven, at man har opphold på Svalbard av en viss varighet. En slik forutsetning kommer klart til uttrykk i loven og i forarbeidene.

Gruppen påpeker at den aktuelle praksisen ikke direkte er forenlig med ordlyden i svalbardskatteloven § 2–2. Praksisen er ikke nevnt i forarbeidene til gjeldende svalbardskattelov, og synes heller ikke å ha vært omtalt for Stortinget i andre sammenhenger. Denne praksisen har derfor svak lovmessig forankring.

Arbeidsgruppen viser til at man ved å stramme inn praksis i slike pendlertilfeller vil støtte opp under målsettingen om en stabil og fast bosetting på Svalbard. Etter arbeidsgruppens vurdering kan det

ikke være ønskelig at Longyearbyen utvikler seg i retning av å bli et pendlersamfunn. Økningen i antall pendlende arbeidstakere i de senere år kan slik sett tale for en innstramning av praksis.

Arbeidsgruppen vil imidlertid også vise til at det er problemer knyttet til en innstramning av praksis.

En innstramning vil for det første kunne innebære en betydelig skatteskjerpelse for berørte personer, og dermed kunne bidra til å redusere tilbudet av arbeidskraft på Svalbard.

Enkelte personer i turnus vil dessuten kunne velge å oppholde seg på Svalbard i friperioder for å oppfylle kravet om 30 dagers opphold, uten å søke fastere tilknytning til svalbardsamfunnet. Etter arbeidsgruppens vurdering er det uheldig om skattesystemet gir et slikt insitament. Gruppen påpeker at en slik virkning blant annet vil kunne svekke den enkelte arbeidstakers velferd, på grunn av fravær fra familie og nettverk på fastlandet.

I spesielle tilfeller tilsier rimelighetshensyn at det uansett åpnes for visse unntak fra kravet om at hvert enkelt opphold har vart i 30 dager. Typiske situasjoner vil være ved fastlandsopphold i forbindelse med legebehandling for den ansatte selv, og ved sykdom eller død hos familie på fastlandet. Gjeldende praksis innebærer derimot at det ikke blir nødvendig å oppstille og håndheve slike unntak.

Ligningsmyndighetene har begrensede muligheter for å kontrollere om arbeidstakerne faktisk har oppholdt seg på Svalbard i hele den første 30-dagersperioden. En innstramning vil medføre et økt kontrollbehov for ligningsmyndighetene i det hvert enkelt arbeidsopphold på Svalbard nå må være av 30 dagers varighet, og eventuelt kontroll av om betingelsene for særskilt unntak er oppfylt. Ligningsadministrative hensyn taler derfor for at dagens praksis videreføres.

Arbeidsgruppen viser til at det er sterke hensyn som trekker i begge retninger i spørsmålet om praksis ved arbeidspendling mellom fastlandet og Svalbard bør strammes inn. *Arbeidsgruppen foreslår ingen endring av praksis på området*, men understreker at dette standpunktet er tatt under sterk tvil. Etter arbeidsgruppens vurdering vil det være *naturlig at denne problemstillingen understrekes overfor høringsinstansene, og at disse særskilt inviteres til å kommentere dette spørsmålet.*

For øvrig påpeker arbeidsgruppen at en eventuell innstramning kan gjennomføres uten å endre de lovbestemte vilkårene for alminnelig eller begrenset skatteplikt til Svalbard.

17.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Den norske Advokatforening viser til at unntakene

fra 30-dagerskravet kun skal gjelde for arbeidstakere i arbeidsintensive skiftordninger og enkelte grupper av beredskaps- og sikkerhetspersonell. På grunn av denne begrensningen i omfang og fordi de som ønsker svalbardskatt uansett kan legge friperioder til Svalbard og en innstramning kan medføre kontrollproblemer, mener foreningen at praksis kan videreføres.

Universitetssenteret på Svalbard (UNIS) mener praksis ikke bør endres, og viser til at det kan være problematisk for familiemedlemmer å finne arbeid på Svalbard. Pendling kan derfor være en løsning for å holde familier sammen.

Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) støtter arbeidsgruppens konklusjon om ikke å stramme inn reglene. Det vises til at de spesielle turnusordningene på Svalbard gjør det nødvendig med såpass fleksible regler.

Svalbard likningskontor påpeker ulike kontrollmessige sider knyttet til gjeldende praksis, og uttaler følgende:

«Gruppen av pendlere er økende etter at Store Norske Spitsbergen Grubekompani AS fra februar innførte skiftordning 14/14 i Svea Nord. Mottatte signaler tyder på at mindre næringsdrivende må etablere tilsvarende skiftordninger for å være konkurransedyktige med hensyn til rekruttering av fagfolk som snekkere, malere m.v.

Den sannsynlige utvikling er at stadig flere arbeidstakere på Svalbard kommer til å arbeide i skiftordning. Denne utviklingen har resultert i økt press mot befolkningsregisteret ettersom det er betydelige fordeler og ingen vesentlige ulemper ved å være bostedsregistrert på Svalbard. Ligningskontoret konstaterer således at den økende pendlingen medfører et påtakelig behov for kontroll på befolkningsregisterområdet.

Det foreligger dertil klare indikasjoner som tilsier behov for økt kontroll av arbeidstakere i skiftordning.

Følgende kontrollområdet nevnes:

- Kontroll av at den første 30-dagers perioden på Svalbard faktisk oppfylles.
- Kontroll mot utført arbeid i Norge i friperiode.

Det reelle kontrollbehovet blir etter ligningskontorets vurdering ikke vesentlig større om man velger å avvike dagens praksis slik at beskatning til Svalbard krever 30 dager sammenhengende opphold for flere eller alle oppholdsperioder.»

Sysselmannen på Svalbard mener det er viktig å legge til rette for et familiebasert samfunn i Longyearbyen. Men Sysselmannen er i tvil om det er

hensiktsmessig å legge opp til en omlegging av skattesystemet alene, uten at det foretas en bredere gjennomgang av problemkomplekset knyttet til pendling. Sysselmannen er enig i arbeidsgruppens konklusjon om at det ikke legges opp til en endring i praksis nå.

Aksjonsgruppen mot skatteøkning påpeker at den økende pendlingen til fastlandet har medført en overhengende fare for at familiesamfunnet gradvis kan bli avløst av et pendlersamfunn. Det vil ha negativ innvirkning på handels- og servicenæringene, og kan påvirke videre bruk av boliger, skoler og barnehager, hvor det er gjort store investeringer.

Longyearbyen lokalstyre ønsker en innstramming av praksis, slik at skattesystemet kan bidra til at personer ønsker å ha bosted på Svalbard. Lokalstyret mener at skattesystemet i større grad enn i dag bør bringes i samsvar med regelverket, selv om det skulle innebære et økt kontrollbehov for ligningsmyndighetene.

Skattedirektoratet mener at utviklingen i retning vekk fra lovens normalordning ikke bør fortsette, og uttaler følgende:

«Utgangspunktet bør være at beskatning etter den gunstige lønnstrekordningen skal være forbeholdt personer som har opphold av en viss lengde på Svalbard. Samtidig bør det være et mål at lønnstrekordningen er enkel å forstå for lønnstakerne og enkel å praktisere for arbeidsgivere og likningsmyndigheter. Når stadig flere arbeidsgivere organiserer arbeidet i skiftordninger, og det i praksis ikke er noe nedre krav til minste sammenhengende oppholdstid på Svalbard, vil man kunne få en utvikling i retning av arbeidsopphold med stadig kortere varighet og langt flere personer som kan komme inn i lønnstrekordningen. Det vil være et problem at man ikke helt vet hvor langt praksis strekker seg med hensyn til krav til nedre grense for oppholdstid. Dette er en lite ønskelig utvikling som vil komplisere likningsbehandlingen både på Svalbard og i bostedskommunen på fastlandet.»

Miljøverndepartementet påpeker uheldige miljøkonsekvenser av pendling mellom Svalbard og fastlandet. Hensynet til miljøet taler for en innstramming av praksis.

17.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurdering av at det ikke bør gjøres endringer i de alminnelige vilkårene for skatteplikt til Svalbard i svalbardskatteloven.

Når det gjelder praksis for pendling mellom bolig på fastlandet og arbeid på Svalbard, vil departementet vise til de motstridende hensynene som gjør seg gjeldende, og som arbeidsgruppen og høringsinstansene påpeker. Etter departementets vurdering er det klart uheldig om Svalbard i økende grad blir et pendlersamfunn. Samtidig er det ikke uproblematisk med en innstramming av praksis på området.

Departementet vil ikke nå foreslå noen innstramming av praksis. I stedet legger departementet opp til å nedsette en hurtigarbeidende interdepartemental arbeidsgruppe som skal vurdere spørsmålet om pendling mellom Svalbard og fastlandet, og forholdet til svalbardskattereglene. Denne arbeidsgruppen bør vurdere ulike sider ved en innstramming av praksis, herunder hvordan behovet for kontroll kan ivaretas. Departementet vil komme tilbake til Stortinget med hensyn til eventuelle endring av praksis på dette området når arbeidsgruppen har avsluttet sitt arbeid.

17.6 Skatlegging av arbeidsinntekt og pensjoner

17.6.1 Arbeidsinntekt (lønn)

17.6.1.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen viser til at lønnsbeskatningen på Svalbard kan tenkes gjennomført i mange varianter. Arbeidsgruppen har vurdert de variantene som etter gruppens vurdering fremstår som mest aktuelle. Gruppen viser til at forskjellige kombinasjoner av de vurderte løsningene også kan tenkes, men gruppen har ikke funnet det nødvendig eller hensiktsmessig å gå nærmere inn på slike kombinasjoner.

De løsningene som arbeidsgruppen har vurdert er:

- A. Gjeldende lønnstrekordning
- B. Fastlandsregler (ligning) og et eget svalbarddrag
- C. ombinert ligning og lønnstrekk
- D. modifisert lønnstrekk

Videre refereres arbeidsgruppens vurderinger av hver av disse løsningene.

A. Gjeldende lønnstrekordning

Innledningsvis vurderte arbeidsgruppen ulike sider ved gjeldende system for skatlegging av lønnsinntekt på Svalbard. Det vil si lønnstrekk med etterfølgende refusjonsoppgjør, slik dette er vedtatt for inntektsårene 2006 og 2007.

Gruppen viser til at lønnstrekkssystemet ikke er særegent for Svalbard. Slike systemer er i en viss utstrekning også benyttet utenfor Svalbard, hvor det er behov for et enkelt system som er lett å administrere. Slike systemer betegnes ofte som «PAYE-systemer» («Pay As You Earn»).

Arbeidsgruppen mener det er mange og viktige fordeler knyttet til skatlegging av lønn ved lønnstrekk på Svalbard. Lønnstrekkordningen er enkel å forholde seg til for de ansatte, blant annet ved at det ikke er nødvendig med skattekort og levering av selvangivelse. Det er lett å se skattemessige konsekvenser av inntektsopptjeningen, og løsningen innebærer at lønnstakere slipper usikkerhet knyttet til om et etterfølgende avregningsoppgjør vil gi restskatt eller tilgodebeløp. Også for arbeidsgivere er løsningen enkel å forholde seg til. Fra et ligningsadministrativt synspunkt innebærer ordningen at lønnsinntekt kan unntas fra ordinær ligning, og at det kun blir enkle kontrollfunksjoner knyttet til slik inntekt. Ordningen innebærer at lønnsbeskatningen kan gjennomføres på en svært rasjonell og lite ressurskrevende måte.

Gruppen mener disse fordelene er særlig viktige i et samfunn som Svalbard, hvor mange arbeidstakere har kortvarige opphold og løs tilknytning til beskatningsområdet. I en slik sammenheng er det svært hensiktsmessig å gjennomføre et enkelt og endelig inntektsoppgjør i tilknytning til lønnsutbetalingen. En beskatningsløsning som forutsetter forskuddstrekk fastsatt på bakgrunn av tidligere inntektshistorikk, og lignings- og avregningsoppgjør i året etter inntektsåret, er etter gruppens vurdering mindre egnet under slike forhold.

Gjennom ordningen med skattefradrag som er vedtatt for inntektsårene 2006 og 2007, forbedres også fordelingsegenskapene ved lønnstrekkordningen, ved at skatten relativt sett reduseres mest for lave og midlere inntekter. En slik løsning med etterfølgende refusjon av skattebeløp er lett å administrere, og enkelheten i lønnstrekkordningen blir langt på vei opprettholdt til tross for dette tilleggselementet.

Det er imidlertid etter arbeidsgruppens vurdering også viktige ulemper knyttet til gjeldende beskatningsløsning. Arbeidsgruppen påpeker følgende forhold:

Med unntak av den lempningen som det gjeldende skattefradraget gir, er satsstrukturen i lønnstrekkordningen flat. En flat satsstruktur innebærer at skattesystemet ikke får noen omfordelende effekt, og begrenser mulighetene for harmonisering med andre skattesatser. Etter at delingsmodellen ble opphevet på Svalbard og utbyttebeskatning ble innført, har det vært behov for harmonisering av

skattesatsene på lønn og eierinntekter (aksjeutbytter og aksjegevinst mv.). Et viktig mål med skattereformen 2006, er å sikre mest mulig lik beskatning av reelle arbeidsinntekter og eierinntekter. På Svalbard ble dette gjennomført ved å øke skattesatsen på lønn fra 8 pst. i 2005 til 12 pst. i 2006. Sammen med trygdeavgift på 7,8 pst. ga dette totalt 19,8 pst., noe som harmoniserer godt med beskatningen av eierinntekter (19 pst. når selskap og eier ses under ett). Etter gruppens vurdering er det imidlertid uheldig at systemtekniske forhold som legger føringer på maksimal marginal skattesats på lønn, skal binde beskatningen også på lavere nivåer. Men med et system som er basert på en flat skattesats må det nødvendigvis bli slik. Denne manglende fleksibiliteten med hensyn til å kunne tilpasse skattenivået på ulike nivåer, representerer etter gruppens vurdering et hovedproblem med gjeldende lønnstrekkordning.

Etter gruppens vurdering kunne satsøkningen fra 8 til 12 pst. gi en uforholdsmessig høy beskatning av lavere og midlere inntekter, i den grad økningen ikke ble motsvart av supplerende lempende tiltak. Innføringen av skattefradraget var et viktig lempende tiltak, som etter gruppens vurdering også er lett å administrere. Men gruppen mener at et slikt etterfølgende fradrag i liten grad er egnet som en varig ordning. Gruppen vil i denne forbindelse påpeke følgende forhold:

- Ordningen innebærer en likviditetsulempe for skattyterne, ved at de først får refundert skattebeløpet året etter inntektsåret.
- Ordningen innebærer at kun personer som har vært skattemessig bosatt på Svalbard i minst 12 måneder har rett til fradrag, og ikke andre personer.
- Ordningen kan innebære visse praktiske problemer i forhold til refusjonsoppgjør for utflytende utlendinger.

Som en oppsummering vil gruppen anføre at lønnstrekkordningen i utgangspunktet er godt egnet til bruk på Svalbard. Men i sin nåværende form med en forholdsvis høy flat bruttosats og etterfølgende refusjon for visse skattytere, fungerer systemet etter gruppens vurdering ikke tilstrekkelig godt til at det kan anbefales som varig løsning. Arbeidsgruppen kan derfor ikke anbefale videreføring av gjeldende ordning i dens nåværende form.

B. Fastlandsregler (ligning) og eget svalbardfradrag

Arbeidsgruppen har videre vurdert en løsning hvor bestemmelsene om inntektsbeskatning i den ordinære norske skatteloven fullt ut eller i det vesent-

ligste også gis anvendelse på Svalbard. Lønnsinntekt vil da ikke være et eget inntektsgrunnlag uten samordningsmulighet med andre inntekter og fradrag, men inngå ved fastsettelsen av alminnelig inntekt og personinntekt på samme måte som i det ordinære norske skattesystemet. Personinntekt vil være beregningsgrunnlag for trygdeavgift og toppskatt. For personlige skattytere gis et eget svalbardfradrag for å sikre en fortsatt lav beskatning. Svalbardfradraget kan gis i stedet for personfradrag (men med et høyere beløp), eller som et supplement til personfradraget. For øvrig kan skattesatser, bunnfradrag og innslagspunkter i toppskatten fastsettes på samme måte som i Finnmark og Nord-Troms.

Etter gruppens vurdering innebærer en slik løsning følgende fordeler:

Løsningen sikrer for det første full skattemessig samordning av lønn og andre inntektsgrunnlag. I motsetning til gjeldende skattesystem på Svalbard, vil rentekostnader og andre fradragsberettigete kostnader kunne fradras i lønnsinntekt ved fastsettelsen av alminnelig inntekt. En slik samordning av inntektsgrunnlagene vil kunne gi bedre fordelingsegenskaper enn gjeldende system, og være mer i samsvar med grunnprinsippet om at skatt skal svares etter evne (skatteevneprinsippet).

En løsning som beskrevet innebærer også at det blir vesentlig sterkere progresjon i lønnsbeskatningen enn i dagens system, noe som også gjør at fordelingsegenskapene forbedres.

Ved å anvende fastlandsreglene på Svalbard sikrer en at beskatningen på Svalbard skjer på grunnlag av kjente regler. Den løpende rettsutviklingen som vil finne sted gjennom retts- og ligningspraksis, forvaltningsuttalelser, juridisk teori etc., vil også komme skattesystemet på Svalbard til gode.

Etter arbeidsgruppens vurdering er det imidlertid sterke argumenter for *ikke* å gjennomføre ordinær fastlandsbeskatning fullt ut på Svalbard. I særlig grad gjelder dette ved beskatning av lønnsinntekt.

En hovedinnvending mot bruk av fastlandsregler på Svalbard, er at en slik løsning ikke tar hensyn til at de faktiske forholdene på Svalbard og fastlandet er forskjellige, og at regler som er tilpasset forholdene på fastlandet kan være dårlig egnet for bruk på Svalbard. Et viktig hensyn i denne forbindelse er at bosettingen er mindre stabil på Svalbard enn på fastlandet. Antall inn- og utflyttinger er relativt sett vesentlig høyere på Svalbard enn på det norske fastlandet, og det er mange personer med korttidsopphold der. Personbeskatningen på fastlandet er i stor grad tilpasset en stabil skattytermasse, hvor den klart største gruppen er bosatt gjen-

nom mange år. I denne forbindelse påpeker arbeidsgruppen følgende problemstillinger:

Bruk av fastlandsregler på Svalbard vil blant annet innebære at de fleste bunnfradragene og innslagspunktene for toppskatt skal avkortes forholdsmessig ved kortere opphold enn et helt inntektsår. Tilsvarende må gjelde for det særlige svalbardfradraget. Det fordrer at man kjenner oppholdets eksakte varighet, og registrerer opphold fra dato til dato. Det stiller strenge krav til folkeregistreringsrutiner. Folkeregistreringsrutinene på Svalbard er annerledes enn på fastlandet.

Lønnsbeskatningen på fastlandet forutsetter forskuddstrekk med etterfølgende ligning og avregningsoppgjør. En slik løsning passer dårlig for personer med korttidsopphold. For nyankomne utlendinger vil det ikke være registrert inntektshistorikk som kan gi grunnlag for automatisk utskrivning av skattkort. Og det er fare for at personer kan reise fra restskatter. Regler med krav om sikkerhetsstillelse for eventuelle restskatter ved utenlandsopphold er gitt på fastlandet (jf. skattebetalingsloven § 38), men slike bestemmelser er mindre egnet i et beskatningsområde med mange utflyttinger.

Bruk av fastlandsregler vil også være ressurskrevende ved at det for alle lønnstakere på Svalbard må fastsettes forskuddstrekk og gjennomføres ligning og avregningsoppgjør. I dag brukes ikke forskuddstrekk i lønnsbeskatningen på Svalbard, og lønnsbeskatningen gjennomføres uten ligning og avregningsoppgjør i ordinær forstand. Bruk av fastlandsregler i lønnsbeskatningen vil innebære et økt ressursbehov. Arbeidsgruppen har ikke vurdert nærmere omfanget av dette ressursbehovet, men anser det for sannsynlig at en slik løsning ville kreve flere nye stillinger i ligningsforvaltningen for Svalbard.

Innføring av ordinær fastlandsbeskatning vil innebære at det blir større avvik mellom den beskatning som følger av ordinære skatteregler og den særordningen som er etablert for skattlegging i den russiske gruvevirksomheten på Svalbard, jf. nærmere omtale av denne særordningen i avsnitt 17.6.4. Det gjør at beskatningen av arbeidstakerne i den russiske gruveindustrien må legges ytterligere om før den kan bli i samsvar med lovens normalordning, noe som arbeidsgruppen anser som uheldig.

Etter en samlet vurdering finner arbeidsgruppen at lønnsbeskatning etter fastlandsreglene er lite egnet på Svalbard.

C. Kombinert ligning og lønnstrekk

Arbeidsgruppen har vurdert en løsning hvor personer med underliggende skatteplikt til Norge skattlegges for lønnsinntekt etter fastlandsreglene, og hvor andre personer som utgangspunkt skattlegges ved lønnstrekk. Sistnevnte gruppe skal likevel ha adgang til å velge skattlegging etter ordinære fastlandsregler.

Et system med forskuddstrekk og etterfølgende ligning og avregningsoppgjør anses lite egnet for personer med korte opphold i beskatningsområdet. For personer med varig tilknytning til beskatningsområdet gjør innvendingene seg i mindre grad gjeldende. I den løsningen som gruppen har vurdert, gjennomføres skattlegging etter ordinære fastlandsregler for personer som har underliggende skatteplikt til det norske fastlandet. Det vil si personer som i utgangspunktet anses bosatt i riket etter skatteloven av 29. mars 1999 § 2–1, og som har alminnelig skatteplikt til Svalbard eller begrenset skatteplikt dit for lønnsinntekt. For denne gruppen vil det være etablert en tilknytning til det norske skattesystemet, og skattlegging etter tilsvarende regler under opphold på Svalbard vil være mindre problematisk enn for andre grupper. For denne gruppen vil det også kunne være lettere å kreve inn restskatter etter utreise fra Svalbard, fordi mange i denne gruppen vil reise tilbake til det norske fastlandet etter oppholdet på Svalbard.

For andre grupper, som mangler slik tilknytning til det ordinære norske skattesystemet, skal det i stedet finne sted et endelig skatteoppgjør ved lønnsutbetalingen gjennom lønnstrekk. Disse skattyterne må likevel ha adgang til å velge skattlegging etter ordinære regler. Valgadgangen må ses i sammenheng med at lønnstrekk innebærer skattlegging på brutto grunnlag, og at fradrag for kapitalkostnader mv. ikke kan gis i dette grunnlaget. Selv om de formelle satsene kan bli vesentlig høyere ved ligning enn ved lønnstrekk, kan det på grunn av fradragsretten likevel være gunstigere å bli lignet etter ordinære regler for personer med store fradrag. Gruppen antar derfor at likebehandlingsprinsippet i Svalbardtraktaten tilsier en slik valgadgang.

Arbeidsgruppen viser til at det kan tenkes flere varianter av en slik kombinasjonsløsning, hvor grensen mellom gruppen som ligned etter ordinære regler og gruppen som i utgangspunktet skal ha lønnstrekk, kan trekkes opp etter ulike kriterier. Eksempelvis kan ligning etter fastlandsreglene kun være obligatorisk for personer med underliggende skatteplikt til det norske fastlandet og som har *alminnelig* skatteplikt til Svalbard. Alternativt kan

obligatorisk ligning etter fastlandsreglene også være aktuelt for personer uten underliggende skatteplikt til fastlandet, men som har hatt alminnelig skatteplikt til Svalbard over en viss tid. Gruppen har ikke gått inn på forskjellige slike varianter, og viser til at de generelle egenskapene ved en kombinert løsning i hovedsak vil være de samme uansett hvordan løsningen utformes i detalj.

Arbeidsgruppen viser til at det er visse fordeler med en løsning som beskrevet her. Ved en slik kombinasjonsløsning ivaretas de positive sidene ved bruk av fastlandsregler for de skattyterne dette gjelder. Det vil blant annet si at løsningen har fordelaktige egenskaper i form av at fradrag kan utnyttes i lønnsinntekten og at løsningen har gode fordelings effekter.

Samtidig unngår en at systemet brukes i forhold til personer med løsere tilknytning til beskatningsområdet, hvor bruk av en fastlandløsning er lite egnet og lønnstrekk er å foretrekke.

Etter arbeidsgruppens vurdering er det imidlertid også tungtveiende ulemper med en slik løsning. Den viktigste innvendingen er at et slikt tosporet system som helhet vil fremstå som komplisert og uoversiktlig, og være vesentlig tyngre å administrere enn en lønnstrekkordning for alle lønnstakere.

En annen innvending er at det blir stor forskjell i satsstruktur og progresjon mellom de to beskatningsmåtene, og at disse forskjellene bevisst kan utnyttes i skatteplanlegging for de av skattyterne som kan velge beskatningsløsning.

Arbeidsgruppen finner at et opplegg som beskrevet vil være i strid med målsettingen om et enkelt, oversiktlig og lettadministrert skattesystem på Svalbard, og vil sterkt frarå en slik løsning.

D. Modifisert lønnstrekk

Arbeidsgruppen har vurdert en løsning som tar utgangspunkt i lønnstrekkordningen slik den gjaldt for inntektsåret 2005, men med enkelte modifikasjoner for å gi mulighet for en noe mer fleksibel satsstruktur.

Utgangspunktet er at skatt trekkes ved arbeidsgivers utbetaling av lønn. Skattesatsen skal i utgangspunktet være flat, på 2005-nivå med 8 pst. I tillegg kommer trygdeavgift på 7,8 pst. for medlemmer av den norske folketrygden. Som utgangspunkt fastsettes skatten endelig ved arbeidsgivers trekk, uten noe etterfølgende lignings- og avregningsoppgjør. Dette utgangspunktet er fullt ut i samsvar med lønnstrekkordningen slik den virket i inntektsåret 2005.

For særskilt høye inntekter gjennomføres en modifikasjon i dette utgangspunktet:

Dersom en person en kalendermåned har hatt høyere samlet utbetaling av lønn og annen ytelse som går inn under lønnstrekkordningen, enn folketrygdens grunnbeløp (G), trekkes skatt med en høyere sats for den overskytende del. Med virkning fra 1. mai 2007 er G fastsatt til 66 812 kroner. Arbeidsgruppen foreslår at skatt trekkes med 25 pst. for overskytende del, med tillegg av trygdeavgift.

For personer med begrenset skatteplikt til Svalbard for lønnsinntekt mv., fastsettes skatten med endelig virkning til det beløp som er trukket som beskrevet foran.

For personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard, dvs. personer som anses skattemessig bosatt på Svalbard, og som i en eller flere kalendermåneder har hatt trekk med høy sats, foretas et etterfølgende årlig avregningsoppgjør. Ved det etterfølgende avregningsoppgjøret summeres årets lønnsinntekt mv., og det vil kun være den delen av samlet årsinntekt som overstiger 12 G (nå 801 744 kroner), som skatlegges med høy sats. Denne gruppen vil derfor unngå skattlegging med høy sats dersom månedsinntekten i en eller flere måneder overstiger 1 G, uten at sum årsinntekt overstiger 12 G. For lønnstakere med alminnelig skatteplikt til Svalbard, vil arbeidsgivers trekk ikke være endelig, men fungere som et forskuddstrekk som avregnes mot skatteberegningen på årsbasis. Den etterfølgende skatteberegningen på årsbasis vil ikke representere noe ligningsoppgjør i egentlig forstand, men kun en enkel regneoperasjon hvor ligningskontoret beregner skatten for inntektsåret som helhet. Lønnsinntekt vil også i slike tilfeller med etterfølgende skatteberegning være et eget inntektsgrunnlag, hvor det ikke er adgang til å gjøre fradrag for rentekostnader eller andre kostnader.

Arbeidsgruppen viser til at etterfølgende årlig avregningsoppgjør som nevnt, eventuelt kunne forbeholdes for personer som har vært skattemessig bosatt på Svalbard i en viss periode, eksempelvis i 12 måneder. Et slikt krav ville sikre en varigere tilknytning til svalbardsamfunnet, enn et krav om alminnelig skatteplikt dit i seg selv vil gjøre. Gruppen viser til at gjeldende ordning med etterskuddsvis skattefradrag på 7200 kroner forutsetter at vedkommende person har vært skattemessig bosatt på Svalbard i minst 12 måneder. Gruppen legger til grunn at det ikke er nødvendig å benytte et slikt vilkår i den løsningen som skisseres her. Skulle en imidlertid ønske å benytte et slikt strengere vilkår, vil det lovteknisk kunne gjennomføres ved en mindre omarbeiding av § 3–2 annet ledd c i gruppens lovtkast.

Arbeidsgruppen mener at en løsning som beskrevet har mange positive sider. Løsningen inne-

bærer at en enkel og godt innarbeidet lønnstrekkordning kan videreføres på samme måte som tidligere for flertallet av skattyterne på Svalbard.

Samtidig innebærer en slik løsning en noe mer fleksibel satsstruktur. Den mer fleksible satsstrukturen gjør det mulig å ivareta behovet for progresjon i skattesatsene for de høyeste inntektene, og dermed en harmonisering med beskatning av eierinntekter, uten at det rammer skattytere med mer normale inntekter.

Arbeidsgruppen antar at den foreslåtte modifikasjonen i lønnstrekkordningen for særskilt høye inntekter, ikke vil gjøre lønnstrekkordningen vesentlig vanskeligere å administrere i praksis. Gruppen viser til at en liten del av personlige skattytere på Svalbard har så høy lønnsinntekt mv. at det vil være aktuelt å benytte høyere sats. Gruppen viser også til at det til og med inntektsåret 2005 gjaldt regler om ekstra arbeidsgiveravgift på særlig høye lønninger mv. på Svalbard (såkalt «kakseskatt») og at denne arbeidsgiveravgiften nødvendiggjorde mange av de samme operasjonene og rutineene som den løsningen arbeidsgruppen nå foreslår. Også ved gjennomføring av ordningen med ekstra arbeidsgiveravgift var det nødvendig å skille ut arbeidstakere med særlig høy inntekt, og påse at det ble beregnet særlig arbeidsgiveravgift for disse. Så vidt arbeidsgruppen har brakt på det rene, lot den ekstra arbeidsgiveravgiften seg greit innpasse i rutineene for skattlegging av lønnsinntekt mv. på Svalbard.

Arbeidsgruppen mener at innføring av ekstra skatt på særskilt høye arbeidsinntekter ikke vil medføre administrativt merarbeid i særlig omfang, og ikke bidra til noen «byråkratisering» av skattesystemet for Svalbard. Gruppen viser særlig til at antallet arbeidstakere som berøres av ekstra beskatning, vil være lavt.

Arbeidsgruppen legger vekt på at lønnsbeskatningen på Svalbard i all hovedsak skal skje ved endelig lønnstrekk med en flat lav sats. Gruppen mener det er viktig at det systematisk legges opp til at bare de aller høyeste inntektene blir skattlagt med høy sats. Etter gruppens vurdering er det hensiktsmessig at innslagspunktet for skattlegging med høy sats ikke blir gjenstand for diskusjoner fra år til år, men at innslagspunktet knyttes til en størrelse som indekseres årlig. Ved å knytte innslagspunktet til folketrygdens grunnbeløp oppnås en slik virkning. Gruppen foreslår at tilknytningen til grunnbeløpet lovfestes i § 3–2 annet ledd i svalbardskatteloven.

Folketrygdens grunnbeløp blir fastsatt for ett år av gangen, med virkning fra 1. mai i vedkommende år. Gruppen mener det er hensiktsmessig at det benyttes samme grensebeløp for økt skattesats gjen-

nom hele året, og foreslår at det grunnbeløpet som er fastsatt med virkning fra 1. mai i et enkelt år, benyttes for hele det følgende inntektsåret.

En løsning som beskrevet her reiser spørsmål om hvilke rutiner som skal følges hvor en arbeidstaker har flere arbeidsgivere samtidig, og summen av utbetalinger fra disse i en kalendermåned overstiger grunnbeløpet. Arbeidsgruppen foreslår at denne problemstillingen løses ved at arbeidstaker får plikt til å opplyse alle arbeidsgivere om øvrige arbeidsgivere, utbetalingsdatoer og forventet utbetalt beløp. Hver enkelt arbeidsgiver vil da kunne tilpasse sitt trekk til tidligere lønnsutbetalinger i samme måned. Eventuelle feil ved denne samordningen kan rettes av ligningskontoret, også for skattytere som kun har begrenset skatteplikt til Svalbard. For å bidra til at ligningskontoret kan samordne lønnsbeskatningen i slike tilfeller før skattyteren forlater Svalbard, foreslår gruppen at arbeidsgiverne skal ha videre meldeplikt til ligningskontoret om lønnstakere med flere arbeidstakere som kan få samlet skatt over grunnbeløpet. Arbeidsgruppen viser til at antall lønnstakere med månedslønn over grunnbeløpet er lavt, og at en mindre del av denne gruppen har lønn fra flere arbeidsgivere. Gruppen antar derfor at en slik løsning ikke vil innebære særlige problemer ved den praktiske gjennomføringen.

Arbeidsgruppen foreslår at det gis forskriftsbestemmelser om arbeidstakers og arbeidsgivers plikt til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger, for å kunne gjennomføre en lønnstrekkordning som beskrevet.

Etter gruppens vurdering er det svært viktig å ta hensyn til at skattytermassen på Svalbard har kortere og mindre stabilt opphold enn på fastlandet. Lønnstrekkordningen er derfor etter gruppens vurdering vesentlig bedre egnet enn et system med ligning av lønn etter fastlandsregler. Samtidig er det behov for en mer fleksibel satsstruktur i lønnsbeskatningen på Svalbard, særlig for å kunne harmonisere marginale skattesatser på lønn med beskatningen av eierinntekter, uten at en ønskelig høyere marginalsats skal måtte gjelde for alle inntekter. Gruppen viser til at den modifiserte lønnstrekkordningen som er omtalt her, ivaretar disse hensynene. Gruppen anser denne løsningen om klart mest egnet, og som vesentlig bedre enn de andre vurderte løsningene.

Gruppen anbefaler derfor en modifisert lønnstrekkordning som beskrevet her.

17.6.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Mange av høringsinstansene uttaler at en lønnstrekkordning bør videreføres på Svalbard. Det gjelder *Aksjonsgruppen mot skatteøkning, Norsk Polar-institutt, Longyearbyen lokalstyre, Store Norske Spitsbergen Kulkompani, Svalbard likningskontor og Syssekmannen på Svalbard*. Ingen av høringsinstansene uttaler at de ønsker en annen type skattlegging av lønn enn lønnstrekk.

De samme instansene er positive til at skattesatsen i lønnstrekkordningen som utgangspunkt skal reverseres til 2005-nivå, dvs. til 8 pst.

De fleste av disse instansene uttaler at arbeidsgruppens forslag om innføring av en høyere skattesats for høy inntekt vil komplisere lønnstrekkordningen i vesentlig grad. *Store Norske Spitsbergen Kulkompani og Universitetssenteret på Svalbard (UNIS)* uttaler at en høyere sats for særlig høy inntekt kan svekke mulighetene for rekruttering av høyt kvalifisert arbeidskraft til Svalbard.

Skattedirektoratet uttaler:

«Direktoratet er enig i at en trekkordning med en høyere sats for inntekter over 12 G gir en bedre fordelingsprofil som er mer i samsvar med det som gjelder på fastlandet. Praktiseringen av en slik ordning reiser imidlertid flere nye problemstillinger. [...]

Forslaget om å innføre en to-satsordning vil komplisere ordningen og medføre nye utfordringer med hensyn til å kontrollere om det er anvendt riktig skattesats. Dette gjelder særlig for begrenset skattepliktige som har flere arbeidsgivere, og ved oppsplitting av utbetalinger. To-satsordningen, slik den er beskrevet i høringsnotatet, gir visse muligheter for skatteplanlegging for personer som er begrenset skattepliktige.

Det foreslås å innføre en plikt for lønnstakeren til å gi opplysninger om forhold som kan medføre at inntekten kommer opp i grunnlaget for den høyeste satsen, og en tilsvarende plikt for arbeidsgivere til å melde fra til likningskontoret om lønnstakere med flere arbeidsgivere som kan få samlet skatt over grunnbeløpet. Direktoratet stiller seg noe tvilende til om denne opplysnings- og meldeplikten vil fungere tilstrekkelig effektivt i praksis fordi det i mange tilfeller vil være svært vanskelig i ettertid å påvise at grunnlaget for plikten var til stede.»

Med hensyn til praktiske problemer med gjennomføring av et to-satssystem uttaler *Svalbard Likningskontor* følgende:

«Fordelene med en lønnstrekkordning vil bli redusert dersom de foreslåtte endringer blir lagt til grunn.

- For arbeidsgiver vil endringen medføre at det må fremskaffes oversikt over den ansattes øvrige arbeids- og lønnsforhold – dette kan være nødvendig så ofte som hver måned. Det må i denne forbindelse også påregnes et økende antall henvendelser til ligningskontoret.
- Ligningskontoret og skatteoppkreveren kan ikke foreta en endelig avregning av lønnstrekkordningen før hele arbeidsgivermassen er behandlet – i dag gjøres ordningen opp pr arbeidsgiver. Det vil foreligge to ulike metoder for avregning avhengig av om samlet nærings- og lønnsinntekt mv. er over eller under grensen for forhøyet skattesats. Skatteavregningen på lønnstrekkordningen vil nødvendigvis måtte bli foretatt på et senere tidspunkt enn i dag.
- For arbeidstaker vil den foreslåtte endring medføre at han må holde sin(e) arbeidsgiver(e) orientert om eventuelt andre arbeidsforhold og sørge for at eventuelt flere arbeidsgivere foretar korrekt skattetrekk.
- Den nye lønnstrekkordningen forutsetter at det utarbeides trekk og avregningsrutiner. Den vil også kreve endringer i IT-systemene for ligning og avregning.

Med grunnlag i lønnsinnberetning for inntektsåret 2006 har ligningskontoret vurdert arbeidsmengden ved innføring av endret lønnstrekk. Så langt gjelder beskatning av fastboende er ligningskontoret enig med arbeidsgruppen i at den modifiserte lønnstrekkordningen ikke medfører administrativt merarbeid i særlig omfang. Når det gjelder avregning for begrenset skattepliktige må det imidlertid påregnes til dels betydelig merarbeid idet ordningen vil åpne for nye muligheter for skattytere til å tilpasse seg regelverket.

Ordningen kan føre til at inntekter vil bli fordelt over lengre tidsrom enn det som faktisk er tilfelle – det kan dertil ikke utelukkes flere fiktive flyttemeldinger m.v.

For å sikre en praktikabel håndtering av foreslått løsning må det som et minstekrav innføres månedlig terminoppgave med tilhørende oversikt over lønn og skattetrekk spesifisert i tid og på personnivå.»

Store Norske Spitsbergen Kulkompani uttaler blant annet følgende vedrørende en modifisert lønnstrekkordning:

«Arbeidsgruppen foreslår at man løser informasjonsbehovet som en slik regel utløser, ved at arbeidstakere får plikt til å opplyse alle arbeidsgivere om øvrige arbeidsgivere, utbetalingsdatoer og forventet utbetalt beløp. Arbeidsgiver skal så få meldeplikt til ligningskontoret om arbeidstakere som har flere arbeidsgivere.

- En slik opplysningsplikt for arbeidstaker burde etter vårt skjønn vært vurdert opp mot personvern hensyn og konkurranselovgivning. Alternativ løsning kunne være at arbeidstaker får meldeplikt til ligningskontoret som igjen varsler arbeidsgiverne om hvilken skattesats som skal benyttes eller utsteder skattekort.
- Arbeidstaker skal etter forslaget oppgi forventet utbetalt beløp. Forventet utbetalt beløp kan inneholde andre trekk enn skattetrekk. Lønn kan også bestå i naturalytelse som ikke gir utbetalinger.
- Det vurderes som urimelig at en arbeidstaker skal tillegges et samordningsansvar mellom arbeidsgivere for å sikre at skattetrekket blir riktig. Lønn utbetales til forskjellige tidspunkt i måneden, men kan også utbetales samtidig. Beløp blir omtrentlig. Skattetrekket vil bli basert på kvalifisert gjetting.
- Arbeidstakere med timelønn, kan få høy lønn en måned og lav lønn en annen måned. Det er også normalt at arbeidsgiver utbetaler feriepenger for alle ansatte en avtalt måned, normalt juni. Arbeidsgivere flest på Svalbard dekker en hjemreise for den ansatte og dennes familie. Dette vil føre til at hvis en ansatt får lønn, hjemreise og feriepenger utbetalt i samme måned, eller får utbetalt lønn etter timer for en arbeidsintensiv måned, så vil lønnen overstige 1 G. En gjennomgang hos oss viser at om lag 90 % av våre ansatte har en eller flere måneder med lønn over 1 G selv om årsinntekten er lavere enn 12 G. Et etterfølgende skatteoppgjør vil gi en tilbakebetaling av for meget trukket skatt, men likviditetseffekten kan bli stor for den enkelte.
- Med forslaget til høyt trekk for lønn over 1 G i en kalendermåned og ingen etterligning for de som ikke er bosatt på Svalbard, så vil samme arbeidstakergruppe få forskjellig skatt for lønn som er opptjent på Svalbard avhengig av om de er registrert som bosatt på Svalbard eller ikke. Dette selv om den arbeidsgruppen som reiser til fastlandet i friperiodene og som ikke blir registrert som bosatt på Svalbard, har en fast arbeidstilhørighet til Svalbard.
- Det vil være vanskelig eller tilnærmet umulig, å gjennomføre en maskinell lønns- og skatteberegning hvor hensynet til andre arbeidsgivere skal tas inn. Noe som vil føre til at man i stor grad må foreta manuelle tilpasninger.»

Sysselmannen på Svalbard påpeker liknende praktiske konsekvenser av arbeidsgruppens forslag.

17.6.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag med hensyn til bruk av en lønnstrekkoordning på Svalbard. Departementet slutter seg til forslaget om en grunnsats i lønnstrekkoordningen på 8 pst., og en høyere sats for særskilt høye inntekter.

Departementet viser til at et to-sats system i lønnstrekkoordningen er nødvendig for å oppnå en lav skattesats på ordinære lønnsinntekter, og samtidig gi grunnlag for harmonisering av marginale skattesatser mellom lønn og eierinntekt fra selskap og næringsvirksomhet. En slik harmonisering er påkrevd dersom det skal være mulig å oppheve delingsmodellen og samtidig unngå skattetilpasninger.

Arbeidsgruppen foreslår at skattesatsen på særskilt høy lønn skal være 25 pst. Forslaget til denne skattesatsen må ses i sammenheng med gruppens forslag til skattesats på alminnelig inntekt på 18 pst., noe som gir en total skattesats på eierinntekter på $18+0,82(18)=32,76$ pst. En maksimal skattesats på 25 pst. gir sammen med trygdeavgift på 7,8 pst. en totalsats på 32,8 pst., og harmoniserer godt med en slik beskatning av eierinntekter. Som følge av at departementet foreslår en lavere skattesats på alminnelig inntekt enn det arbeidsgruppen gjør (16 pst.), er det grunnlag for å nedjustere maksimal skattesats på lønn. En slik skattesats på alminnelig inntekt gir en total beskatning av eierinntekter på $16+0,84(16)=29,44$ pst. Som følge av dette foreslår departementet at maksimal skattesats på lønn skal være 22 pst. Sammen med trygdeavgift gir det en total skattebelastning på 29,8 pst.

Departementet viser til at innføring av et to-sats system i lønnstrekkoordningen nødvendigvis må medføre en viss komplisering av denne. Samtidig legger departementet stor vekt på at lønnsbeskatningen på Svalbard skal være så enkel som mulig. Målet om et enkelt og praktikabelt skattesystem på Svalbard tilsier at det gjennomføres enkelte forenklinger i lønnstrekkoordningen i forhold til arbeidsgruppens forslag.

Innvendingene mot den modifiserte lønnstrekkoordningen retter seg i særlig grad mot arbeidsgruppens forslag til løsning for personer med korttidsopphold på Svalbard. For denne gruppen foreslår departementet en noe annerledes løsning enn arbeidsgruppen. Departementet foreslår at denne gruppen skal behandles på tilsvarende måte som personer som er skattemessig bosatt på Svalbard. Det vil si at det skal gjennomføres et etterfølgende korreksjonsoppgjør også for denne gruppen, og at innslagspunktet for høy sats ikke skal avkortes for-

holdsmessig ut i fra oppholdets lengde. Inntektsgrensen på 12 G skal gjelde fullt ut også for personer med korttidsopphold på Svalbard. Fordi innslagspunktet på 12 G ikke skal avkortes forholdsmessig, vil den endelig utlignede skatten for denne gruppen i de langt fleste tilfeller bli 8 pst. av årets inntekt. Sammen med de endringene i trekkrutinerne som foreslås nedenfor, vil gjennomføringen av lønnstrekkoordningen for denne gruppen bli vesentlig lettere og mer praktikabel enn etter arbeidsgruppens forslag.

Fordelingspolitisk kan det anføres at innslagspunktet for høy skattesats bør avkortes forholdsmessig ved kortere opphold på Svalbard enn et helt inntektsår, slik som arbeidsgruppen legger opp til med sin foreslåtte løsning. Som høringsinstansene påpeker er det imidlertid vanskelig å gjennomføre en slik løsning i praksis. Departementet mener at hensynet til praktikabilitet og enkelhet må bli utslagsgivende i denne sammenhengen.

Arbeidsgruppen foreslår at problemet med samordning mellom flere arbeidsgivere løses ved at arbeidstaker får plikt til å opplyse alle arbeidsgivere om øvrige arbeidsgivere, utbetalingsdatoer og forventet utbetalt beløp. Etter arbeidsgruppens forslag skal hver enkelt arbeidsgiver tilpasse sitt trekk til tidligere lønnsutbetalinger i samme måned. Flere av høringsinstansene påpeker at en slik løsning vil innebære store utfordringer i praksis. Departementet slutter seg til høringsinstansenes vurdering på dette punktet. I stedet foreslår departementet at innslagspunktet for å trekke skatt med høy sats som utgangspunkt vurderes ut i fra den enkelte arbeidsgivers lønnsutbetalinger. En slik løsning innebærer at det kan oppstå restskatter for arbeidstakere med flere samtidige arbeidsgivere, og som får samlet lønnsinntekt i året over 12 G. Dette vil imidlertid først og fremst gjelde arbeidstakere med mer langvarig tilknytning til svalbardsamfunnet, fordi innslagspunktet på 12 G ikke avkortes forholdsmessig ved korttidsopphold. For denne gruppen oppstår ikke samme inndrivelsesproblemer som for personer med korttidsopphold. Videre må det antas at antall personer med flere parallelle arbeidsforhold på Svalbard og samlet lønnsinntekt i året over 12 G er svært lavt. For arbeidstakere som er i en slik situasjon, og som ønsker å unngå restskatt, legger departementet opp til at disse kan kreve ekstra skattetrekk i form av forskuddsskatt. For å klargjøre at det skal kunne fastsettes forskuddsskatt for slik inntekt, foreslås en egen bestemmelse i § 5–2 nytt annet ledd.

Arbeidsgruppens foreslår at arbeidsgiver skal trekke skatt med høy sats for den delen av månedsinntekten som overstiger 1 G. Departementet fore-

slår en annen løsning på dette punktet. Departementet foreslår at det ikke trekkes skatt med høy sats før samlet lønnsutbetaling fra en enkelt arbeidsgiver har nådd 12 G i løpet av inntektsåret. Ved en slik løsning unngår man at lønnstakere med ujevne inntekter må trekke skatt med høy sats, selv om det er på det rene at samlet årslønn ikke overstiger 12 G. For skattytere som ikke når opp til grensen på 12 G, vil lønnstrekkordningen etter dette forslaget fungere på samme måte som i 2005, med samme skattesatser. For lønnstakere med inntekt over 12 G innebærer denne løsningen at trekket blir ujevnt gjennom året. Maksimal trekk-sats vil imidlertid være under 30 pst. med departementets forslag (29,8 pst.), og de skattyterne dette gjelder vil ha hatt store lønnsutbetalinger tidligere i året med lav lønns-sats. Etter departementets vurdering er ikke et varierende trekknivå for grupper med svært høy lønnsinntekt noen tungtveiende innvending mot et slik system, så lenge maksimal trekk-sats ikke er høyere enn 29,8 pst.

Det følger av svalbardskatteloven § 5–2 femte ledd at arbeidsgiver er ansvarlig for at trekket er korrekt. Departementet viser til at arbeidsgivers ansvar i forhold til denne bestemmelsen vil gjelde korrekt trekk i forhold til utbetalinger til den enkelte ansatte, herunder at det trekkes skatt med høy sats for utbetalinger i inntektsåret over 12 G. Dette ansvaret vil kunne gjelde ut i fra en isolert vurdering av forholdet mellom den enkelte arbeidsgiver og ansatte. Arbeidsgivers ansvar etter § 5–2 femte ledd skal ikke gjelde manglende trekk som følge av utbetalinger fra to eller flere arbeidsgivere. Restskatt som følge av flere arbeidsgivere til sammen har utbetalt mer enn 12 G, vil kun den ansatte være ansvarlig for.

Departementets forslag til lønnstrekkordning vil være vesentlig lettere å gjennomføre i praksis enn arbeidsgruppens foreslåtte løsning. Det vil med departementets forslag ikke være samme behov for å avgjøre arbeidstakerens tilknytningsforhold til Svalbard på utbetalingstidspunktet. For flertallet av arbeidstakerne på Svalbard, vil en slik ordning fungere som et ensatssystem.

Det vises til utkast til endringer i svalbardskatteloven §§ 3–2, 4–6 og 5–2.

17.6.2 Pensjoner mv.

17.6.2.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen viser til at den modifiserte lønnstrekkordningen som foreslås, ikke forutsetter endringer i anvendelsesområdet for lønnstrekkordningen. Etter arbeidsgruppens vurdering er det heller

ikke andre hensyn som tilsier at anvendelsesområdet for lønnstrekkordningen endres.

Arbeidsgruppen foreslår derfor at den modifiserte lønnstrekkordningen skal ha samme anvendelsesområde som den gjeldende lønnstrekkordningen. Det vil si at ordningen ikke bare skal omfatte lønnsytelser, men også pensjoner og «annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12–2 bokstavene a, b og c». Sistnevnte lovhenvisning omfatter følgende ytelser:

- Føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avlønnsingsbeløp for slike ytelser.
- Rehabiliteringspenger etter folketrygdloven kapittel 10, attføringspenger etter folketrygdloven kapittel 11, tidsbegrenset uførestønad etter folketrygdloven kapittel 12 og overgangsstønad etter folketrygdloven §§ 15–7, 16–7 og 17–6.

17.6.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har særskilte merknader til forslaget om at lønnstrekkordningen fortsatt skal omfatte pensjoner mv.

17.6.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag på dette punktet.

17.6.3 Bruk av lønnstrekk utenfor Svalbard

17.6.3.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen viser til at den henvisningsteknikken som er benyttet i lov om skattlegging av personer på Jan Mayen, innebærer at de endringene som foreslås i lønnstrekkordningen på Svalbard, også får virkning ved skattlegging av personer på Jan Mayen. En avvikende løsning på Jan Mayen ville forutsette særlig lovregulering. Etter arbeidsgruppens vurdering bør det fortsatt være samsvar mellom lønnsbeskatningen på Svalbard og Jan Mayen. Arbeidsgruppen foreslår derfor at lov om skattlegging av personer på Jan Mayen videreføres uendret.

Etter arbeidsgruppens vurdering er det flere hensyn som tilsier at personer som har arbeidsopphold i Antarktis blir skattlagt på samme måte som personer med arbeidsopphold på Jan Mayen. Behovet for nødvendig rekruttering bør tas i betraktning. Likeledes tilsier fravær av servicetilbud og fasiliteter samme skattemessige begunstiging som på Jan Mayen. Arbeidsgruppen viser også til at det

kan virke urimelig at personer som anses skattemessig bosatt på Svalbard, blir skattlagt etter ordinære fastlandsregler når de har arbeidsopphold i Antarktis.

Arbeidsgruppen foreslår derfor at det lovfestes at personer i norske biland i Antarktis skal skattlegges på samme måte som personer på Jan Mayen. Gruppen foreslår at dette gjennomføres ved endringer i lov om skattlegging av personer på Jan Mayen.

17.6.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

Norsk Polarinstitutt uttaler:

«Norsk Polarinstitutt har gjennom flere år forsøkt å få til en løsning hvor våre ansatte i Antarktis kunne få svalbardskatt, og støtter forslaget fra arbeidsgruppen med håp om et positivt utfall. Dette begrunnes særlig med nødvendig rekruttering for helårsdrift av Troll forskningsstasjon samt fravær av vanlige servicetilbud for personer med arbeidsopphold i Antarktis.»

Statens Kartverk ved Geodesidivisjonen uttaler:

«Generelt vil vi bifalle arbeidsgruppens arbeid og konklusjoner ut fra det mandat den har arbeidet etter. Vi har stor forståelse for at det skattesystemet som skal anbefales bør være enkelt å praktisere. Likevel mener vi at det må være mulig å praktisere en annen (og mindre) skatteprosent for de bosetninger i Arktis og Antarktis der det ikke er aktuelt med barnefamilier (Troll, Jan Mayen, Bjørnøya, Hopen og Ny-Ålesund). Ansatte som er bosatt på eller i ett av disse stedene, burde ha en skatteprosent på 4 % (slik det var inntil 1997).»

17.6.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag med hensyn til lønnstrekkbeskatning i Antarktis. Det vises til utkast til endringer i lov av 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen.

17.6.4 Fellesoppgjør for ansatte i russisk gruveindustri

17.6.4.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen viser til at bosettingen i Barentsburg, som består av russere og ukrainere, skattlegges etter et forenklet sjablonsystem. Etter den forenklete ordningen gjennomføres et årlig felles oppgjør fra arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt, basert på et fast beløp per ansatt. Ordningen med å

beskatte denne gruppen arbeidstakere med et fast månedlig beløp er basert på langvarig praksis, jf. omtale i Ot.prp. nr. 32 (1995–1996) Lov om skatt på Svalbard og lov om skattlegging av personer på Jan Mayen, og har en underliggende begrunnelse i dels praktiske hensyn og dels i lønnsnivået i det russiske gruveselskapet. Det sjablonmessige skattebeløpet som fastsettes for denne gruppen, gjenspeiler ikke direkte endringer i de ansattes lønnsnivå.

Arbeidsgruppen legger til grunn at ordningen inntil videre videreføres. Arbeidsgruppen mener at det bør være et mål at det på sikt skjer en gradvis tilnærming mot systemet for beskatningen for øvrig på Svalbard.

17.6.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre uttaler:

«Longyearbyen lokalstyre støtter arbeidsgruppens forslag om at beskatningen for ansatte i russisk gruveindustri på Svalbard gradvis tilnærmes mot systemet for beskatningen for øvrig på Svalbard.»

Også *Sysselemanden på Svalbard* slutter seg til arbeidsgruppens vurdering om at det på sikt bør skje en gradvis tilnærming mot systemet for beskatningen for øvrig på Svalbard.

17.6.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det sterkt ønskelig at særordninger for utenlandske grupperinger i større grad normaliseres. Det bør legges opp til en planmessig og gradvis normalisering, som kan sikre en overgang til en mer normalisert beskatning i løpet av en fire- til femårsperiode. I denne overgangsperioden bør det gjelde overgangsregler som sikrer at endringer i skattenivå som følge av en slik normalisering gjennomføres gradvis. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at den hurtigarbeidende arbeidsgruppen som skal vurdere endringer med hensyn til praksis for pendling mellom Svalbard og fastlandet, avsnitt 17.5, også vurderer hvordan en slik normalisering for utenlandske bosettinger bør gjennomføres.

17.7 Skattlegging av kapital- og virksomhetsinntekt

17.7.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Utgangspunkt

Arbeidsgruppen foreslår at det fortsatt skal være et utgangspunkt at *reglene i det ordinære norske skattesystemet i stor grad skal gis anvendelse på Svalbard*. Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til følgende hensyn:

- Grunnprinsippene i det ordinære norske skattesystemet legger til rette for bruk av reglene på Svalbard. Gjennom skattereformene av 1992 og 2006 har skattereglene på fastlandet fått et mer universelt preg, hvor konsekvens og likebehandling er tillagt stor vekt. Etter arbeidsgruppens vurdering er grunnprinsippene i fastlands-systemet hensiktsmessige og fornuftige utgangspunkter for ethvert skattesystem.
- Det er hensiktsmessig at skattereglene på Svalbard bygger på kjente løsninger som viser sin funksjonalitet i en større sammenheng.
- Bruk av fastlandsregler på Svalbard muliggjør en parallell utvikling av regelverket gjennom ligningspraksis, domstolspraksis, løpende regelendringer, forvaltningsuttalelser mv.
- Stor grad av rettsenhet mellom fastlandet og Svalbard innebærer redusert opplæringsbehov for personer som er kjent med fastlandssystemet og som får oppgaver i ligningsforvaltningen for Svalbard.
- Det er fordelaktig at skattytere med tilknytning til det norske fastlandet møter kjente skatteregler på Svalbard.

Samtidig viser arbeidsgruppen til at det er nødvendig å ta hensyn til de særlige hensynene som gjør seg gjeldende på Svalbard. Eksempelvis tilsier forholdene på Svalbard at lønnstrekkingen videreføres for lønnsinntekt og pensjoner. Men også i andre sammenhenger er det behov for å tillegge de særlige forholdene på Svalbard vekt. Gruppen viser blant annet til at:

- Det er en viktig målsetting at skattesystemet på Svalbard er enkelt og oversiktlig. Etter gruppens vurdering har det betydelig egenverdi at skattesystemet på Svalbard får en slik utforming at det kan håndteres av et ligningskontor med få ansatte. Dette utgangspunktet tilsier at mer kompliserte elementer i skattesystemet bør vurderes unntatt fra anvendelse på Svalbard.
- Det er et forholdsvis stort antall inn- og utflyttinger

ger på Svalbard, også til og fra tredjeland. Det legger ikke bare føringer på utformingen av lønnsbeskatningen, men kan også tilsi at en unngår å benytte løsninger på Svalbard som innebærer registrering av grunnlagsdata fra tidligere år, slik som eksempelvis skjermingsmetoden forutsetter. At personlige skattytere gjennomgående har løsere tilknytning til beskatningsområdet enn på fastlandet, bør også tillegges betydning i andre sammenhenger enn i lønnsbeskatningen.

Arbeidsgruppen viser til at disse hensynene kan tilsi forenklede løsninger på enkelte områder.

Gruppen tar utgangspunkt i at gjeldende svalbardskattelov som utgangspunkt innebærer en tilfredsstillende avveining mellom disse motstridende hensynene, ved at de fleste bestemmelsene i fastlandslovgivningen er gitt tilsvarende anvendelse på Svalbard, men med nærmere spesifiserte unntak. Arbeidsgruppen viser for øvrig til gjennomføringen av skattereformen 2006, og at denne reformen brakte nye hovedelementer inn i skattesystemet; *skjermingsmetoden og fritaksmetoden*.

Gruppen har særlig vurdert om disse to hovedelementene i fastlandssystemet skal gis anvendelse på Svalbard.

Skjermingsmetodens anvendelse på Svalbard

Når det gjelder skjermingsmetodens anvendelse på Svalbard, viser gruppen til følgende:

Etter arbeidsgruppens vurdering er det naturlig at det hovedprinsipp som er innført i fastlandsbeskatningen ved skattereformen 2006, om harmonisering av skattesatsene på lønnsinntekt og eierinntekter, også får anvendelse på Svalbard. Arbeidsgruppen kan ikke se at det foreligger hensiktsmessige alternativer til en slik hovedløsning.

Etter arbeidsgruppens vurdering er det grunnlag for å vurdere hvordan dette utgangspunktet skal gjennomføres i praksis. Etter gruppens vurdering bør det vurderes nærmere om

- skjermingsmetoden skal *gjennomføres fullt ut* på Svalbard med beregning av skjerming som i fastlandssystemet, eller
- om det skal gjennomføres en *forenklet løsning* på Svalbard uten beregning av skjerming.

Gruppen viser til at et viktig argument for innføringen av skjermingsmetoden på fastlandet var hensynet til investeringsnøytralitet. Skjermingsmetoden innebærer en tilnærmet nøytral beskatning av aksjeinvesteringer, investeringer i andre selskapsandeler og andre investeringer. Dette argumentet ta-

ler isolert sett for at en ordinær skjermingsmetode innføres også på Svalbard.

Forenklingssynsneren taler imidlertid for at skjermingsmetoden ikke gjøres gjeldende på ordinær måte på Svalbard. Beregning av skjermingsfradrag ved det enkelte års ligning forutsetter at man har registrert grunnlagsdata fra tidligere år. Dette kan reise særlige problemer i forhold til gjennomføring på Svalbard, hvor det er mange inn- og utflyttinger, også til og fra tredjeland. Ønsket om et enkelt skattesystem på Svalbard tilsier at det ikke beregnes skjermingsfradrag på Svalbard. Arbeidsgruppen viser til at tilsvarende vurderinger har ligget til grunn for at RISK-reglene ikke har hatt anvendelse på Svalbard.

Gruppen viser til at også satsnivået på Svalbard må tillegges vekt ved vurderingen av om det skal gis skjerming. Den lave skattesatsen på alminnelig inntekt på Svalbard gjør at avveiningen mellom nøyaktighet og enkelhet kan falle annerledes ut enn på fastlandet. At det etter gjeldende rett ikke gis skjerming for personlige selskapsdeltakere på Svalbard, er dels begrunnet med at den lave skattesatsen på alminnelig inntekt reduserer behovet for skjerming. At det ikke gis skjerming og hele utdelingen fra selskapet blir skattepliktig, tilsier etter arbeidsgruppens vurdering at dette kompenseres gjennom et lavere satsnivå. I et system hvor det beregnes skjerming, bør det tilsvarende være et noe høyere satsnivå.

Arbeidsgruppen foreslår en vesentlig økning av skattesatsen på alminnelig inntekt på Svalbard. Satsen foreslås økt fra 10 til 18 pst., jf. avsnitt 17.8. Men den skattesatsen arbeidsgruppen foreslår ligger fortsatt vesentlig lavere enn den tilsvarende skattesatsen på fastlandet. I forslaget til skattesats for alminnelig inntekt er det lagt vekt på at gruppen foreslår at det ikke skal beregnes skjerming på Svalbard. I en løsning med beregning av skjerming, ville det etter gruppens vurdering ikke vært grunnlag for en tilsvarende lav skattesats.

Arbeidsgruppen viser til at samlet beskatning av selskap og selskapsdeltakere på Svalbard blir 32,76 pst. med gruppens forslag (18 pst. i selskapet og 18 pst. av de resterende 82 pst. hos deltakeren). På fastlandet vil den tilsvarende totale skattesatsen være mellom 28 og 48,16 pst., avhengig av skjerming.

Arbeidsgruppen har lagt betydelig vekt på hvordan de forskjellige alternativene kan påvirke kapitaltilgangen og investeringsnivået på Svalbard.

For personlige selskapsdeltakere bosatt på Svalbard, vil effekten av manglende skjerming på investeringsviljen måtte avveies mot satsnivået. Hvorvidt disse investorene vil foretrekke dagens

ordning med lavere sats uten skjerming eller en løsning med høyere sats og skjerming, vil avhenge av størrelsen på et eventuelt skjermingsfradrag som igjen avhenger av investeringens størrelse.

For personlige og upersonlige selskapsdeltakere som er skattemessig hjemmehørende på det norske fastlandet eller i et tredjeland, vil vurderingene være annerledes. For denne gruppen vil det ikke ha betydning om personlige selskapsdeltakere på Svalbard har rett til skjerming eller ikke. For selskapsdeltakere utenfor Svalbard vil det i denne sammenheng kun være selskapskattesatsen som tillegges betydning. Personlige aksjonærer og andre personlige selskapsdeltakere på det norske fastlandet vil uansett ha rett til skjerming etter fastlandsreglene. Selskapsdeltakere i tredjeland vil bli beskattet etter hjemstatens regler, uavhengig av hvilke regler som gjelder for aksjonærer på Svalbard. Investorer utenfor Svalbard vil derfor entydig foretrekke en løsning på Svalbard uten skjerming og med lavere skattesatser, fremfor en løsning med skjerming og høyere satser.

Dersom en antar at de største investeringene på Svalbard kommer fra personer som ikke er bosatt på Svalbard, vil et system med lavere sats uten skjerming kunne gi større kapitaltilgang enn et system med høy sats og skjerming. Arbeidsgruppen har ikke hatt tallmateriale for å fastslå med sikkerhet at investeringer på Svalbard i hovedsak kommer fra investorer utenfor Svalbard. Men arbeidsgruppen finner at det er grunnlag for å anta at dette er tilfelle.

Hensynet til kapitalinvesteringer på Svalbard tilsier derfor etter gruppens vurdering at det velges en løsning uten skjerming og med lavere sats, fremfor en løsning med høyere sats og skjerming.

Arbeidsgruppen legger for øvrig stor vekt på at skattesystemet på Svalbard skal være enkelt å administrere, og anbefaler derfor at dagens system uten skjerming for *aksjonærer og andre selskapsdeltakere* videreføres.

Når det gjelder skjermingsmetoden for *selvstendig næringsdrivende*, viser gruppen til at gjeldende system med beregning av personinntekt for selvstendig næringsdrivende på Svalbard bidrar til skattemessig nøytralitet i flere sammenhenger, når det enkelte foretak vurderes for seg. Gjennom bruken av skjermingsmetoden blir avkastning av kapital som er investert i virksomheten skjermet mot ekstrabeskatning, og metoden bidrar derfor til likebehandling av kapitalinvesteringer i egen virksomhet og andre kapitalinvesteringer. I begge tilfeller vil den praktiske realitet være at kapitalavkastningen blir skattlagt som alminnelig inntekt med den

ordinære skattesatsen for slik inntekt på Svalbard (10 pst.).

Arbeidsgruppen viser også til at det er langvarig tradisjon for beregning av personinntekt på Svalbard. På Svalbard har reglene om beregning av personinntekt fått anvendelse siden de samme bestemmelsene ble vedtatt på fastlandet, som ledd i gjennomføringen av skattereformen 1992.

Så vidt gruppen har kunnet bringe på det rene, har reglene om personinntektsberegning for selvstendig næringsdrivende fungert tilfredsstillende rent beregningsteknisk.

Etter gruppens vurdering er dette argumenter som taler for gjeldende løsning med personinntektsberegning for selvstendig næringsdrivende på Svalbard. Det er imidlertid også viktige hensyn som trekker i motsatt retning.

For det første bidrar ikke skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende til skattemessig nøytralitet på en like konsekvent og systematisk måte som på fastlandet. Det skyldes at skjermingsmetoden på Svalbard bare er gjennomført fullt ut for selvstendig næringsdrivende, og at det ikke beregnes skjerming for personlige selskapsdeltakere. At skjermingsmetoden på Svalbard ikke er anvendt på en konsekvent måte for alle typer virksomheter og selskaper, er i seg selv et brudd med nøytralitetsprinsippet.

Innenfor den gjeldende satsstrukturen på Svalbard, har en løsning med ordinær skjermingsmetode for enkeltpersonforetak og ingen skjermingsberegning for personlige selskapsdeltakere, fungert tilfredsstillende i praksis.

Den satsstrukturen som utvalget foreslår, med blant annet to skattesatser for lønnsinntekt mv., endrer imidlertid dette bildet. Med en slik løsning vil det etter gruppens oppfatning være vanskelig å harmonisere beskatningen for forskjellige typer skattytere, dersom reglene om personinntektsberegning for selvstendig næringsdrivende videreføres på samme måte som i dag. Det skyldes at dagens regler er basert på at netto næringsoverskudd skattlegges med den flate skattesatsen for alminnelig inntekt, med tillegg av trygdeavgift for beregnet personinntekt. Arbeidsgruppen foreslår en skattesats på alminnelig inntekt på 18 pst., jf. avsnitt 17.8. Videreføring av gjeldende system innenfor en slik satsstruktur innebærer at lavere og midlere næringsinntekter kan bli skattlagt uforholdsmessig høyt sammenliknet med tilsvarende lønnsinntekt (skattesatser på henholdsvis 8 pst. for lønn og 18 pst. for næringsinntekt, ekskl. trygdeavgift). For inntekter over 12 G vil forholdet være motsatt (25 pst. for lønn og 18 pst. for næringsinntekt). Slike

forskjeller kan gi grunnlag for skattemessige tilpasninger.

For å sikre skattemessig likebehandling av lønnsinntekt, inntekt fra enkeltpersonforetak og inntekt fra virksomhet som er organisert på annen måte, foreslår arbeidsgruppen at det ikke lenger skal beregnes personinntekt for selvstendig næringsdrivende. I stedet foreslår arbeidsgruppen at netto overskudd fra virksomheten skal skattlegges med en prosentvis del. Det foreslås at netto næringsoverskudd skattlegges med samme skattesatser som gjelder for lønnsinntekt.

Etter arbeidsgruppens forslag blir netto næringsoverskudd et eget skattegrunnlag som ikke kan samordnes med annen alminnelig inntekt og fradrag, på samme måte som lønnsinntekt mv. Netto næringsoverskudd skal imidlertid skattlegges ved ligning. I forhold til innslagspunktet for høy skattesats skal summen av slik netto næringsoverskudd og inntekt etter lønnstrekkordningen legges til grunn.

En slik løsning for selvstendig næringsdrivende innebærer at det blir stor grad av skattemessig likebehandling av lønnsinntekt, annen inntekt som går inn under lønnstrekkordningen, særskilt godtgjørelse fra deltakerlignet selskap og av netto overskudd fra enkeltpersonforetak. Etter gruppens vurdering vil dette gi en godt samordnet struktur, som ikke gir rom for vesentlige skattetilpasninger.

Den foreslåtte løsningen gir en viktig forenklingsevne, ved at den gjør det unødvendig å beregne personinntekt. Dette er en viktig forenkling både for skattyterne og deres hjelpere (regnskapsførere, revisorer mv.), og for ligningsetaten.

Gruppen påpeker at gjeldende beskatningsløsning med beregning av personinntekt for selvstendig næringsdrivende gir stor grad av likebehandling av kapitalinvesteringer i egen virksomhet og andre kapitalinvesteringer. Den løsningen som arbeidsgruppen foreslår gir ikke tilsvarende grad av nøytralitet på dette punktet. Avkastning av kapital utenfor virksomhet vil som utgangspunkt bli skattlagt med 18 pst., mens avkastning av kapital i egen virksomhet vil bli skattlagt med 8 eller 25 pst., med tillegg av trygdeavgift. Arbeidsgruppen viser imidlertid til at fravær av skjermingsberegning innebærer at det ikke tas direkte hensyn til investert kapital, og at dette også gjelder i forhold til aksjeinvesteringer på Svalbard. Fravær av skjermingsberegning vil nødvendigvis gi slike utslag, og dette hensynet må avveies mot målet om at skattesystemet på Svalbard skal være enkelt og oversiktlig. Også det lavere satsnivået på Svalbard reduserer behovet for å beregne skjerming. Arbeidsgruppen viser for øvrig til at forslaget totalt sett gir vesentlig større

grad av skattemessig likebehandling, enn det en videreføring av reglene om personinntektsberegning ville ha gitt.

Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at det ikke lenger skal beregnes personinntekt for selvstendig næringsdrivende på Svalbard, men at netto næringsoverskudd skattlegges med samme prosentsetser som lønn og annen inntekt under lønnstrekordningen, herunder trygdeavgift med mellomomsats for næringsdrivende som er medlemmer av den norske folketrygden.

Fritaksmetodens anvendelse på Svalbard

Arbeidsgruppen viser til at fritaksmetoden får anvendelse på Svalbard etter gjeldende regler. Gruppen viser til den drøftelsen av fritaksmetodens anvendelse i forhold til Svalbard ble gjort Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. kapittel 7. I proposisjonen ble det ikke fremmet lovforslag vedrørende fritaksmetodens anvendelse på Svalbard, men forelagt en beskrivelse for Stortinget av antatt gjeldende rett basert på at fritaksmetoden fikk anvendelse på Svalbard. Stortinget sluttet seg til vurderingene i proposisjonen.

Arbeidsgruppen slutter seg til de vurderingene som kommer til uttrykk i proposisjonen vedrørende fritaksmetodens anvendelse på Svalbard. De forslagene som arbeidsgruppen fremmer medfører ingen endringer i rammebetingelsene for fritaksmetodens anvendelse på Svalbard. Gruppen viser til at det fortsatt vil være behov for en metode som kan sikre at det ikke oppstår kjedebeskatning i selskapssektoren. Arbeidsgruppen foreslår derfor at fritaksmetoden fortsatt skal gjelde på Svalbard.

17.7.2 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre støtter forslaget om at selvstendig næringsdrivende skal skattlegges med lønnsstruktur på næringsoverskuddet. Lokalstyret mener dette vil være positivt i forhold til målsettingen om et enkelt og robust skattesystem på Svalbard. Lokalstyret kan ikke se at forslaget skulle medføre vesentlige økninger i skatt for enkeltstående selvstendig næringsdrivende. Lokalstyret slutter seg også til forslaget om at det ikke skal beregnes skjerming i andre sammenhenger.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er enig i arbeidsgruppens forslag om at selvstendig næringsdrivende ikke skal beregne personinntekt og at fritaksmetoden skal gjelde.

Skattedirektoratet uttaler:

«I arbeidsgruppens forslag foreslås det at netto overskudd av næringsinntekt og særskilt godtgjørelse for deltaker i deltakerlignet selskap skattlegges etter samme sats som i lønnstrekordningen. Vi forstår det slik at dette skal omfatte både personer med begrenset skatteplikt og personer med alminnelig skatteplikt. En slik endring vil kunne føre til et press mot å få kapitalinntekt i form av renter mv. omgjort til næringsinntekt for å oppnå en lavere skattesats samtidig som skattyteren vil få en høyere pensjonsgivende inntekt.»

Skattedirektoratet er enig i forslaget om at det ikke skal beregnes skjerming for personlige aksjonærer eller deltakere.

Store Norske Spitsbergen Kulkompani uttaler:

«Selskapet registrerer at arbeidsgruppen har hovedfokus på skjermingsmetodens anvendelse på Svalbard under kapitlet om skattlegging av kapital- og virksomhetsbeskatning. Når det gjelder selve drøftingen om skjermingsmetoden og skjermingsfradrag, så har selskapet ingen kommentarer til arbeidsgruppens konklusjoner.»

Svalbard likningskontor uttaler blant annet:

«Når det gjelder fradrag for gjeldsrenter legger arbeidsgruppen opp til en skjønnsmessig avgrensning av private renter og renter i næringsvirksomheten. Et slikt skjønn vil alltid være gjenstand for vurdering og er mer ressurskrevende for likningskontoret enn en fastsatt kvantitativ grense eller sjablongmessig fordeling. For skattyter kan effekten av et rentefradrag variere mellom 32,8 prosent og 0 avhengig av størrelsen på næringsinntekten og øvrig inntekt som skal skattlegges ved ligning – dette kan føre til tilpasninger. [...]

Med forskjellige skattesatser for næringsinntekt og kapitalinntekt vil det måtte utarbeides regelverk for behandling av underskudd. Underskudd i næring og annet underskudd ved ligning vil trolig måtte behandles hver for seg.

Arbeidsgruppen foreslår at netto næringsoverskudd skal danne grunnlag for beregning av trygdeavgift. Likningskontoret gjør oppmerksom på at det fra 1998 ikke har voldt problemer å fastsette personinntekt for verken personlig næringsdrivende eller for aktive aksjonærer og mener at norsk regelverk for beregning av avgiftsgrunnlag fremdeles bør legges til grunn. [...]

Likningskontoret er av den oppfatning at regelverk for fastsetting av næringsinntekt og personinntekt i størst mulig grad bør synkroniseres med norsk regelverk. Det må dertil legges opp til et prinsipp for beskatning av næringsinn-

tekt som er enkelt å praktisere og som i minst mulig grad legger opp til skjønnsmessige vurderinger.»

17.7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag med hensyn til hvilke regler om skattlegging av kapital- og virksomhetsinntekter som skal gis anvendelse på Svalbard. Dette gjelder også arbeidsgruppens forslag om at det ikke skal beregnes skjerming for personlige selskapsdeltakere og for selvstendig næringsdrivende, og gruppens vurderinger og forslag med hensyn til fritaksmetodens anvendelse på Svalbard. Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag til beskatningsmodell for utbytte og andre utdelinger til personlige selskapsdeltakere, og til beskatningsmodell for selvstendig næringsdrivende. Det innebærer at det ikke skal beregnes skjerming på Svalbard for noen grupper, og at fritaksmetoden skal gjelde.

Departementet slutter seg også til arbeidsgruppens forslag om at netto overskudd fra enkeltpersonforetak skal skattlegges med lønnsats. Netto næringsoverskudd skal inngå i det samlede inntektsgrunnlaget som vurderes i forhold til grensebeløpene for høyt skattetrekk. Det samme gjelder for særskilt godtgjørelse for arbeid mv. til deltakere i deltakerlignet selskap, jf. selskapsloven § 2–26 første ledd.

Departementet viser til at beskatningsmodellen for enkeltpersonforetak reiser særlige spørsmål om fordeling av *gjeldsrenter* mellom virksomheten og den næringsdrivendes private økonomi. Denne beskatningsmodellen vil kunne øke lønnsomheten av å tilordne private gjeldsrenter til virksomheten. Problemstillingen er aktuell også etter gjeldende regler, men slike tilpasninger kan bli mer lønnsomme enn de er i dag.

Etter gjeldende regler om beregning av personinntekt for selvstendig næringsdrivende, kommer renter til fradrag ved personinntektsberegningen med sin faktiske verdi. Det innebærer at renter som tilordnes virksomheten også reduserer grunnlaget for personinntektsberegning. Private renter vil derimot kun komme til fradrag ved fastsettelsen av alminnelig inntekt. En slik forskjellsbehandling av næringsrenter og private renter, gjør det lønnsomt å forsøke å tilordne private gjeldsrenter til virksomheten. Dette gjelder både i svalbardskattesystemet og i fastlandssystemet. I dagens skatteregler for Svalbard vil den økonomiske effekten av å tilordne privatrenter til virksomheten være redusert trygdeavgift på 10,7 pst. Med forslaget til ny

beskatningsmodell vil lønnsomheten av slik tilordning kunne øke til inntil 29,8 pst. Det må ses i sammenheng med at netto næringsoverskudd skal skattlegges med en prosentvis del, uten ytterligere fradrag i dette grunnlaget. Private gjeldsrenter vil derfor ikke kunne fradras, med mindre skattyteren har annen inntekt å utnytte fradraget i. Maksimal skattebesparelse av å tilordne privatrenter til virksomheten utgjør derfor maksimal marginalskatt på næringsinntekt. Den angitte lønnsomheten på 29,8 pst. gjelder imidlertid kun for skattytere med inntekt over 12 G, og uten annen alminnelig inntekt å utnytte fradraget i. I praksis vil dette kun gjelde for noen få skattytere. I normaltilfellene vil det ikke være tale om noen tilsvarende økning av lønnsomheten av å tilordne privatrenter til virksomheten.

I gjeldende skattesystem er problematikken med tilordning av private gjeldsrenter til virksomheten dels løst ved at det er satt en kvantitativ grense for hvor stort rentefradraget i virksomheten kan være, dels ved at det administrativt er gitt retningslinjer for hvordan tilordningen til virksomheten kan skje på skjønnsmessig grunnlag. Dette gjelder både i svalbardskattesystemet og i fastlandssystemet. Den kvantitative begrensningen følger av reglene om personinntektsberegning, som bestemmer at det kun kan gjøres fradrag for gjeldsrenter så langt gjelden ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før nærmere bestemte fradrag. Den skjønnsmessige begrensningen følger av en uttalelse fra Finansdepartementet av 12. desember 2006.

Arbeidsgruppen drøfter denne problemstillingen. Gruppen viser til at den kvantitative begrensningen i fradragretten for gjeldsrenter ikke lenger vil bli brukt direkte i svalbardskattereglene, fordi den inngår i reglene om beregning av personinntekt, som ikke lenger skal gjelde på Svalbard. Gruppen foreslår i stedet at det legges opp til en skjønnsmessig avgrensning av hva som er næringsrenter og privatrenter, med utgangspunkt i de retningslinjene som er gitt i Finansdepartementets uttalelse av 12. desember 2006. Ut i fra det forholdsvis lave antallet næringsdrivende på Svalbard, antar gruppen at en slik løsning vil være tilstrekkelig.

Departementet viser til høringsuttalelsen fra Svalbard likningskontor, hvor det uttales at en skjønnsmessig avgrensning av private renter og næringsrenter er mer ressurskrevende for likningsmyndighetene enn en kvantitativ eller sja-blommessig avgrensning. Departementet slutter seg til denne vurderingen og mener at det også på Svalbard bør være klare regler for avgrensning mellom private renter og næringsrenter. Den satsstrukturen det legges opp til innebærer at det kan ha betydelig økonomisk betydning for skattyterne

hvordan rentene klassifiseres. Departementet foreslår at det skal gjelde samme regler for avgrensning av næringsrenter som på fastlandet. Det innebærer for det første at kun gis fradrag i virksomheten for renter på gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. For det annet gis det kun fradrag for renter på gjeld innenfor rammen skattemessig verdi av eiendelene i virksomheten, etter nærmere regler i skatteloven § 12–12 annet ledd. Ut over denne klart definerte avgrensningen må det vurderes på skjønnsmessig grunnlag om rentene har tilstrekkelig næringsmessig tilknytning, ut i fra de kriteriene som er trukket opp i Finansdepartementets uttalelse av 12. desember 2006. Bruk av disse avgrensningsreglene innebærer at reglene om inntektsfastsettelse for selvstendig næringsdrivende blir noe mer omfattende og komplekse enn etter arbeidsgruppens forslag, og at behovet for informasjon fra skattyterne øker. På den annen side innebærer endringene at det blir klarere avgrensninger og mindre tvil på et praktisk viktig område, noe som letter praktiseringen av regelverket og gir større forutberegnelighet for skattyterne. Etter departementets vurdering er det en klar overvekt av hensyn som taler for bruken av avgrensningsbestemmelser her. Departementet viser til utkast til bestemmelse om fradrag for gjeldsrenter i enkeltpersonforetak i svalbardskatteloven § 3–1 fjerde ledd a.

Beskatningsmodellen for selvstendig næringsdrivende innebærer at inntekt fra enkeltpersonforetak blir et eget skattegrunnlag, som skatlegges med lønnsatts. Det reiser særlige spørsmål om behandlingen av *underskudd* fra slik virksomhet. Departementet foreslår at underskudd skal fremføres til fradrag i senere års inntekt fra enkeltpersonforetak, enten det samme foretaket eller et annet foretak. Ved opphør av virksomhet i enkeltpersonforetak, foreslår departementet at udekket underskudd kan kreves avregnet mot alminnelig inntekt. For å kompensere for virkningene av forskjellig skattesats ved avregning av næringsoverskudd mot alminnelig inntekt, skal det benyttes en omregningsfaktor på 0,5. Det vises til utkast til § 3–1 fjerde ledd c i svalbardskatteloven.

At det ikke skal beregnes skjerming for personlige deltakere i selskaper, fremgår allerede av gjeldende svalbardskattelov § 3–1 annet ledd. Også forholdet til fritaksmetoden er klarlagt i gjeldende regler. Det foreslås derfor ikke lovendringer i tilknytning til dette. Med hensyn til beskatningsmodellen for selvstendig næringsdrivende, vises til utkast til § 3–1 fjerde ledd i svalbardskatteloven. Som lovteknisk betegnelse på netto næringsoverskudd i sistnevnte bestemmelser benyttes «alminnelig inntekt

fra enkeltpersonforetak». Denne betegnelsen benyttes på tilsvarende måte i reglene om beregning av personinntekt, jf. den ordinære norske skatteloven § 12–11 første ledd første punktum.

I forhold til innslagspunktet for høy skattesats skal summen av netto næringsoverskudd og inntekt etter lønnstrekkordningen legges til grunn, jf. utkast til § 3–2 tredje punktum i svalbardskatteloven.

Det foreslås en egen bestemmelse som innebærer at netto næringsoverskudd for selvstendig næringsdrivende i sin helhet skal utgjøre pensjonsgivende inntekt, jf. utkast til nytt annet punktum i folketrygdloven § 3–15 første ledd.

17.8 Nærmere om satser og bunnfradrag i kapital- og virksomhetsbeskatningen

17.8.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen mener det er behov for endringer i satsstrukturen i selskaps- og kapitalbeskatningen. Gruppen viser til at skattesatsene for annen inntekt enn lønn i hovedsak har vært uendret siden 1925. I denne perioden har det vært en sterk endring i levevilkårene og samfunnsforholdene på Svalbard, og økonomien er generelt blitt mye mer åpen og tilrettelagt for transaksjoner over landegrensene. Etter arbeidsgruppens vurdering er en skattesats på 10 pst. for inntekt som lignes ikke tidsmessig. Gruppen viser til at denne skattesatsen ble fastsatt i en tid med helt andre samfunnsforhold, og hvor økonomiske transaksjoner over landegrensene forekom i langt mindre utstrekning enn i dag. Arbeidsgruppen mener at et lavt skattenivå i svalbardbeskatningen bør rettes direkte inn mot *inntekt som har sammenheng med arbeid eller næringsvirksomhet under opphold på Svalbard*. Hensynet til å sikre en stabil og robust bosetting på Svalbard tilsier at det lave skattenivået rettes inn mot aktivitet som faktisk har funnet sted på Svalbard, snarere enn mot kapitalinntekter og andre inntekter som ikke direkte og nødvendigvis kan anses som avkastning av aktivitet på Svalbard. Denne innretningen mot arbeidsavkastning mv. på Svalbard må imidlertid ikke utelukke at det også legges vekt på å ha et lavt skattenivå i kapital- og selskapsbeskatningen. Det er viktig at skattenivået i kapital- og selskapsbeskatningen på Svalbard bidrar til konkurransedyktige rammebetingelser for investeringer og virksomhet på Svalbard.

I arbeidsgruppens forslag kommer dette ut-

gangspunktet til uttrykk ved at skattenivået på arbeids- og virksomhetsinntekt som er opptjent på Svalbard skal være lavere enn i kapital- og selskapsbeskatningen. Men også i kapital- og selskapsbeskatningen legges det opp til et lavt skattenivå, med et vesentlig lavere skattesats enn på fastlandet. Blant annet tilsier gruppens forslag om å videreføre en ordning uten skjerming for aksjonærer på Svalbard, at skattesatsen på alminnelig inntekt fremdeles bør være lavere enn på fastlandet.

For kapital- og virksomhetsinntekter understreker arbeidsgruppen betydningen av at satsnivået ikke fastsettes løsrevet fra hva som er nivået i andre land. Gruppen mener det er rom for en økning av den alminnelige skattesatsen på 10 pst. på inntekt som lignes. En økning kan etter gruppens vurdering gjennomføres uten at skattenivået blir høyt i internasjonal sammenheng, og uten at rammebetingelsene for investeringer og virksomhet på Svalbard svekkes i vesentlig grad. Arbeidsgruppen viser også til at hensynet til å unngå *skatteomgåelser* taler for at skattenivået i kapital- og selskapsbeskatningen ikke legges tilsvarende lavt som skattenivået i lønnsbeskatningen. Dagens svært lave skattenivå vil i en åpen økonomi kunne gi opphav til skatteomgåelser. Arbeidsgruppen er ikke kjent med at den lave skattesatsen på alminnelig inntekt på Svalbard frem til i dag har medført omgåelsesproblemer i form av forsøk på å tilordne fastlandsinntekter til svalbardsystemet. Men i en stadig mer åpen økonomi vil faren øke for at beskatningsområder med svært lavt skattenivå blir utsatt for forsøk på ikke-reell tilordning av inntekter. Arbeidsgruppen mener at det gjeldende satsnivået for alminnelig inntekt på Svalbard ikke er forenlig med et godt og tidsmessig skattesystem.

Gruppen påpeker også at en tilnærming av skattesatsen til fastlandet reduserer behovet for «exit-tax»-regler ved flytting fra norsk fastland til Svalbard.

Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at skattesatsen for alminnelig inntekt på Svalbard skal økes fra 10 til 18 pst. Dette vil fortsatt være lavt i internasjonal sammenheng. Denne satsøkningen foreslås kombinert med lempende tiltak i form av en økning av bunnfradraget i alminnelig inntekt for personlige skattytere. Dette fradraget foreslås økt fra 10 000 kroner til 25 000 kroner.

Gruppen foreslår at overskuddet fra virksomheten for selvstendig næringsdrivende skal skattlegges etter samme satsstruktur som lønnsinntekt, jf. nærmere om dette i avsnitt 17.7.

17.8.2 Høringsinstansenes synspunkter

Flere av høringsinstansene har innvendinger mot arbeidsgruppens forslag om økt skattesats for alminnelig inntekt. Ingen av høringsinstansene som har kommentert satsnivået for slik inntekt slutter seg ubetinget til arbeidsgruppens forslag til satsøkning.

Aksjonsgruppen mot skatteøkningen «ser med bekymring på at arbeidsgruppen har foreslått skatte-skjerpelser som vil kunne ramme svalbardsamfunnet hardt.»

Longyearbyen lokalstyre uttaler blant annet følgende:

«Med den økningen i beskatning som nå foreslås er Longyearbyen lokalstyre bekymret for at virksomhetene på Svalbard i fremtiden vil legge større vekt på kortsiktig inntjening på bekostning av langsiktig kapitaloppbygging i egen virksomhet. For arbeidende investorer i egne selskap vil den foreslåtte økningen i skattesatse kunne være et incitament til å minimere kapitalinnskudd i selskapet og maksimere lønnsuttak, som igjen kan benyttes til passive kapitalplasseringer utenfor Svalbard. Høy egenkapital er også en trygghet for arbeidstakere som gjør at mange tør ta spranget med å flytte til Svalbard. Vi er bekymret for at redusert egenkapitalandel vil svekke rekrutteringsgrunnlaget for svalbardbedriftene.

Longyearbyen lokalstyre er opptatt av at forholdene legges til rette for et variert og stabilt næringsliv på øygruppen. Dette betinger stor grad av forutsigbarhet i skattesystemet. Den foreslåtte økningen i selskapsbeskatningen på 80 % kan neppe sies å være veldig forutsigbar, og en slik økning er så dramatisk at den vil kunne påvirke næringsstrukturen og tjenestetilbudet i Longyearbyen. Vi tror også at et tilsvarende forslag ville være fullstendig utenkelig alle andre steder enn på Svalbard.

Arbeidsgruppen bruker som argument bl.a. at i en åpen økonomi vil det lave skattenivået kunne gi opphav til skatteomgåelser, samtidig som de påpeker at de pr i dag ikke kjenner til at dette er noe problem. Så vidt Longyearbyen lokalstyre er kjent med, er ikke dette i dag noe problem. Longyearbyen lokalstyre mener også at om dette i fremtiden skulle bli et problem, er det andre virkemidler enn økt virksomhetsbeskatning som bør benyttes for å løse dette problemet, for eksempel ved å innføre exit-skattbeskatning. Det vil si at hvis man flytter bedrifter eller eventuelle urealiserte gevinster til Svalbard, må man betale skatt til Norge for disse.

Forslaget fra arbeidsgruppen innebærer også at aksjeeiere på Svalbard i noen tilfeller kan få høyere beskatning enn aksjeeiere i samme

selskap bosatt på fastlandet, hvor skjermingsfradrag er innført. Longyearbyen lokalstyre ser imidlertid ikke innføring av skjermingsfradrag som et aktuelt alternativ, da dette vil komplisere skattesystemet på Svalbard. Vi mener i stedet at det er skattesatsene for virksomhetsinntekt som må reduseres.»

Sysselmannen på Svalbard viser til at det må være balanse mellom hensynet til å unngå skattetilpasninger og målet om at skattesystemet skal være et virkemiddel for å sikre bosetting og aktivitet på Svalbard. *Sysselmannen* uttaler i den forbindelse:

«Sysselmannen har selv ikke så god kjennskap til næringslivsstrukturen på Svalbard til at vi har kunnet foreta en analyse av hvordan den foreslåtte økningen i skattesatsen for kapital- og virksomhetsinntekt vil slå ut. Vi vil imidlertid be om at Finansdepartementet foretar en grundig vurdering av de synspunkter som er fremmet fra lokalstyrets side i saken. Vi vil også tilføye for egen del at selv om satsene har stått uendret siden 1925, fremstår den foreslåtte økningen isolert sett som en tilnærmet fordobling, og det kan ikke utelukkes at dette vil kunne ha uheldige signaleffekter i forhold til planlagte investeringer i virksomhet på Svalbard. Det bør etter vårt syn vurderes om det kan være rom for en skrittvis tilnærming, og eventuelt også alternative virkemidler som foreslått av lokalstyret, når det gjelder behovet for å unngå skattetilpasninger i fremtiden.»

Store Norske Spitsbergen Kulkompani uttaler blant annet:

«Selskapets oppfatning er at dersom man får en økning i skattesatsen fra 10% til 18% så vil dette svekke næringslivet dramatisk da de incitament som langt på vei gjør småskala næringsvirksomhet attraktiv, reduseres. I verste fall risikerer man at den positive utviklingen man har sett på Svalbard siden St.meld. nr. 50 Næringsstiltak på Svalbard ble vedtatt i 1991, snur og skaper usikkerhet i samfunnet. Selv om Svalbard er et eget beskatningsområde og har stort landareal, så er befolkningen liten og næringslivet svært sårbart med hensyn på konjunktursvingninger både utenfor Svalbard og på Svalbard. I de senere år har rammevilkårene for næringslivet blitt skjerpet både gjennom skatteøkninger og en betydelig kostnadsvekst i bosettingene. Slike forhold kan føre til at aktører på Svalbard trekker seg ut ettersom risiko er relativt høy i forhold til de driftsmarginer man har.»

Svalbard Næringsforening uttaler at å «drive næringsvirksomhet på Svalbard er mye mer usikkert enn på fastlandet, dette blant annet på grunn av store fraktkostnader. Denne usikkerheten bør man

heller få godgjort med lav beskatning hvis man ønsker å fortsette og opprettholde arbeidsplasser og aktivitet på Svalbard.»

Svalbard Reiselivsråd er i mot en økning av selskaps- og kapitalbeskatningen og mener at dette vil være med på å svekke den lokalt baserte reiselivsnæringen. *Svalbard Reiselivsråd* uttaler blant annet følgende:

«Svalbard Reiselivsråd mener det er en rekke argumenter som taler mot en økning i selskaps-skatten i det hele tatt. Ikke minst gjelder dette forhold som gjør Svalbard spesielt og som gjennom tidene har ført til et spesielt skatteregime for øysamfunnet. Frakt-, reise- og personalkostnader er langt høyere enn på fastlandet. Investeringer på Svalbard er av de samme årsaker mindre attraktivt enn tilsvarende næringsinvesteringer på fastlandet. Dette fører videre til at selskap på Svalbard har et større behov for egenkapital som reserve ift usikkerheten rundt næringsdrift.»

Reiselivsrådet viser også til at reiselivsnæringen på Svalbard er meget konkurranseutsatt. Rådet uttaler at en økning av selskaps- og kapitalbeskatningen med 80 pst. vil bidra til at det blir vanskeligere for de små bedriftene å få økonomi driften og at deres muligheter til utvikling begrenses kraftig. Rådet mener at økt selskapsskatt kan føre til at selskaper som i dag er etablert på Svalbard, kan velge å flytte sin virksomhet til fastlands-Norge og dermed være nærmere primærmarkedet både når det gjelder kundegrunnlag og arbeidskraft. Flere aktører kan velge å operere på Svalbard kun i høysesongen. Det vil da bli færre stabile helårsoperatører på Svalbard som retter seg etter de strenge retningslinjene for drift, sikkerhet og miljøhensyn som den lokale næringen selv har lagt, men som ikke eksterne aktører må forholde seg til.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler at arbeidsgruppens forslag til økt skattesats for alminnelig inntekt «vil innebære en dramatisk skatteskjerpelse. NHO har forståelse for en del av de argumentene som anføres for en mindre avvikende beskatning på Svalbard etter som utviklingen i retning av en mer og mer åpen økonomi også gjelder der. Vi vil imidlertid fraråde en økning på hele 80% på ett år. Dersom skattesatsen skal heves, må det i hvert fall skje gradvis over tid.»

Både NHO og Svalbard reiselivsråd viser til at arbeidsgruppen referer tall fra KPMGs Corporate tax Survey 2006, som illustrerer at selskapsskattesatsene går ned internasjonalt. Begge disse høringsinstansene uttaler at det ikke vil være gunstig for næringsutviklingen på Svalbard med en satsøk-

ning på 80 pst. sett opp mot OECD-landenes klare nedadgående tendens.

Svalbard likningskontor påpeker at arbeidsgruppens forslag kan gjøre det attraktivt å klassifisere kapitalavkastning som næringsinntekt. Kapitalinntekt vil skattlegges med 18 pst, mens virksomhetsinntekt under 12 G vil bli skattlagt med 15,8 pst. Sistnevnte inntekt vil også gi grunnlag for å beregne pensjonspoeng.

Universitetscenteret på Svalbard (UNIS) går i mot forslaget til økning i skattesatsen på alminnelig inntekt.

17.8.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurdering av at det er behov for samordning av forskjellige skattesatser på Svalbard og en viss samordning av skattenivået på Svalbard og på fastlandet. Harmonisering av forskjellige skattesatser på Svalbard er en forutsetning for å kunne oppheve delingsmodellen. Og i en stadig mer åpen økonomi vil det ikke være hensiktsmessig å vurdere satsnivået i selskaps- og kapitalbeskatningen løst fra nivået i andre beskatningsområder. Da dagens kapitalskattesats på 10 pst. ble fastsatt var Svalbard et mer lukket samfunn enn i dag, og det var generelt færre økonomiske transaksjoner over landegrensene. Departementet deler arbeidsgruppens oppfatning om at den generelle skattesatsen på 10 pst. ikke er tidsmessig, og at det er rom for en viss økning av skattesatsen.

Departementet deler også arbeidsgruppens oppfatning om at det vil være hensiktsmessig og målrettet å rette det lave satsnivået inn mot avkastning av arbeid og virksomhet som er utøvet under opphold på Svalbard. Samtidig må det som både arbeidsgruppen og høringsinstansene påpeker, legges vekt på at skattenivået i selskaps- og kapitalbeskatningen fastsettes slik at rammebetingelsene for investeringer og virksomhet på Svalbard ikke svekkes i vesentlig grad.

På denne bakgrunn, og ut i fra de systemmessige sammenhengene som påpekes nedenfor, foreslår departementet en lavere skattesats enn arbeidsgruppen. Departementet legger opp til at den generelle skattesatsen på alminnelig inntekt skal være 16 pst.

Enkelte av høringsinstansene påpeker at arbeidsgruppens foreslåtte satsøkning er på 80 pst., og at dette er en uakseptabel økning. Departementet vil i denne sammenheng påpeke at også en økning til 16 pst. er betydelig *relativt* sett, men at økningen må ses i sammenheng med den svært lave

og utidsmessige satsen som er dagens utgangspunkt. En hensiktsmessig justering av en så lav sats må nødvendigvis bli av en viss størrelsesorden. En skattesats på 16 pst. vil fortsatt være lav i internasjonal sammenheng.

Bruken av en skattesats på 16 pst. innebærer at beskatningen av virksomhetsinntekt under 12 G og kapitalinntekt blir bedre harmonisert enn med arbeidsgruppens forslag (satsen for virksomhetsinntekt skal være 15,8 pst. inkludert trygdeavgift). Som Svalbard likningskontor påpeker, er det ønskelig med en harmonisering av skattesatsene på dette punkt, for å redusere lønnsomheten av å klassifisere kapitalinntekt som virksomhetsinntekt. I andre sammenhenger er skattesatsene i svalbardsystemet godt harmonisert med arbeidsgruppens forslag, og det vil de fortsatt være med en skattesats på 16 pst.

Etter departementets vurdering representerer en skattesats på 16 pst. for alminnelig inntekt et minimumsnivå. En lavere skattesats enn 16 pst. vil gi en rekke uheldige utslag:

- En lavere skattesats enn 16 pst. vil innebære at skattesatsene på henholdsvis kapitalinntekt og virksomhets- og lønnsinntekt under 12 G blir mindre harmonisert (totalsatsen på sistnevnte inntekter er 15,8 pst. inkludert trygdeavgift). I departementets forslag er en harmonisering av forskjellige skattesatser et sentralt element. Slik harmonisering begrenser skatteplanlegging og forenkler gjennomføringen av beskatningen.
- Etter departementets vurdering er det sterkt ønskelig at beskatningen av eierinntekter på Svalbard ikke blir lavere enn 28 pst. På fastlandet vil skattesatsen på eierinntekter variere mellom 28 pst. og 48,16 pst, avhengig av skjermingsfradrag. For å unngå et press i retning av eierinntekter søkes tilordnet svalbardsystemet, bør den totale beskatningen av eierinntekter på Svalbard ikke være lavere enn den mulige minimumsbeskatningen på fastlandet (28 pst.). En lavere sats vil eksempelvis kunne gjøre det svært lønnsomt å bosette seg på Svalbard en kortere periode, og realisere store aksjegevinster der. Med en skattesats på 16 pst. blir den totale beskatningen av eierinntekter $16 + (1 - 0,16)16 = 29,44$ pst. Med en skattesats på 15 pst. blir den totale eierbeskatningen lavere enn 28 pst., dvs. 27,75 pst.
- Med en skattesats på 16 pst. på Svalbard begrenses behovet for utflyttingsskatt på latente aksjegevinster ved flytting fra fastlandet til Svalbard. Departementet finner det ikke påkrevd med utflyttingsskatt med en skattesats på 16 pst. Med en lavere skattesats enn 16 pst., vil be-

hovet for slik utflyttingsskatt øke i vesentlig grad, som følge av at eierbeskatningen på Svalbard da i alle tilfeller vil være lavere enn lavest mulige eierbeskatning på fastlandet. En utflyttingsskatt vil bidra til å komplisere flytting fra fastlandsnorge til Svalbard, og er slik sett ikke ønskelig.

- For å sikre stabilitet i svalbardskattesystemet fremover, er det viktig å legge opp til robuste løsninger som tar hensyn til de faktiske rammebetingelsene. I en stadig mer åpen internasjonal økonomi kan det med stor grad av sikkerhet forventes sterkt press i retning av uriktig tilordning av inntekter til områder med svært lavt skattenivå. En skattesats på 16 pst. er svært gunstig i internasjonal sammenheng, men hensyntar samtidig internasjonale rammebetingelser.

Enkelte av høringsinstansene antyder at arbeidsgruppens forslag vil vanskeliggjøre kapitaloppbygging i selskapet, fordi lønnskattesatsen opp til 12 G er vesentlig lavere enn eierbeskatningen. Slik sett gir systemet et incitament til lønnsuttak, fremfor kapitaloppbygging i selskapet. Departementet slutter seg ikke til en slik vurdering av mulighetene for kapitaloppbygging. Departementet viser til at i selskaper hvor aktive eiere ønsker et moderat uttak til privat bruk, og hvor det ligger til rette for større lønnsutbetalinger, kan eierne hver for seg ta ut lønn med lav sats opp til grensen på 12 G, og benytte deler av dette lønnsuttaket som kapitalinnskudd i virksomheten. Kapitalinnskuddet vil senere kunne tas ut av selskapet uten at det utløser noen form for beskatning. Slik sett legges det opp til løpende beskatning med lav lønnsats også hvor eierne ønsker å bygge opp kapitalen i selskapet.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet en skattesats for alminnelig inntekt på 16 pst.

Som følge av at departementet foreslår en lavere skattesats på alminnelig inntekt enn det arbeidsgruppen gjør, legges det opp til en lavere økning av bunnfradraget i slik inntekt enn etter arbeidsgruppens forslag. Arbeidsgruppen foreslo et bunnfradrag i alminnelig inntekt på 25 000 kroner. Departementet foreslår i stedet at bunnfradraget i alminnelig inntekt skal dobles, fra 10 000 kroner til 20 000 kroner.

17.9 Avgifter til folketrygden

17.9.1 Trygdeavgift

17.9.1.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Arbeidsgruppen viser til at de endringene som foreslås i lønnstrekordningen og med hensyn til skattlegging av selvstendig næringsdrivende, ikke nødvendigvis endringer i måten trygdeavgiften fastsettes og betales inn. For arbeidstakere foreslår gruppen at trygdeavgiften fortsatt skal inngå i lønnstrekordningen. For inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet skal trygdeavgiften fortsatt fastsettes ved ligningsbehandlingen.

Arbeidsgruppen mener at det er naturlig at trygdeavgiftssatsene tar utgangspunkt i de satsene som gjelder på fastlandet. Arbeidsgruppen mener at trygdeavgiftssatsen på pensjoner mv. fortsatt bør være samme lave sats som på fastlandet (3 pst.), og på lønn mv. samme mellomomsats som på fastlandet (7,8 pst.).

Arbeidsgruppen har imidlertid funnet at det er flere hensyn som taler for å endre trygdeavgiftssatsen for næringsdrivende på Svalbard. Arbeidsgruppen viser til at det i praksis ikke svares arbeidsgiveravgift på Svalbard (0-sats), og at dette bør videreføres. Fraværet av arbeidsgiveravgift innebærer at den totale avgiftsbelastningen for næringsdrivende etter gjeldende system blir høyere enn for ansatte, også når arbeidsgiver og den ansatte ses under ett. Arbeidsgruppen viser til at næringsdrivende har vesentlig svakere rettigheter etter folketrygdloven enn ansatte. Arbeidsgruppen mener at de svakere rettighetene som næringsdrivende har etter folketrygdloven, tilsier at de ikke bør ha høyere trygdeavgift enn lønsmottakere.

Arbeidsgruppen viser til at det samme resonnetet om forholdet mellom rettigheter og avgiftsnivå kan anføres i de regioner på fastlandet som er fritatt for arbeidsgiveravgift, når disse betraktes isolert. Arbeidsgruppen viser til at dette spørsmålet stiller seg annerledes på Svalbard. Særegent for Svalbard er at det faktisk sett ikke svares arbeidsgiveravgift i *noen del* av beskatningsområdet. På fastlandet er derimot situasjonen at det gjelder generell avgiftsplikt, men med nivåmessig geografisk differensiering fra 0-sats til maksimalsatsen på 14,1 pst. I motsetning til hva som er situasjonen på Svalbard, vil den samlede avgiftsbelastningen på arbeidstakere være vesentlig høyere for ansatte enn for næringsdrivende på det norske fastlandet, når dette beskatningsområdet ses under ett.

Arbeidsgruppen viser også til at bruk av samme trygdeavgiftssats for lønnstakere og næringsdrivende på Svalbard vil bidra til en ytterligere harmo-

nisering av satsstrukturen for ulike typer inntekt. En slik harmonisering er en forutsetning for at skattesystemet skal fungere godt og ikke legge til rette for tilpasningsmuligheter. At bruk av mellom-sats i trygdeavgiften for næringsdrivende entydig bidrar til harmonisering av satsstrukturen i *hele* beskatningsområdet, er også et hensyn som gjør at spørsmålet kommer i en annen stilling på Svalbard enn på fastlandet.

På denne bakgrunn foreslår arbeidsgruppen at det av næringsinntekt og annen inntekt som det i dag skal svares høy trygdeavgiftssats av, i stedet skal svares avgift med mellom-sats.

Arbeidsgruppen foreslår en egen bestemmelse om beregning av trygdeavgift med mellom-sats for selvstendig næringsdrivende i folketrygdloven § 23–3 nest siste ledd.

17.9.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre og *Store Norske Spitsbergen Kulkompani* uttaler at de slutter seg til arbeidsgruppens forslag vedrørende trygdeavgift. Ingen av høringsinstansene går i mot arbeidsgruppens anbefalinger på dette punktet.

17.9.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og anbefalinger vedrørende trygdeavgift.

17.9.2 Arbeidsgiveravgift

17.9.2.1 Vurderinger og forslag i høringsutkastet

Etter arbeidsgruppens vurdering er det naturlig at det ikke skrives ut mer arbeidsgiveravgift på Svalbard enn det skrives ut i de sonene som har lavest sats på det norske fastlandet. Arbeidsgruppen foreslår derfor at det fortsatt skal være nullsats for arbeidsgiveravgift på Svalbard.

17.9.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Norsk Polarinstittutt og *Store Norske Spitsbergen Kulkompani* uttaler at de slutter seg til arbeidsgruppens forslag vedrørende nullsats for arbeidsgiveravgift på Svalbard. *Norsk Polarinstittutt* mener at dette også bør gjelde norske biland i Antarktis.

Ingen av høringsinstansene går i mot arbeidsgruppens anbefalinger med hensyn til nullsats for arbeidsgiveravgift på Svalbard.

17.9.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og anbefalinger vedrørende arbeidsgiveravgift på Svalbard.

17.10 Administrative og økonomiske virkninger

17.10.1 Administrative konsekvenser

Det fremgår av fremstillingen foran at innføring av et to-satssystem i lønnstrekordningen innebærer en viss komplisering av lønnsbeskatningen for personer med samlet lønnsinntekt mv. over 12 G. Dette gjelder imidlertid forholdsvis få skattytere på Svalbard. For de fleste av disse er det ikke grunn til å forvente at ligningsarbeidet skal bli vesentlig mer komplisert enn i dag. Innføring av et to-satssystem i lønnsbeskatningen kan også innebære behov for nye rutiner i enkelte andre sammenhenger.

Samtidig legges det opp til en viss forenkling av ligningen av selvstendig næringsdrivende, ved at disse ikke lenger skal beregne personinntekt. De reglene som foreslås om avgrensning mellom privat- og næringsrenter innebærer imidlertid at deler av regelverket om skjerming fortsatt vil gjelde på Svalbard, og det kan derfor ikke forventes større forenklingsgevinster i denne sammenheng.

Den godt harmoniserte satsstrukturen som foreslås, reduserer lønnsomheten av skatteplanlegging. Også dette er et moment som kan bidra til å lette gjennomføring av ligningsarbeidet på Svalbard, og redusere ressursbehovet. Ut i fra de gjeldende forholdene på Svalbard er det imidlertid ikke grunn til at denne effekten vil gi vesentlige utslag pr. i dag.

I sum er det ikke grunn til å anta at forslagene som fremmes vil gi noen betydelig økning i det administrative ressursbehovet.

17.10.2 Provenymessige virkninger

Forslagene til endringer i svalbardskatten anslås samlet å gi en skattelette på om lag 3 millioner kroner påløpt og 14 millioner kroner bokført i 2008.

18 Statsministerboligen

18.1 Innledning

I St.meld.nr. 22 (2003–2004) fremmet Regjeringen Bondevik II forslag om å etablere et representasjonsanlegg for regjeringen med statsministerbolig i tilknytning til den nåværende representasjonsboligen i Parkveien 45 i Oslo. Familie-, kultur- og administrasjonskomiteens flertall støttet forslaget, jf. Innst. S. nr. 153 (2003–2004). Boligen forventes ferdigstilt i 2008. Komiteen uttalte enstemmig at:

«Komiteen vil understreke at den legger til grunn at statsministeren skal benytte statsministerboligen (...) Med bakgrunn i statsministerboligens særstilling med hensyn til bruk og sikkerhet, mener komiteen derfor at departementet bør vurdere behovet for å foreta særlige tilpasninger i skattereglene for statsministerboligens vedkommende.»

Det er forutsatt at statsministeren ikke skal betale husleie for den private bruk. Gjeldende regler om fordelsbeskatning av fri tjenestebolig vil gjøre det privatøkonomisk vanskelig for en statsminister å skulle ta den nye statsministerboligen i bruk. Etter departementets oppfatning er det derfor behov for å foreta enkelte tilpasninger i skatteloven slik at boligen kan tas i bruk i tråd med Stortingets intensjoner.

18.2 Gjeldende rett

Hovedregelen er at fri bolig fra arbeidsgiver er skattepliktig som arbeidsinntekt, og fordelen skal verdsettes til markedsverdi. Ved fastsettelsen skal representasjonslokaler og investeringer i sikkerhetsutstyr holdes utenfor. Likevel kan skattebelastningen bli meget høy. Det finnes i ligningspraksis en viss adgang til å foreta en lempeligere verdsettelse dersom bruken er en forutsetning for arbeidsforholdet, men departementet mener at denne lempingsmekanismen ikke er egnet i dette tilfellet.

Unntak fra fordelsbeskatningen gjelder når det er en pendlerbolig som holdes av arbeidsgiveren. Situasjonen er da at den ansatte har sin egen privatbolig (hjemmet), og pendler ukentlig e.l. mellom

hjemmet og boligen ved arbeidsstedet. Etter skatteloven § 3–1 syvende ledd kan medlemmer av regjeringen beholde pendlerstatusen selv om familien flytter inn i bolig på arbeidsstedet. Forutsetningen er at personen fortsatt disponerer en bolig til privat bruk under opphold i den opprinnelige bostedskommunen. Etter departementets oppfatning er imidlertid dette ikke en tilstrekkelig mekanisme for å sikre at statsministerboligen kan tas i bruk.

Det vil derfor være behov for en særskilt lempingsmekanisme for å sikre at statsministerboligen kan tas i bruk.

18.3 Departementets vurderinger og forslag

Tjenstlige og sikkerhetsmessige hensyn har vært dominerende for planleggingen og realiseringen av statsministerboligen. Det private boligbehovet til statsministeren er, sammenlignet med andre typiske tjenestebolig-tilfeller, av underordnet betydning i dette bygningsprosjekt. Etter departementets oppfatning tilsier dette at statsministeren ikke bør påføres noen økonomiske byrder ved å ta statsministerboligen i bruk. Et skattefritak bør imidlertid gjøres avhengig av at statsministeren med sin husstand disponerer egen privatbolig i tillegg. En slik løsning er valgt i Sverige, og er tilnærmet lik den som gjelder for pendlende stortingsrepresentanter og politikere i departementene. En statsminister med sin husstand vil da normalt ikke ha privatøkonomisk nytte av å ta i bruk statsministerboligen, slik at skattlegging kan frafalles.

I de tilfeller hvor statsministeren med sin husstand ikke disponerer egen privatbolig i tillegg, bør det være en viss beskatning av fordelen av fri tjenestebolig. Etter departementets vurdering bør den skattepliktige fordelen i disse tilfellene fastsettes sjablonmessig. Det er ikke tatt endelig stilling til hvilket nivå denne bør ligge på, men det må ved fastsettelsen tas hensyn til at statsministeren ikke har hatt noen valgmuligheter med hensyn til boligens størrelse og prisklasse. Formodentlig bør sjablonen tilsvare moderate boligkostnader i Oslo for en voksen person med eventuell kjernefamilie. I lempende retning bør det også legges vekt på at bo-

ligen forventes tatt i bruk, og at forholdet slik sett har likhetstrekk med de tilfeller som faller inn under ligningspraksis om «påtvunget bruk». Departementet antar at det er mest hensiktsmessig at Skattedirektoratet fastsetter sjablonen dersom det skulle bli nødvendig.

En sjablonmessig fastsettelse av skatteplikt vil også være aktuelt der statsministeren med sin husstand disponerer egen privatbolig i tillegg og leier ut denne i et omfang som utløser skatteplikt etter skatteloven § 7-2.

Det vises til forslag til ny bokstav n i skatteloven § 5-15 første ledd.

18.4 Ikrafttredelse

Regjeringen foreslår at endringen trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2008.

19 Endringer i reglene om avskrivning av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde mv.

19.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene om fastsetting av inntaksverdi og avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Driftsmidler tilhørende skattytere som er hjemmehørende i EØS-land foreslås ikke lenger omfattet av reglene i skatteloven § 14–60 til § 14–62 og § 14–65 om inntaksverdi basert på hypotetiske lineære avskrivninger i årene før inntak, og om forholdmessige lineære avskrivninger etter inntak. Videre foreslås at driftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land, heller ikke skal omfattes av reglene i skatteloven § 14–64 om inntektsoppgjør ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde.

Forslaget innebærer at det for driftsmidler tilhørende skattytere som nevnt, som etter sin art omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48 (saldodriftsmidler) og som tas inn i norsk beskatningsområde, skal beregnes en inntaksverdi basert på anskaffelseskost, antall år driftsmidlet har vært i skattyterens eie og maksimale saldoavskrivninger etter norske regler for disse årene. For saldodriftsmidler som nevnt, som midlertidig befinner seg innenfor norsk beskatningsområde skal det etter forslaget gis forholdmessige saldoavskrivninger.

Det foreslås ingen endringer i reglene om skattemessig behandling av driftsmidler som ikke etter sin art omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48.

19.2 Gjeldende rett

19.2.1 Skatteloven §§ 14–60 til 14–66

I skatteloven §§ 14–60 til 14–66 er det gitt bestemmelser om skattemessig behandling av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Det er gitt regler blant annet om fastsetting av inntaksverdi for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde, om lineære avskrivninger etter særlige satser for driftsmidler som befinner seg innenfor norsk beskatningsområde for et begrenset tidsrom, og om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk

beskatningsområde av driftsmiddel som har vært saldoavskrevet.

Med driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde menes driftsmidler som etter anskaffelsen får en slik tilknytning til norsk beskatningsområde at rett til fradrag for avskrivninger oppstår, jf. skatteloven § 14–60 annet ledd. Med driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde menes driftsmidler som mister tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at rett til fradrag for avskrivninger opphører, jf. skatteloven § 14–60 tredje ledd. Det er en forutsetning at eierforholdene ikke endres ved flyttingen inn i eller ut av norsk beskatningsområde. Begrepet «norsk beskatningsområde» karakteriserer mer generelt en tilstand der et sett grunnleggende vilkår for at et skattegrunnlag skal være gjenstand for inntektsbeskatning i Norge (eller at kostnader skal være fradragsberettiget i Norge), er oppfylt. Det tenkes her på vilkår som følger av to sett med regler: For det første tenkes det på norske interne regler om hvem som har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge (jf. skatteloven §§ 2–1 til 2–3 og petroleumsskatteloven § 2), og om skatteplikt for norske deltakere i norsk kontrollerte selskaper og innretninger i lavskatteland (jf. skatteloven §§ 2–4 og 10–60 flg.). For det andre tenkes det på Norges beskatningsrett i henhold til skatteavtaler med andre land.

Reglene om lineære avskrivninger mv. for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde ble lovfestet med virkning fra og med inntektsåret 1992 ved lov 24. januar 1992 nr. 8, jf. skatteloven av 1911 § 44 B-1 flg. Også tidligere ble imidlertid lignende regler praktisert, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) punkt 5.3.5.1. Ved lov 8. januar 1993 nr. 12 ble det tilføyd en bestemmelse om andel i deltakerlignet selskap som tas inn i eller flyttes ut av norsk beskatningsområde, jf. Ot.prp. nr. 17 (1992–1993) punkt 6.4.

I praksis er bestemmelsene om lineære avskrivninger mv. etter skatteloven § 14–60 flg. særlig aktuelle for flyttbare innretninger som tas inn til fast driftssted på sokkelen, det vil si for oljeserviceselskaper mv. som opererer rigger og andre fartøyer på norsk sokkel. Reglene gjelder ikke for driftsmiddel som er knyttet til utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 første

ledd bokstav b, jf. skatteloven § 14–60 første ledd annet punktum.

Ved inntak av driftsmiddel til norsk beskatningsområde fastsettes en inntaksverdi, ved at eierens kostpris reduseres med beregnede avskrivninger frem til inntakstidspunktet. De beregnede avskrivningene fastsettes lineært, det vil si med en fast årlig prosentandel av kostprisen, jf. skatteloven §§ 14–61 og 14–62. Procentsatsene for lineære avskrivninger av ulike typer driftsmidler er fastsatt i § 14–62–2 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN (forskrift 1)). Der driftsmidlet tidligere har vært avskrevet i norsk beskatningsområde, medregnes de faktiske avskrivningene for dette tidsrommet.

Etter inntaket i norsk beskatningsområde beregnes fradrag for avskrivninger etter samme lineære metode for den periode driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14–62 annet ledd. For driftsmiddel som er innenfor norsk beskatningsområde i en del av et inntektsår beregnes avskrivningen forholdsmessig.

I skatteloven § 14–63 er det gitt bestemmelser om overgang til saldoavskrivninger for driftsmiddel som er tatt inn i norsk beskatningsområde. Fra og med det fjerde hele inntektsåret etter inntak skal driftsmidlet saldoavskrives. Dersom skattyteren på forhånd sannsynliggjør at driftsmidlet vil forbli innenfor norsk beskatningsområde ut over det fjerde hele inntektsåret etter inntaket, skal driftsmidlet likevel saldoavskrives fra og med det inntektsår slik sannsynliggjøring foreligger for.

Skatteloven § 14–64 gir regler om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde av driftsmidler som har vært saldoavskrevet. Reglene innebærer at en positiv differanse mellom foretatte saldoavskrivninger og beregnede lineære avskrivninger skal tilbakeføres når driftsmidler tas ut av beskatningsområdet innen 4 år (8 år for skip, fartøyer, rigger mv.) etter at driftsmidlene ble påbegynt avskrevet etter saldoreglene. Formålet med disse reglene er å hindre at skattyter får endelig fradrag for meravskrivninger (for høye avskrivninger sett i forhold til faktisk verdifall) i tilfeller der driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde forholdsvis kort tid etter at avskrivningene er påbegynt. For driftsmidler som befinner seg permanent innenfor norsk beskatningsområde, vil høye avskrivninger i begynnelsen av perioden utlignes ved lavere avskrivninger i senere år, eventuelt ved realisasjon. Denne effekten gjør seg i utgangspunktet ikke gjeldende for driftsmidler som tas ut av beskatningsområdet.

Reglene om inntaksverdi, lineære avskrivninger

og overgang til saldoavskrivninger får anvendelse også når en deltaker i et deltakerlignet selskap tar sin andel inn i norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14–65 første ledd. Når en deltaker tar sin andel ut av norsk beskatningsområde, skal det foretas et oppgjør for dennes forholdsmessige del av driftsmidlene, jf. skatteloven § 14–65 annet ledd.

Bestemmelsene om lineære avskrivninger for driftsmiddel som har midlertidig tilknytning til norsk beskatningsområde i skatteloven § 14–62, bestemmelsene om overgang til saldoavskrivninger i skatteloven § 14–63 og bestemmelsene om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde i skatteloven § 14–64 gjelder bare for såkalte saldodriftsmidler, det vil si driftsmidler som etter sin art omfattes av saldoavskrivningsreglene i skatteloven §§ 14–40 til 14–48, jf. skatteloven § 14–60 fjerde ledd. For immaterielle driftsmidler som ikke er ervervet forretningsverdi gjelder de nevnte lovbestemmelsene ikke, men bestemmelsene om inntaksverdi i skatteloven § 14–61 gjelder også for slike driftsmidler. For øvrig gjelder skattelovens alminnelige bestemmelser for immaterielle driftsmidler som ikke er ervervet forretningsverdi. Årlige avskrivninger for slike driftsmidler vil uansett foretas etter en lineær metode, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 148.

Et flertall av Norges skatteavtaler gir anvisning på en kreditmetode for forebygging av dobbeltbeskatning. Dette innebærer blant annet at skattytere hjemmehørende i Norge normalt er skattepliktige for inntekt opptjent gjennom et fast driftssted i utlandet, men at det skal gis fradrag for skatt som er betalt på samme inntekt i utlandet. Tilsvarende har ikke-hjemmehørende skattytere normalt skatteplikt til sitt hjemland for inntekter opptjent gjennom fast driftssted i Norge, men slik at det skal gis fradrag for skatt som er betalt på samme inntekt i Norge. I noen skatteavtaler er det likevel fastsatt at inntekt opptjent gjennom et fast driftssted i utlandet skal være unntatt fra beskatning i skattyterens hjemland (unntaksmetoden).

Det ovennevnte innebærer at begge regelsettene for avskrivning av driftsmidler som er nevnt ovenfor (lineære avskrivninger og saldoavskrivninger) kan komme til anvendelse for både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattytere. Lineære avskrivninger er likevel mest praktisk for ikke-hjemmehørende skattytere. Dette fordi et driftsmiddel som tilhører en hjemmehørende skattyter bare kan miste sin tilknytning til norsk beskatningsområde i tilfeller der driftsmidlet flyttes til et land der skatteavtalen med landet gir anvisning på unntaksmetoden for inntekter opptjent gjennom et fast driftssted.

19.2.2 Saldoavskrivninger etter skatteloven § 14–40 til 14–48

Saldoavskrivninger etter skatteloven §§ 14–40 til 14–48 innebærer at årets avskrivning for driftsmidler settes til en viss prosent av et saldogrunnlag. Saldogrunnlaget utgjøres av driftsmidlenes kostpris, redusert med tidligere års saldoavskrivninger. Avskrivningsprofilen blir dermed synkende gjennom avskrivningsperioden. Dette i motsetning til profilen ved lineære avskrivninger etter skatteloven § 14–62, der avskrivningene er konstante frem til det inntektsår da driftsmidlets kostpris er avskrevet fullt ut.

I forbindelse med statsbudsjettene for 2000 og 2001 ble det gjennomført satsreduksjoner i enkelte av saldogruppene i forhold de satser som gjaldt ved innføring av de særskilte reglene om lineære avskrivninger i 1992. Blant annet ble avskrivningssatsen for saldogruppe e (skip fartøyer, rigger mv.) endret fra 20 prosent til 14 prosent med virkning fra og med inntektsåret 2001. Etter forslag i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) ble det vedtatt økt avskrivningssats for enkelte saldogrupper fra inntektsåret 2002.

Tabellen nedenfor viser saldossatsene ved innføring av de særlige reglene om lineære avskrivninger i 1992 og saldossatsene slik de har foreligget siden 2002 (i prosent):

	1992	2002
a Kontormaskiner o.l.	30	30
b Ervervet forretningsverdi	30	20
c Vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.	25	20
d Personbiler, maskiner, inventar mv.	20	15
e Skip, fartøyer, rigger mv.	20	14
f Fly, helikopter	12	12
g Bygg og anlegg, hoteller, elektroteknisk utrustning i kraftforetak mv.	5 (1) ¹	5
h Forretningsbygg	2(4) ²	4(8) ³

¹ Bygg med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen, kan avskrives med høyere sats.

² Forretningsbygg i distriktene kan avskrives med høyere sats. Dette gjelder når bygget ligger i kommune eller del av kommune som pr. 31. desember i inntektsåret omfattes av det geografiske virkeområdet for distriktpolitiske virkemidler som forvaltes av Statens nærings- og distriktsutviklingsfond og av fylkeskommunene.

³ Bygg med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på under 20 år fra oppføringen, kan avskrives med høyere sats.

I forbindelse med gjennomgangen av saldossatsene i Ot.prp. nr. 1 (2001 – 2002) kapittel 3 ble det uttalt følgende om driftsmidler i saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.):

«En avskrivningssats på 14 prosent for denne gruppen er i samsvar med forslaget i Ot.prp. nr. 35 (1990–91), selv om empiriske undersøkelser gir grunnlag for å hevde at det faktiske verdifallet er godt under 10 prosent. Den høyere avskrivningssatsen ble begrunnet med utgangspunkt i skipsfartens internasjonale karakter. Norge har siden innført særlige skatteregler for skip i utenriksfart, slik at dette argumentet for å opprettholde en høy sats dermed er blitt svake. Likevel er det fortsatt mange skip som ikke går inn under disse særreglene, og som derfor avskrives etter vanlig sats. Departementet har derfor kommet til at avskrivningssatsen kan opprettholdes på 14 prosent.»

I Skaugeutvalgets utredning (NOU 2003: 9) ble skattemessige avskrivninger av driftsmidler omtalt blant annet slik:

«Etter utvalgets oppfatning reflekterer dagens avskrivningssatser i stor grad driftsmidlenes økonomisk verdifall. Ut fra de analysene som presenteres i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002), er det driftsmidler i saldogruppe d og e hvor gjeldende avskrivningssatser fraviker mest fra anslått økonomisk verdifall. [...]

Avskrivningssatsen for skip, fartøy og rigg i saldogruppe e er i dag 14 pst. De empiriske undersøkelsene gir grunnlag for å hevde at det faktiske verdifallet er under 10 pst.

Utvalget kjenner ikke til nyere studier av driftsmidlers verdifall enn de som omtales i proposisjonen, og legger til grunn at dette er de beste tilgjengelige anslagene. Det er imidlertid betydelig usikkerhet knyttet til faktisk økonomisk verdifall. Samtidig er det uheldig med stadige endringer i avskrivningssatsene. Utvalget har på denne bakgrunn valgt å ikke foreslå endringer i avskrivningssatsene. Utvalget mener like fullt at prinsippet fortsatt bør være at avskrivningssatsene i størst mulig grad skal gjenspeile faktisk økonomisk verdifall.»

Som i tidligere år er det i St.meld. nr. 1 (2007–2008) Nasjonalbudsjettet 2008 anslått en skatteuttgift knyttet til høy avskrivningssats for skip og fartøyer samt maskiner mv., jf. meldingens kapittel 4.

19.3 Departementets vurderinger og forslag

19.3.1 Generelt

I forarbeidene til de særlige avskrivningsreglene i skatteloven §§ 14–60 flg. er det gjort rede for hvorfor en valgte å lovfeste lineære avskrivninger for driftsmidler som har midlertidig tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 54 flg. Det sies blant annet at inndelingen i saldoavskrivningsgrupper har et sjablonmessig preg, og at reglene for enkelte typer driftsmidler innenfor de ulike saldogruppene kan gi avskrivninger tidlig i avskrivningsperioden som er høye sett i forhold til det reelle verditap. Valget av lineære avskrivninger framfor saldoavskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde ble begrunnet særlig med at høye saldoavskrivninger tidlig i perioden for slike driftsmidler ikke tas igjen ved lavere avskrivninger senere i perioden eller ved gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjon. (Dette i motsetning til situasjonen for driftsmidler som mer permanent tilhører norsk beskatningsområde.) Departementet mente at et lineært system med forholdsvis lave satser, fastsatt ut fra hensyn til faktisk økonomisk verdifall, ville gi de mest nøytrale utslag for driftsmidler som befinner seg i norsk beskatningsområde innenfor et begrenset tidsrom. Departementet antok videre at det med et slikt system ikke ville være behov for et fullstendig gevinstoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde, basert på omsetningsverdi på uttakstidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 59–60.

Reglene i skatteloven §§ 14–60 flg. bygger blant annet på en forutsetning om at saldoavskrivninger etter reglene i skatteloven ikke samsvarer med det faktiske økonomiske verdifall og at dette, særlig tidlig i avskrivningsperioden, gir utslag som ikke er nøytrale. Avskrivninger i samsvar med faktisk økonomisk depresiering gir nøytralitet i beskatningen, reduserer motivene til skattetilpasning, og er en forutsetning for et samfunnsøkonomisk sett riktig investeringsnivå.

Etter at reglene ble vedtatt i 1992 er det skjedd en utvikling av saldoavskrivningssatsene i retning av å tilpasse dem ovennevnte siktemål, jf. avsnitt 19.2.2. Blant annet er avskrivningssatsen for skip,

fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) som ved skatereformen i 1992 ble redusert fra 30 til 20 prosent, redusert ytterligere til 14 prosent. Nyere empiriske studier viser at de gjeldende reglene om saldoavskrivninger i skatteloven § 14–40 til 14–48 gir skattemessige avskrivninger som i stor grad samsvarer med faktisk økonomisk verdifall for mange typer av driftsmidler.

Ovennevnte utvikling av saldoavskrivningssatsene i skatteloven og det grunnleggende synspunkt om at saldoavskrivninger i stor grad samsvarer med faktisk økonomisk verdifall, har etter departementets oppfatning svekket begrunnelsen for å opprettholde reglene om lineære avskrivninger i skatteloven §§ 14–60 flg. I dag ligger det således bedre til rette for en utvikling i retning av å endre avskrivningsreglene for driftsmidler som flyttes inn og ut av norsk beskatningsområde slik at de i størst mulig grad vil tilsvare avskrivningsreglene for driftsmidler som på mer permanent basis tilhører norsk beskatningsområde. Dette gjelder i den utstrekning saldoavskrivninger etter skatteloven §§ 14–40 til 14–48 i stor grad kan antas å samsvar med det økonomiske verdifall for de ulike og aktuelle typer driftsmidler.

Som det framgår av avsnitt 19.2.2, er det for enkelte grupper driftsmidler antatt at den fastsatte satsen for saldoavskrivninger er for høy, sett i forhold til gjennomsnittlig faktisk verdifall. Etter departementets oppfatning er det derfor ikke grunnlag for noen generell opphevelse av reglene om lineære avskrivninger i skatteloven §§ 14–60 til 14–66.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i brev av 28. september 2006 til Norges EU-delegasjon har gitt uttrykk for at gjeldende regler om lineære avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde synes å være i strid med EØS-avtalens bestemmelser om frihet til å yte tjenester til mottakere i andre EØS-stater. Departementet har, senest ved brev av 15. november 2006, gitt uttrykk for at regler om lineære avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde ikke er i strid med EØS-avtalen. For å unngå mulig motstrid mellom gjeldende skatteregler og EØS-retten, foreslås likevel å innføre saldoavskrivninger for driftsmidler som nevnt, tilhørende skattytere som er hjemmehørende i EØS-land.

Departementet foreslår at driftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land ikke lenger skal omfattes av reglene om lineære avskrivninger i skatteloven § 14–60 til § 14–66. Driftsmidler eiet av skattytere som nevnt, som etter sin art omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48 og som tas

inn i og ut av norsk beskatningsområde, foreslås i stedet avskrevet etter saldometoden. Dette innebærer at det må utformes og innføres unntak fra gjeldende hovedregler i skatteloven §§ 14–60 til 14–66 ved anvendelse av reglene for driftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land. Disse unntak skal baseres på forutsetningen om saldoavskrivninger for driftsmidler som nevnt, jf. 19.3.2 – 19.3.5.

Det foreslås ingen endringer i reglene om skattemessig behandling av driftsmidler som ikke etter sin art omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48.

19.3.2 Beregning av inntaksverdi ved innføring av saldoavskrivninger etter inntak

Departementet foreslår at det for driftsmidler som tilhører skattyter hjemmehørende i EØS-land, som omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48 og som tas inn i norsk beskatningsområde, beregnes en saldoverdi på inntakstidspunktet, basert på anskaffelseskost, antall år driftsmidlet har vært i skattyterens eie og maksimale saldoavskrivninger etter norske regler for disse årene. Det skal med andre ord beregnes en saldoverdi som om driftsmidlet hadde vært avskrevet etter norske regler.

Ved beregningen av inntaksverdi kan det ikke brukes lavere saldoavskrivningssatser enn de maksimale avskrivningssatsene etter skatteloven § 14–43 (eller skatteloven av 1911 § 44 A). Det er saldoavskrivningssatsen for de aktuelle inntektsårene som skal benyttes. Der det er gjort påkostninger på driftsmidlene i tiden mellom anskaffelse og inntak i norsk beskatningsområde, må det ved beregning av saldoverdi ved inntak tas hensyn til dette.

Etter gjeldende regler om fastsetting av inntaksverdi for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde skal det for anskaffelsesåret beregnes avskrivninger forholdsmessig for det antall dager skattyteren har vært eier av driftsmidlet, jf. FSFIN § 14–62–4 annet punktum. Det foreslås ingen tilsvarende begrensning for inntaksverdi som fastsettes på bakgrunn av beregnede saldoavskrivninger. For inntaksåret gis det således ingen hypotetisk avskrivning. Det vil derfor være uten betydning for inntaksverdien når på året et driftsmiddel tas inn i norsk beskatningsområde. Dette innebærer en likestilling i forhold til saldodriftsmidler som permanent tilhører norsk beskatningsområde

Et par eksempler illustrerer fremgangsmåten:

Eksempel 1:

En flyttbar rigg ble anskaffet i 1999, for 1000 kroner. Driftsmidlet tas inn i norsk beskatnings-

område i 2008. Inntaksverdien beregnes ved å redusere anskaffelsesverdien med maksimale saldoavskrivninger for inntektsårene f.o.m. 1999 t.o.m. 2007, dvs. med 20 prosent av anskaffelsesverdien for inntektsåret 1999 og 14 prosent av gjenværende saldo for inntektsårene f.o.m. 2000 t.o.m. 2007 (saldoavskrivningssatsen for saldogruppe e ble redusert fra 20 prosent til 14 prosent med virkning fra og med inntektsåret 2000). Inntaksverdien blir 239 kroner, som danner grunnlag for senere avskrivninger i Norge og eventuelt for gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjon.

Eksempel 2:

En flyttbar rigg ble anskaffet i 2005 for 1000 kroner. I 2007 ble det gjort en påkostning på 500 kroner. Driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde i 2008. For å beregne inntaksverdien reduseres anskaffelsesverdien med 14 prosent av kostprisen for inntektsåret 2005 og 14 prosent av gjenværende saldo for inntektsåret 2006. For inntektsåret 2007 beregnes nytt saldogrunnlag ved å legge påkostningen til gjenværende saldo, før saldogrunnlaget reduseres med 14 prosent. Inntaksverdien blir 1066 kroner.

I tilfeller der det ved beskatning i Norge i tidligere år er gjort fradrag for faktiske saldoavskrivninger, kommer disse istedenfor beregnede avskrivninger som omtalt ovenfor. For driftsmidler som tidligere har vært avskrevet etter de særlige reglene om lineære avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, skal de faktiske lineære avskrivningene brukes ved beregning av inntaksverdi. Videre skal lineære avskrivninger som er lagt til grunn i et eventuelt tidligere gjennomført inntektsoppgjør etter skatteloven § 14–64, brukes ved senere fastsetting av inntaksverdi etter skatteloven § 14–61, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) på side 59. Disse løsninger vil følge av § 14–61 første ledd siste punktum som vil gjelde tilsvarende for driftsmidler som omfattes av forslaget.

Som etter gjeldende regler vil beregnet inntaksverdi etter ovennevnte regler, utgjøre driftsmidlets skattemessige verdi for alle formål mens driftsmidlet er tilknyttet norsk beskatningsområde. Den vil blant annet danne grunnlag for avskrivninger og for inngangsverdien ved en eventuell senere gevinstberegning.

Det vises til forslag til skatteloven § 14–60 nytt femte ledd bokstav a.

De foreslåtte reglene for fastsetting av inntaksverdi basert på saldoavskrivninger, åpner for tilpasninger blant annet ved at driftsmidler overføres mellom konsernforbundne selskaper med sikte på

oppskrivning av anskaffelsesverdien forut for inntak. Incentiver til slike tilpasninger vil foreligge særlig i tilfeller der det er forskjeller i skattenivå mellom Norge og utlandet og i tilfeller der inntekt fra virksomhet i Norge (herunder på norsk sokkel) etter intern rett eller skatteavtale ikke beskattes i skattyterens hjemland. Incentivet til tilpasninger vil forsterkes ytterligere for driftsmidler der avskrivningssatsen er høy, sett i forhold til gjennomsnittlig faktisk verdifall.

Et eksempel kan illustrere problemstillingen:

Eksempel 3:

En ny rigg tas inn for bruk på norsk sokkel. Inntaksverdien beregnes til 1,5 mrd. kroner. Saldoavskrivning på 14 prosent utgjør det første året 210 mill. kroner, dvs. 575 000 kroner per dag. Dette medvirker til at det aktuelle foretaket går med et stort underskudd de første årene (fordi avskrivninger i denne størrelsesorden, sammen med renter og driftskostnader ellers overstiger timecharterraten med et betydelig beløp). Når så avskrivningene med årene gradvis reduseres, og fremførbare underskudd er brukt opp, kan konsernet som eier riggen foreta et salg til et beslektet selskap i en periode riggen er uten tilknytning til virksomhet i Norge eller på norsk sokkel. Neste oppdrag kan så kontraheres gjennom nytt eierselskap og avskrivningene beregnes av nytt grunnlag, uten at salgsgevinsten hos opprinnelig eier kommer til beskatning i Norge.

Departementet antar at problemer med hensyn til tilpasninger vil gjøre seg gjeldende særlig for driftsmidler i form av rigger og andre fartøyer som brukes i forbindelse med petroleumsvirksomheten på sokkelen. Utfallet kan bli at blant annet oljeserviceselskaper som opererer rigger og andre fartøyer på norsk sokkel i stor grad vil kunne unngå å komme i skatteposisjon her. Dette vil innebære et tap av norsk skattefundament, og vil på sikt kunne gjøre det vanskelig for selskaper hjemmehørende i Norge å konkurrere med utenlandske selskaper på norsk sokkel.

Forarbeidene til de någjeldende reglene om lineære avskrivninger adresserte også problemet for tilfeller der det foretas proformasalg og tilbakekjøp av eiendeler før de tas inn i beskatningsområdet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 58. Det ble den gang vist til de ulovfestende reglene om skattemessig gjennomskjæring.

Departementet er i tvil om anvendelse av de alminnelige gjennomskjæringsreglene vil være tilstrekkelige til å hindre tilpasninger i alle tilfeller. På denne bakgrunn kan det være aktuelt å vurdere

særskilte regler om beregning av inntaksverdi i særlige tilfeller, for eksempel slik at der et driftsmiddel før inntak i norsk beskatningsområde er overført mellom konsernforbundne selskaper, skal inntaksverdien beregnes ut fra *konsernets* anskaffestidspunkt og anskaffelsesverdi.

Departementet foreslår imidlertid ikke særskilte tiltak som nevnt i denne forbindelse, men vil ha spørsmålene under oppsikt.

19.3.3 Beregning av avskrivninger for driftsmidler med midlertidig tilknytning til norsk beskatningsområde

Saldoavskrivninger forutsetter at driftsmidlet befinner seg innenfor norsk beskatningsområde pr. 31. desember i inntektsåret, noe som kan gi urimelige utslag der et driftsmiddel tas inn i og ut av norsk beskatningsområde i samme inntektsår. Et driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde like før årsskiftet, og ut igjen like etter årsskiftet, ville få fulle saldoavskrivninger, og dermed uforholdmessig høye avskrivninger sett i forhold til det reelle verditapet. Etter departementets oppfatning bør disse spørsmål løses ved at saldodriftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land som omfattes av forslaget, skal gis forholdmessig(e) saldoavskrivning(er) for den perioden driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde.

Satsene skal være de samme som for driftsmidler som er permanent tilknyttet norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14–43. Det kan velges en lavere sats enn maksimalsatsene etter § 14–43. Som beregnede saldoavskrivninger ved fastsetting av inntaksverdi må imidlertid maksimalsatsene brukes, jf. avsnitt 19.3.2.

Eksempel 4:

Et driftsmiddel i maskingruppen (maksimal avskrivningssats er 15 prosent) tas inn i norsk beskatningsområde, og ut igjen samme inntektsår, etter 30 dager. Saldoverdi ved inntak beregnes til 10 000 000 kroner. Årets maksimale avskrivning blir $30/365 \cdot 15\% \cdot 10\,000\,000$ kroner, dvs. 123 288 kroner.

Etter gjeldende saldoavskrivningsregler beregnes avskrivningsgrunnlaget pr. 31. desember i inntektsåret. Dette medfører at det bare gis saldoavskrivninger for driftsmidler som eies av skattyter 31. desember i inntektsåret. For driftsmidler som avskrives etter de særlige bestemmelsene om lineære avskrivninger i skatteloven § 14–62, er det etter gjeldende regler uten betydning om et driftsmiddel

er i skattyterens eie pr. 31. desember. Det foreslås ikke endringer på dette punktet, dvs. at det skal gis forholdsmessig fradrag for saldoavskrivninger for den perioden driftsmidlet er i norsk beskatningsområde, også der skattyter ikke eier driftsmidlet pr. 31. desember.

Av skatteloven § 14–40 annet ledd følger at såkalte ikke-varige (kortere brukstid enn tre år) og ubetydelige (kostpris lavere enn 15 000 kroner) driftsmidler kan utgiftsføres direkte. Departementet foreslår at ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som omfattes av forslaget, skal fradragsføres etter regler som tilsvarer reglene for driftsmidler som permanent tilhører norsk beskatningsområde. Dette innebærer at en forholdsmessig del av hele kostprisen for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler kan fradragsføres i anskaffelsesåret. Det kan ikke gis utgiftsfradrag for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som tas inn i et senere inntektsår enn anskaffelsesåret.

Eksempel 5:

Et driftsmiddel er anskaffet i januar 2008 til en pris som tilsvarer 10 000 kroner. Driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde senere i 2008, og ut igjen samme inntektsår, etter 90 dager. Skattyteren får fradrag for $90/365 \cdot 10\,000$ kroner, dvs. 2466 kroner.

Etter gjeldende regler om lineære avskrivninger for driftsmidler som er midlertidig tilknyttet norsk beskatningsområde, kan skattemyndighetene endre de lineære avskrivningssatsene for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde når det foreligger særlige forhold, jf. FSFIN § 14–62–3. Departementet legger til grunn at det etter en overgang til saldoavskrivninger for driftsmidler tilhørende skattytere innen EØS og som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, ikke skal være adgang til å endre satsene for de løpende saldoavskrivningene. Det kan argumenteres for at det kan være et behov for en slik endringsadgang, i tilfeller der nye eller svært gamle driftsmidler tas inn i norsk beskatningsområde. Hensynet til at avskrivningsreglene for driftsmidler som flyttes inn i og ut av norsk beskatningsområde i størst mulig grad bør tilsvare avskrivningsreglene for driftsmidler som på permanent basis tilhører norsk beskatningsområde, taler imidlertid mot endringsadgang. Det samme gjør hensynet til gjennomføringen av ligningsbehandlingen. Endringsadgangen vil imidlertid fortsatt foreligge for driftsmidler som ikke omfattes av skatteloven §§ 14–40 til 14–48.

Det vises til forslag til skatteloven § 14–60 nytt femte ledd bokstav b og c.

19.3.4 Reglene om overgang til ordinære saldoavskrivninger og om inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Endringene som foreslås i denne proposisjonen innebærer at bestemmelsene i § 14–63 om overgang til saldoavskrivninger kan avvikles for skattytere hjemmehørende i Norge eller annet EØS-land. Driftsmidler som ikke tas ut igjen i inntaksåret vil etter dette følge de ordinære bestemmelsene om saldoavskrivninger i §§ 14–40 flg. fra og med året etter inntaksåret.

Etter skatteloven § 14–64 skal det under visse betingelser foretas et inntektsoppgjør når driftsmidler som har vært saldoavskrevet tas ut av norsk beskatningsområde. Reglene innebærer at positiv differanse mellom foretatte saldoavskrivninger og fingerte lineære avskrivninger skal tilbakeføres når driftsmidler tas ut av beskatningsområdet.

Bestemmelsene i § 14–64 om inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde henger naturlig sammen med reglene om lineære avskrivninger for driftsmidler som midlertidig har tilknytning til beskatningsområdet. De hensyn som taler for innføring av saldoavskrivninger for driftsmidler som har midlertidig tilknytning til norsk beskatningsområde, taler også for en avvikling av reglene om inntektsoppgjør etter skatteloven § 14–64. En videreføring av de sistnevnte reglene samtidig med innføring av saldoavskrivninger for driftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land, vil gi dårlig sammenheng i regelverket. I samme utstrekning som driftsmidler som flyttes inn i og ut av norsk beskatningsområde ikke undergis lineære avskrivninger, bør de heller ikke undergis lineære avskrivninger i form av tilbakeføringsoppgjør ved utflytting.

Reglene om realisasjonsoppgjør ved utflytting av blant annet SE-selskaper, jf. forslag i kapittel 20, vil gjelde fullt ut også for driftsmidler som omfattes av forslaget.

Det vises til forslag til skatteloven § 14–60 nytt sjettede ledd.

19.4 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008. Endringene med hensyn til beregning av inntaksverdi vil således få virkning for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde etter 1. januar 2008. Det er ikke nød-

vendig å foreta omberegning av inntaksverdi og avskrivningsgrunnlag for driftsmidler som er innenfor norsk beskatningsområde ved innføring av nye regler.

19.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget berører alle driftsmidler som midlertidig tas inn i norsk beskatningsområde, og som tilhører skattytere som er hjemmehørende innenfor EØS-området. De største verdiene knytter seg til rigger og skip. De samlede avskrivningene for driftsmidlene som omfattes av forslaget, er nokså små, og den

direkte provenyvirkningen for selskapene synes derfor å være begrenset. Det er imidlertid usikkert i hvilken grad en overgang til saldoavskrivningsregler vil føre til at selskaper tilpasser seg ved å investere i nyere driftsmidler med høyere avskrivninger.

Det anslås på usikkert grunnlag at forslaget vil redusere provenyet med om lag 50 mill. kroner påløpt i 2008.

Utover den forutsatte økte oppmerksomhet rundt mulige tilpasninger ved inntak av driftsmidler til norsk beskatningsområde, antas det at forslagene ikke vil medføre administrative mer belastninger av betydning.

20 Skattlegging av gevinst ved utflytting av europeisk selskap (SE-selskap) mv.

20.1 Sammendrag

Etter SE-loven, jf. lov 1. april 2005 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001), kan et europeisk selskap (SE-selskap) flytte sitt forretningskontor og hovedkontor til en annen EØS-stat uten å gå veien om oppløsning og etablering av nytt selskap. Det er dermed etter gjeldende intern rett ikke grunnlag for likvidasjonsbeskatning av selskapet ved utflyttingen. Dette kan føre til at eiendeler mv. mister tilknytning til norsk beskatningsområde uten at urealiserte gevinster som er opparbeidet mens eiendelene mv. var innenfor norsk beskatningsområde, kommer til beskatning her.

Departementet foreslår at det gis en ny bestemmelse i skatteloven § 10–71, jf. også forslag til ny § 14–26, om at gevinst og tap på eiendeler i et SE-selskap skal være skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert, dersom selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2–2 eller etter skatteavtale med annen stat. Tilsvarende skal gevinst og tap på selskapets forpliktelser være skattepliktig eller fradragsberettiget ved opphør av skatteplikt som hjemmehørende i Norge. Det foreslås at reglene skal gjelde også for europeisk samvirkeforetak (SCE-selskap).

20.2 Gjeldende rett

Når et (allmenn)aksjeselskap opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter skatteloven § 2–2, utløses normalt likvidasjonsbeskatning. Dette kan skje når et norskregistrert (allmenn)aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet, jf. Finansdepartementets uttalelse 7. mai 1998 (inntatt i Utvalget 1998 på side 848).

Det framgår av uttalelsen at spørsmålet om et selskap er hjemmehørende i riket etter tidligere skatteloven § 15 første ledd b, jf. nå skatteloven § 2–2 første ledd, beror på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge, herunder hvor styremøter avholdes, loka-

lisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og utlandet. Videre legger departementet i uttalelsen til grunn at kriteriene for når et selskap er hjemmehørende i Norge i praksis i stor grad vil være sammenfallende med kriteriene for når et selskap er underlagt norsk aksjelovgivning, jf. Justisdepartementets uttalelse 6. januar 1998. Justisdepartementet konkluderer i denne uttalelsen med at det avgjørende for om et selskap fortsatt skal anses som norsk etter aksjeloven, er om selskapet har hovedkontor her. Videre heter det at spørsmålet om selskapet har hovedkontor i Norge beror på en helhetsvurdering, hvor man ikke bare kan legge vekt på hvor styret utøver sin funksjon. Etter skatteavtalene vil avgjørelsen av hvor et selskap er hjemmehørende normalt i siste instans avhenge av hvor setet for den virkelige ledelse befinner seg, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 4 punkt 3.

Ved likvidasjonsbeskatningen i forbindelse med utflytting av aksjeselskap mv. skal det foretas et oppgjør av alle skatteposisjonene, herunder inntektsføring eller fradragsføring av urealiserte gevinster og tap på selskapets eiendeler og forpliktelser. Skatteloven har nærmere bestemmelser om oppgjør av visse skatteposisjoner i skatteloven § 14–48 annet ledd. Ved fullstendig likvidasjon av aksjeselskap, allmennaksjeselskap mv., skal negativ saldo i gruppe a, c og d, samt gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, føres til inntekt i likvidasjonsåret. Videre skal tapssaldo på gevinst- og tapskonto og positiv saldo i gruppe a, c og d hvor tilhørende driftsmidler er realisert, føres til fradrag. Disse reglene gjelder tilsvarende ved opphør av skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2–1 til § 2–4, jf. § 14–48 tredje ledd. For udekket underskudd gir skatteloven § 14–7 regler om adgang til tilbakeføring ved opphør av næring, jf. første ledd, og oppløsning av selskap, jf. annet ledd.

Det har vært reist spørsmål om likvidasjonsbeskatning kan gjennomføres ved visse tilfeller av opphør av alminnelig skatteplikt til Norge, blant annet når et SE-selskap flytter sitt hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat. Etter SE-loven kan et norsk SE-selskap flytte sitt hovedkontor og forretningskontor til en annen EØS-stat uten å gå veien om oppløsning og etablering av et nytt selskap. I en

bindende forhåndsuttalelse 31. august 2006 (BFU 37/06) har Skattedirektoratet lagt til grunn at et norsk SE-selskap kan flytte sitt hovedkontor til et annet EØS-land i medhold av SE-loven, uten at dette anses som likvidasjon av selskapet, og at det derfor etter gjeldende rett heller ikke er grunnlag for likvidasjonsbeskatning.

20.3 Departementets vurderinger og forslag

I tilfeller der opphør av et selskaps alminnelige skatteplikt som hjemmehørende i Norge utløser likvidasjonsbeskatning, vil gevinst på selskapets eiendeler mv. komme til beskatning i likvidasjonsåret, jf. departementets uttalelse 7. mai 1998 (Utv. 1998 s. 848).

SE-selskap er en ny selskapsform i norsk rett. Et viktig kjennetegn ved selskapsformen er at selskapet kan flytte hovedsetet til en annen EØS-stat uten å gå veien om selskapsrettslig oppløsning, og Skattedirektoratet har lagt til grunn at utflytting etter gjeldende rett ikke utløser alminnelig likvidasjonsbeskatning, jf. bindende forhåndsuttalelse 31. august 2006 ovenfor. Dersom det ikke skjer likvidasjonsbeskatning på utflyttingstidspunktet, kan Norge miste muligheten til å skattelegge urealisert gevinst på eiendeler mv. oppebåret mens selskapet var hjemmehørende her. Dette kan også gi incentiver til å flytte selskapet til et land med lavere skatteinivå før et planlagt salg av eiendeler.

Etter departementets oppfatning bør urealisert gevinst som er oppebåret mens eiendelene var innenfor norsk beskatningsområde, komme til beskatning her. Tilsvarende bør urealisert tap på eiendelene komme til fradrag. Departementet foreslår derfor at det gis en ny bestemmelse i skatteloven § 10–71 om at eiendeler som et norsk SE-selskap eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2–2 første ledd eller da selskapet skal anses hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Realisasjonsbeskatningen vil omfatte alle typer eiendeler som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om de befinner seg i Norge eller utlandet. Videre foreslår departementet at gevinst og tap på selskapets forpliktelser skal være skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert siste dag før skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører. Dette kan særlig være aktuelt for valuta-gevinster eller valutatap knyttet til forpliktelsen. Gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig el-

ler fradragsberettiget på selskapets hånd dersom eiendelen mv. ble realisert etter de alminnelige reglene, er ikke omfattet av forslaget. Det gjelder for eksempel for gevinst og tap på aksjer som faller innenfor fritaksmetoden.

Ved realisasjonsbeskatningen skal utgangsverdien på eiendelen eller forpliktelsen settes til markedsverdien på utflyttingstidspunktet. For øvrig skal gevinsten eller tapet beregnes etter de alminnelige reglene for de aktuelle eiendelene eller forpliktelsene.

Det vises til forslag til ny § 10–71 i skatteloven.

Videre foreslår departementet at det gis en egen bestemmelse i skatteloven ny § 14–26 om tidfesting ved utflytting av SE-selskap. Departementet foreslår at gevinsten og tapet skal tas til inntekt eller fradras siste dag før det tidspunktet skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører etter § 2–2 første ledd eller etter skatteavtale med fremmed stat.

Det vises til forslag til ny § 14–26 i skatteloven.

Hvis SE-selskapet etter utflyttingen beholder eiendeler mv. i Norge som er knyttet til virksomhet her, foreligger ikke samme begrunnelse for realisasjonsbeskatning for disse eiendelene. Norge vil normalt fortsatt ha beskatningsretten til eventuelle gevinster etter skatteloven § 2–3, jf. petroleums-skatteloven § 2, og skatteavtalenes bestemmelse om virksomhet ved fast driftssted, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 7 og artikkel 13, jf. artikkel 5. Departementet viser til at skattyter etter skatteloven § 11–22 kan søke om fritak for skatt på nærmere vilkår for gevinst ved realisasjon av virksomhet mv. Det legges til grunn at skatteloven § 11–22 gir hjemmel til å innvilge fritak for skatt på eiendeler mv. som fortsatt er knyttet til virksomhet ved fast driftssted her, ved realisasjon etter forslaget til ny § 10–71.

Etter skatteloven § 14–48 tredje ledd skal det skje et oppgjør av nærmere angitte skatteposisjoner (gevinst- og tapskonto mv.) ved opphør av skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2–1 til § 2–4, jf. ovenfor. Denne bestemmelsen kommer ikke til anvendelse for virksomhet SE-selskapet etter utflyttingen fortsatt driver i Norge, jf. skatteloven § 2–3. I slike tilfeller skal det dermed ikke foretas noe oppgjør av de aktuelle skatteposisjonene i virksomheten etter § 14–48, men inntektsføring og fradragsføring av gevinst- og tapskontoer skal skje etter de alminnelige reglene. Likeledes vil adgangen til framføring av udekket underskudd normalt være i behold, så lenge selskapet fortsatt er begrenset skattepliktig hit for virksomheten etter skatteloven § 2–3 og skatteavtale med fremmed stat.

Innenfor EU er det gitt særregler for den skatte-

messige behandlingen av flytting av SE-selskaper i Rådsdirektiv 90/434 (fusjonsdirektivet). Det følger blant annet av direktivet at flytting av forretningskontor (alene eller i forbindelse med opphør av bosted) for et SE-selskap fra en medlemsstat til en annen medlemsstat, ikke skal medføre skattlegging av kapitalgevinster på eiendeler eller forpliktelser som fortsatt er knyttet til et fast driftssted i utflyttingsstaten. Videre skal ubeskattede reserver og retten til å framføre underskudd på nærmere vilkår kunne overføres til det faste driftsstedet. Fusjonsdirektivet er ikke bindende for Norge, men norske skatteregler må ikke være i strid med EØS-avtalen, jf. blant annet forbudet mot forskjellsbehandling og retten til fri bevegelse av kapital og etableringsretten. Etter departementets oppfatning svarer forslaget her i hovedtrekk til reguleringen for SE-selskaper i fusjonsdirektivet. Departementet legger til grunn at forslaget er i overensstemmelse med EØS-retten.

Utflytting av et SE-selskaps hovedkontor vil ikke medføre realisasjonsbeskatning på aksjonærnivå.

Ved lov 30. juni 2006 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven) er det åpnet adgang til å opprette også norsk europeisk samvirkeforetak (SCE-selskap). I fusjonsdirektivet er flytting av forretningskontor (og bosted) for SCE-selskap gitt tilsvarende regulering som flytting av SE-selskap, jf. over. Departementet antar at det i praksis vil være mindre aktuelt at et SCE-selskap som er hjemmehørende i Norge, flytter til en annen EØS-stat. Av hensyn til sammenhengen i regelverket foreslås det likevel at forslaget til nye regler om utflytting av norsk SE-selskap også skal gjelde for SCE-selskap.

Det vises til forslag til ny § 10–71 og ny § 14–26 i skatteloven.

Ved lov 15. desember 2006 nr. 81 ble det vedtatt en endring i skatteloven med innføring av en ny bestemmelse i § 10–70 om skatteplikt på aksjer og andeler mv. ved utflytting. Bestemmelsen ble ved en inkurie foreslått uten overskrift. Departementet fo-

reslår at dette rettes opp ved at det innføres en felles deloverskrift for § 10–70 og forslaget til ny § 10–71.

Det vises til forslag til ny deloverskrift.

20.4 Ikrafttredelse

Et forslag om skattlegging av urealisert gevinst på eiendeler mv. ved opphør av skatteplikt til Norge for SE-selskaper og SCE-selskaper, kan medføre fare for skattemotiverte tilpasninger fram til forslaget trer i kraft. For å unngå slike tilpasninger, foreslår departementet at endringen skal tre i kraft med virkning fra og med datoen for framleggelsen av forslaget. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007 for selskaper som opphører å være skattemessig hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2–2 eller skatteavtale med annen stat etter 4. oktober 2007.

Forslaget om ny deloverskrift foreslås å tre i kraft straks.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelser.

20.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Et forslag om realisasjonsbeskatning ved utflytting av SE-selskaper og SCE-selskaper kan medføre vanskelige verdsettelsesspørsmål fordi det må fastsettes hva som er markedsverdien på eiendelene og forpliktelsene på utflyttingstidspunktet. Foreløpig er det imidlertid bare etablert et begrenset antall norske SE-selskaper. Videre er det forutsatt at realisasjonsbeskatning skal inntre først når et norsk selskap flytter ut, og eiendelene mv. ikke lenger er knyttet til et fast driftssted i Norge. Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha vesentlige administrative og provenymessige virkninger.

21 Endringer i skattereglene for kraftforetak

21.1 Innføring av regler om nøytral grunnrentebeskatning

21.1.1 Innledning og sammendrag

21.1.1.1 Innledning

Regjeringen vil sikre en bedre kraftbalanse gjennom å øke tilgangen på vannkraft. Å legge til rette for investeringer i nye, mindre vannkraftverk og opprusting av eksisterende vannkraftverk er en viktig del av dette arbeidet. Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) har anslått potensialet for utbygging av småkraftverk og opprustning av eksisterende verk til nærmere 40 TWh. Til sammenlikning er om lag 120 TWh allerede utbygd.

Produksjon av vannkraft gir potensielt en særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette skyldes at produksjon av vannkraft er basert på utnytting av en knapp naturressurs. En riktig utformet skatt på grunnrente vil ikke påvirke kraftforetakenes investeringsbeslutninger. Dette tilsier at en i størst mulig grad bør beskatte grunnrente. For et gitt skatteinivå, vil det redusere behovet for vridende skatter. Regjeringen foreslår forbedringer i grunnrenteskatten som stimulerer til økt, lønnsom produksjon av ren og fornybar energi.

Det vises til St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 2.3.2 for en nærmere omtale av kraftbransjen og en oversikt over de ulike skattene i vannkraftsektoren.

21.1.1.2 Sammendrag

Utformingen av gjeldende regler for grunnrenteskatt kan hindre at enkelte samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. Det skyldes at investor ikke har full sikkerhet for fradrag for alle investeringskostnader. Det vises til St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3.2 for en gjennomgang av de økonomiske prinsippene for at grunnrenteskatten skal virke nøytralt på investeringsbeslutningene, samt tidligere vurderinger knyttet til problemstillingen.

Departementet foreslår at det med virkning fra inntektsåret 2007 innføres regler om årlig beregning av samordnet grunnrenteinntekt på skattyter-

nivå. Det sentrale elementet i forslaget er at negativ grunnrenteinntekt pr. kraftverk beregnet fra og med inntektsåret 2007, skal kunne samordnes med positiv grunnrenteinntekt ved andre kraftverk som er eiet av samme skattyter (verksamordning).

For selskapslignede kraftforetak som inngår i skattemessige konsern som omfattes av reglene om konsernbidrag, foreslås innført en adgang til samordning av positiv grunnrenteinntekt etter verkssamordning hos et (ytende) foretak mot negativ grunnrenteinntekt etter verksamordning hos et annet (mottakende) konsernselskap i samme inntektsår (konsernintern samordning), jf. avsnitt 21.1.3.1.

For negativ grunnrenteinntekt etter verks- og konsernintern samordning foreslås innført en adgang til fremføring mot samordnet positiv grunnrenteinntekt hos samme skattyter i senere inntektsår. Fremføringsadgangen skal være tidsubegrenset og skal gjelde uansett om produksjonsvirksomheten er opphørt i de verk som har generert den negative grunnrenteinntekten. I tillegg foreslås adgang til konsernintern fremføring av negativ grunnrenteinntekt etter samordning i et konsernselskap fra tidligere inntektsår, mot positiv grunnrenteinntekt etter verkssamordning og etter eventuell fremføring av negativ samordnet grunnrenteinntekt fra tidligere år i et annet konsernselskap, jf. avsnitt 21.1.3.2.

Ved realisasjon av kraftverk skal fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå, på lignende måte som etter gjeldende regler, enten gjøres opp hos overdragende skattyter etter reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd a eller videreføres hos overtakende skattyter etter reglene om skattemessig kontinuitet. Disse regler vil også gjelde ved realisasjon av verk hvor produksjonsvirksomheten er nedlagt.

Ved hjemfall til staten foreslås det at reglene om oppgjør av negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå gis anvendelse ved vederlagsfri overføring av eierskap til kraftverk. Alternativt skal fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå kunne overføres mot vederlag til ny skattepliktig eier som overtar kraftverket i forbindelse med hjemfall. Disse regler foreslås supplert med en utbetalingsordning av skatteverdien av ne-

gativ grunnrenteinntekt som ikke kompenseres etter reglene foran. Det vises til avsnitt 21.1.3.3.

Det foreslås ingen endring i gjeldende regler om behandling av negativ grunnrenteinntekt. Departementets forslag omfatter grunnrenteinntekt som er beregnet pr. kraftverk og som er tilordnet skattemessig eier av kraftverket som skattyter i samsvar med gjeldende regler, slik:

- positiv grunnrenteinntekt pr. kraftverk etter fremføring av (gammel) negativ grunnrenteinntekt fra inntektsåret 2006 eller tidligere år og
- (ny) negativ grunnrenteinntekt pr. kraftverk for inntektsåret 2007 og senere år.

Forslagene griper ikke inn i gjeldende regler om behandling av gammel negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med oppgradering av eksisterende verk som medfører at det anses etablert et nytt kraftverk. Departementet vil imidlertid vurdere mulige endringstiltak for behandlingen av gammel negativ grunnrenteinntekt i slike tilfeller og komme tilbake til disse spørsmål på et senere tidspunkt, jf. avsnitt 21.1.3.4.

Forslaget om innføring av en samordnings- og fremføringsadgang på skattyternivå og konsernintern samordning, kombinert med forslagene knyttet til realisasjon, hjemfall og nedleggelse av kraftverk, vil etter departementets oppfatning gi skattyter full sikkerhet for anvendelse av de negative posisjonene.

Med utgangspunkt i at forslagene vil medføre at skattyter med full sikkerhet vil kunne utnytte negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 og senere år, foreslår departementet å fjerne risikotillegget både i renten for fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt og ved beregning av friinntekt fra og med samme inntektsår. Risikotillegget for fremføring av gamle negative posisjoner oppstått før innføringen av nye regler foreslås redusert fra 4 pst. til 2 pst., jf. avsnitt 21.1.4.

Forslaget om innføring av en samordnings- og fremføringsadgang for grunnrenteinntekt på skattyternivå medfører også behov for tilpasninger til gjeldende regler i skatteloven § 18–5 om verdsettelse av kraftanlegg for formues- og eiendomsskatteformål. Etter denne regel gis det fradrag for «plik- tigg skatt for grunnrenteinntekt for kraftverket» som etter forslaget ikke lenger vil samsvare med den grunnrenteskatt skattyter blir ilignet etter samordning. Tilsvarende spørsmål gjelder reglene etter skatteloven § 10–42 ellefte ledd om fradrag for grunnrenteskatt i grunnlaget for tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til andelseiere i deltakerlignede selskaper. Departementet foreslår at grunnrenteskatt etter disse regler skal tilsvare det aktuelle

kraftverks andel av positiv grunnrenteinntekt etter fremføring og samordning på skattyternivå, og eventuelt konsernintern samordning, det enkelte inntektsår. Det vises til avsnitt 21.1.5.

Som en konsekvens av forslagene foran, foreslås også regler om beregning av andeler av negativ og positiv grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå for fordeling mellom de enkelte kraftverk som har inngått i samordningen. Samordnet negativ/positiv grunnrenteinntekt foreslås fordelt mellom de kraftverk som har fått beregnet negativ/positiv grunnrenteinntekt det enkelte inntektsår basert på størrelsen av den negative/positive grunnrenteinntekt ved det enkelte verk, jf. avsnitt 21.1.6.1. Videre foreslås gjennomføringsregler for fordelingen, samt tiltak for begrensning av virkningene for fastsatte fordelinger av posisjonene mellom de enkelte verk ved endring av ligning for tidligere inntektsår, jf. 21.1.6.2 og 21.1.6.3.

21.1.2 Gjeldende rett

21.1.2.1 Beregning av grunnrenteinntekt det enkelte inntektsår

Kraftverket som beregningsenhet (skatteobjekt) for grunnrenteinntekt

Det er det enkelte kraftverk som er beregningsenhet for grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18–3 første ledd. I § 18–1 annet ledd bokstav b er kraftverk definert slik: «*med kraftverk menes selve kraftstasjonen.*» Begrepet kraftverk er ytterligere presisert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN) § 18–3-3, slik:

«Generatorer tilkoblet turbiner som har inntak i vassdraget samme sted og utløp i vassdraget samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes å tilhøre samme kraftverk.»

For kraftverk som bruttolignes, jf. skatteloven § 10–40 tredje ledd, er det gjort unntak fra utgangspunktet om at kraftverket er beregningsenhet for grunnrenteinntekten, jf. skatteloven § 18–3 åttende ledd. Etter denne bestemmelsen skal grunnrenteinntekten fastsettes for hver enkelt deltaker.

Beregningsreglene i skatteloven § 18–3 annet og tredje ledd

Grunnrenteinntekten skal avspeile avkastning utover risikofri avkastning fra kraftproduksjonen ved det enkelt kraftverk. Etter skatteloven § 18–3 annet ledd fastsettes beregningsgrunnlaget for den løpende grunnrenteinntekten med utgangspunkt i brutto salgsinntekter i inntektsåret. Produksjonen vurde-

res som hovedregel til spotmarkedspriser som sikrer at grunnrenteskatten treffer den løpende avkastningen fra naturressursen og at bruttoinntekten fastsettes etter produksjonens markedsverdi i den aktuelle perioden. Det er fastsatt unntak for:

- Konesjonskraft som verdsettes til konesjonskraftprisen
- Langsiktige kontrakter som verdsettes til faktisk kontraktspris
- Kraft som brukes i samme foretak/konsern som produserer den verdsettes til prisen på Statkrafts 1976-kontrakter

I grunnrenteinntektsgrunnlaget medregnes dessuten gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjonen.

I § 18–3 tredje ledd er det gitt regler om fradrag i beregningsgrunnlaget etter annet ledd. Etter § 18–3 tredje ledd bokstav a gis det fradrag for driftsutgifter som regulært følger av kraftproduksjonen, samt kostnader til innmating av kraft til nettet. Videre gis det fradrag for konesjonsavgift, samt eiendomsskatt og inntektsårets skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen.

Etter § 18–3 tredje ledd bokstav b gis det fradrag for en friinntekt som skal skjerme risikofri avkastning mot grunnrenteskatt. Friinntekten fastsettes som gjennomsnittet av de skattemessige verdiene av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen, multiplisert med en normrente (før skatt) som skal avspeile risikofri avkastning.

Grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–3 annet og tredje ledd skal tilordnes eier av «kraftverk», hvilket innebærer at beregning og tilordning tidligst vil kunne foretas ved byggestart for nye kraftverk. Ved endringslov 15. desember 2005 nr. 81 ble skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b endret slik at det skal beregnes og gis fradrag for friinntekt tilsvarende investeringskostnader som skal behandles som del av kostprisen for driftsmidler som skal knyttes til produksjonen, fra og med det inntektsårs kostnadene er realisert. I motsetning til fradrag for driftskostnader, er fradrag for friinntekt som nevnt ikke betinget av det nye eller oppgraderte kraftverk er satt i produksjon.

Nevnte lovendring regulerer imidlertid ikke ytterpunktet for beregning av grunnrenteinntekt og beregning av friinntekt i forbindelse med varig opphør av produksjonsvirksomheten i kraftverket. Der som det kan konstateres at produksjonsvirksomheten er opphørt, slik at opphøret er av varig karakter og det ikke har sammenheng med pågående opp-

rustningsarbeider, vil det ikke være grunnlag for beregning av grunnrenteinntekt eller gi fradrag for friinntekt for det aktuelle verk.

Beregnet løpende grunnrenteinntekt pr. kraftverk det enkelte inntektsår etter disse regler vil enten kunne være positiv, null eller negativ.

Tilordning av beregnet grunnrenteinntekt for kraftverk til eier av kraftverket som skattyter

Mens det er kraftverket som sådant som er beregningsenhet for grunnrenteinntekten, er det eieren av kraftverket som er subjektet for skatteplikten. Dette følger av § 18–3 første ledd første punktum, der det heter:

«Eier av kraftverk skal svare skatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt som fastsettes etter bestemmelsene i annet til åttende ledd for hvert kraftverk.»

Tilordning av beregnet grunnrenteinntekt for kraftverket til skattemessig eier som skattyter kan enten være via direkte eierskap til kraftverket, via eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden eller via særskilt inntektsberegning og tilordning til eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden.

Nettometoden er hovedregelen for ligning av deltakerlignede selskap, jf. skatteloven § 10–40. Ved nettoligning fastsettes inntekt for selskapet som om selskapet var skattyter. Nettoresultatet fordeles så på deltakerne etter eierandel. Dette gjelder også ved fastsettelse av grunnrenteinntekt for kraftverk selskapet eier. Grunnrenteinntekt beregnet for selskapets kraftverk etter reglene i skatteloven § 18–3 annet og tredje ledd, fordeles på deltakerne etter eierandel. Eier selskapet flere kraftverk, blir deltakerne tilordnet en andel av beregnet grunnrenteinntekt for hvert kraftverk i henhold til sine eierandeler.

I skatteloven § 10–40 tredje ledd er det gjort unntak fra nettoligning for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Slike foretak skal deltakerlignes etter en bruttometode som bl.a. innebærer at deltakerne for skatteformål blir ansett for å eie en andel av selskapets driftsmidler og at beregning av inntekter og utgifter knyttet til eierandelen beregnes direkte på andelseiers hånd. Den enkelte deltaker kan velge avskrivningssats uavhengig av de øvrige deltakerne og vil også kunne ha sin individuelle kostpris på driftsmidlene. Etter skatteloven § 18–3 åttende ledd, skal grunnrenteinntekten for bruttolignede kraftverk fastsettes for hver deltaker, og ikke for

kraftverket. Det innebærer at den enkelte deltaker i det bruttolignede selskap eller sameie mv. må foreta en separat beregning av grunnrenteinntekten etter reglene i § 18-3 annet og tredje ledd. Beregningen baseres på deltakerens individuelle forhold (skattemessige verdier, avskrivninger og inngåtte kontrakter mv.).

Dersom kraftverket realiseres i løpet av året, skal grunnrenteinntekten for realisasjonsåret beregnes særskilt for kjøper og selger, jf. skatteloven § 18-3 sjette ledd bokstav c, og utfyllende bestemmelser i FSFIN § 18-3-28. Det er gitt anvisning på at også friinntekten da skal beregnes separat for overdrager og erverver. Ovennevnte regler vil få tilsvarende anvendelse for overdragende og overtakende skattyter ved realisasjon av andel i bruttolignet kraftforetak.

Ingen samordning av negativ grunnrenteinntekt beregnet for et kraftverk mot positiv grunnrenteinntekt fra andre verk skattyter eier

Ved kraftskattereformen ble det innført regler som innebærer at grunnrentebeskatningen «gjerdes inn» til det kraftverk inntekten beregnes for og den skattyter som er tilordnet denne. Etter gjeldende rett skal alle grunnrenteskatteposisjoner beregnet pr. kraftverk utelukkende ha betydning for det verk inntektene springer ut fra. Etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd annet punktum kan negativ grunnrenteinntekt ikke føres til fradrag mot positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyter eier eller mot skattyters øvrige inntekter.

21.1.2.2 Behandling av negativ grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår

Fremføringsadgang begrenset til positiv grunnrenteinntekt ved samme kraftverk i senere inntektsår

Beregning av grunnrenteinntekt for kraftverket for det enkelte inntektsår, kan bli negativ. Etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd første punktum kan skattyters negative grunnrenteinntekt fra et kraftverk fremføres med rente, til fradrag i neste års grunnrenteinntekt. Det følger av bestemmelsens annet punktum at denne fremføringsadgangen er begrenset til beregnet positiv grunnrenteinntekt for samme kraftverk. Negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk kan ikke fremføres til fradrag mot positiv grunnrenteinntekt «ved et annet kraftverk» som skattyter eier eller mot skattyters øvrige inntekter.

Fremføringsadgangen kan i utgangspunktet bare benyttes av den skattyter som er tilordnet den negative grunnrenteinntekt og bare dersom ved-

kommende er eier av verket ved utgangen av det inntektsår fremføringsadgangen benyttes. Dette følger av reglene om behandling av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk, jf. foran.

Negativ grunnrenteinntekt ved opphør av kraftproduksjonsvirksomhet i kraftverk

Den fremføringsadgang for negativ grunnrenteinntekt som følger av § 18-3 fjerde ledd gjelder uten tidsbegrensning. Midlertidig opphør av kraftproduksjonen i et kraftverk, medfører ikke at ubenyttet negativ grunnrenteinntekt faller bort. Etter gjeldende rett vil en slik negativ grunnrenteinntekt imidlertid bare kunne fremføres mot senere positiv grunnrenteinntekt beregnet for samme verk og fradraget vil således være avhengig av produksjonsvirksomheten starter opp igjen i det samme kraftverket.

Opphør av kraftproduksjonen i et kraftverk er aktuelt dersom det ikke lengre kan drives lønnsomt, heller ikke ved å foreta investeringer i dette. Departementet er kjent med at Sentralskattekontoret for storbedrifter har til behandling ulike spørsmål knyttet til adgangen til fortsatt fremføring av negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med at det foretas oppgraderingsinvesteringer for bedre utnyttelse av vannfall/vassdrag med eksisterende kraftverk. Spørsmålet er om oppgraderingen skal anses å innebære en videreføring av det eksisterende kraftverk eller om oppgraderingen er av en slik karakter og omfang at det anses bygget et nytt kraftverk. I sistnevnte tilfelle vil gjeldende kraftverksdefinisjon i skatteloven § 18-1 annet ledd i kombinasjon med samordningsforbudet i § 18-3 fjerde ledd, medføre at negativ grunnrenteinntekt fra det opprinnelige verk ikke kan fremføres mot positiv grunnrenteinntekt fra det nye kraftverk.

Negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk etter hovedregelen i skatteloven § 18-3 sjette ledd bokstav a

Ved realisasjon av kraftverk er det hovedregelen at den fremførbare negative grunnrenteinntekt for kraftverket fra tidligere år skal gjøres opp med endelig virkning hos overdragende skattyter. Dette gjøres ved at den skal gå til fradrag ved beregning av en særskilt grunnrenteinntekt som skal beregnes ved realisasjonen, jf. skatteloven § 18-3 sjette ledd bokstav a.

Beregning av gevinst etter § 18-3 sjette ledd bokstav a, kan skjematisk fremstilles slik:

Utgangsverdi (vederlaget)

- summen av skattemessig verdi på driftsmidlene som brukes i produksjonen
 - aktiverte kostnader til erverv av vannfall
 - negativ grunnrenteinntekt til fremføring i verket
- = Gevinst til grunnrentebeskatning evt. tap til tilbakeføring

Regelen kom inn i forbindelse med vedtakelse av kraftskattereformen i 1996, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995–96) avsnitt 9.4.6 hvor det bl.a. angis at

«Ved denne løsningen vil hele grunnrenten i verket tas ut gjennom gevinsten og skattelegges med skatt på grunnrente.»

Eventuell positiv grunnrenteinntekt (heretter benevnt grunnrentegevinst) behandles og beskattes som annen grunnrenteinntekt som beregnes for verket og tilordnes overdragende skattyter i realisasjonsåret.

Eventuell negativ differanse etter gevinstberegningen i § 18–3 sjette ledd (heretter benevnt grunnrentetap) kan tilbakeføres med rente mot overdragende skattyters eventuelle positive grunnrenteinntekt i samme eller tidligere år, jf. skatteloven § 18–6 bokstav a annet punktum. Som nevnt skal grunnrenteinntekt for realisasjonsåret beregnes særskilt for kjøper og selger hvis verket er overført i løpet av året. I disse tilfellene kan det være aktuelt at overdragende skattyter kan nytte negativ differanse etter skatteloven § 18–6 sjette ledd til fradrag i andel positiv grunnrenteinntekt for verket i realisasjonsåret. Grunnrentetap som ikke benyttes etter nevnte regler, vil ikke kunne fremføres eller utnyttes på annen måte og faller således bort. Regelen kommer i utgangspunktet til anvendelse selv om produksjonsvirksomheten i det verk som realiseres er nedlagt.

Ovennevnte regler gjelder også ved realisasjon av netto- eller bruttolignede andeler i foretak som eier kraftverk. Ved realisasjon av slike andeler anses en tilsvarende andel av kraftverket realisert. Bruttolignede selskapsdeltakeres individuelt beregnede negative grunnrenteinntekt knyttet til eierandelen vil inngå i beregning av grunnrentegevinst/tap for vedkommendes øvrige skattemessige verdier knyttet til vedkommendes andel av de kraftverk det bruttolignede foretak eier. Oppgjør for nettolignede selskapsdeltakere vil være basert på andelseiernes andel av de for selskapet beregnede skatteposisjoner.

Negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter som behandles med skattemessig kontinuitet for overtaker

Det er fastsatt flere og vesentlige unntak fra hovedreglene i § 18–3 sjette ledd bokstav a om beregning av grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk. Felles for alle disse unntaksregler er at transaksjonene skal behandles med skattemessig kontinuitet. Dette innebærer bl.a. at overtakende skattyter skal videreføre skattemessige inngangsverdier mv på overførte eiendeler og trer inn i overdragende skattyters posisjoner, herunder negativ fremførbar grunnrenteinntekt knyttet til det overførte verk. Grunnlaget for fremtidige beregninger av grunnrenteinntekt hos overdragende skattyter, videreføres hos overtakende skattyter.

Ved lov 12. desember 2003 nr. 107, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) avsnitt 10.3, ble det innført særlige regler om adgang til skattefrihet ved samlet realisasjon av kraftverk og fallrettigheter. Bakgrunnen var å motvirke de innlåsnings effekter som særlig gjør seg gjeldende ved omorganiseringer i kraftbransjen og som i stor grad skjedde ved realisasjon av aksjer og andeler i kraftforetak. Etter skatteloven § 9–3 syvende ledd, jf. § 18–3 sjette ledd bokstav b kan særskilte driftsmidler i kraftverk overføres skattefritt, bl.a. uten beskatning av gevinst som alminnelig inntekt og uten beregning av grunnrentegevinst. Ved slik realisasjon kan akkumulert fremførbar negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket på overdragelsestidspunktet overdras til overtaker. Om begrunnelsen heter det i Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) avsnitt 10.3.4:

«Dersom det ikke gis adgang til å overdra akkumulert negativ grunnrenteinntekt, vil kjøper måtte betale mer grunnrenteskatt enn det selger ville ha gjort uten salg.»

I forarbeidene heter det at reglene skal gjelde ved samlet realisasjon av kraftverk og fallrettigheter og andel i slike. Det legges til grunn at reglene gjelder tilsvarende ved realisasjon av andeler i netto- eller bruttolignede selskaper som eier kraftverk.

Videre forutsettes at reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b også kan benyttes selv om en alternativ bruk av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav a ville medført beregning av grunnrentetap. Førstnevnte bestemmelse hindrer dermed eventuelt bortfall av fremførbar negativ grunnrenteinntekt som ikke utnyttes fullt ut hos overdragende skattyter ved fradrag mot grunnrenteinntekt for verket i realisasjonsåret eller tidligere år.

Etter gjeldende rett kan fremførbar negativ

grunnrenteinntekt videreføres hos overtakende selskap ved fusjon og tilsvarende ved fisjon, som innebærer overføring av kraftverk, jf. skatteloven § 11–7 og § 11–8 fjerde ledd. Det samme gjelder overføring av kraftverk i forbindelse med skattefri omdanning til annen foretaksform etter reglene i skatteloven § 11–20. Etter innføring av den unntaksregelen i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b, jf. § 9–3, har nevnte regler liten selvstendig betydning som fritaksregler for beskatning av den grunnrentegevinst som ellers ville følge ved anvendelse av hovedregelen i § 18–3 sjette ledd bokstav a. De nevnte reglene i skatteloven kapittel 11 har imidlertid fortsatt den funksjon at videreføring av blant annet fremførbar grunnrenteinntekt knyttet til det overførte verk, er et vilkår for at hele transaksjonen skal omfattes av det generelle skattefritaket etter disse regler.

Ved lovendring 21. desember 2001 nr. 104, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 11.5, ble det i skatteloven § 11–22 tredje ledd annet punktum gitt særskilt hjemmel for at det i forbindelse med individuelle vedtak om skattefritak ved omorganisering av kraftforetak som innebærer overføring av kraftverk, også kan overføres fremførbar negativ grunnrenteinntekt. Etter innføring av unntaksregelen i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b, vil heller ikke denne regel i praksis ha selvstendig betydning.

Ved endringslov 21. desember 2001 nr. 104 ble det også fastsatt i skatteloven § 11–21 annet ledd annet punktum at fremførbar negativ grunnrenteinntekt kan overføres til overtakende selskap ved konsernintern overføring av kraftverk. Slik overføring vil tre i stedet for beregning av grunnrentegevinst etter de alminnelige regler. Ved vedtakelsen av disse regler ble det antatt at den grunnrentegevinst som skattefritaket gjelder, blir liggende som latent forpliktelse hos overdragende skattyter. Den latente skatteplikt for overdragende skattyter vil kunne bli utløst ved såkalt konsernbrudd etter reglene i FSFIN § 11–21-10. Etter innføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b, må det kunne legges til grunn at anvendelse av reglene i FSFIN § 11–21 for å unngå beregning av grunnrentegevinst, ikke lenger er aktuelt.

Negativ grunnrenteinntekt ved hjemfall av kraftverk

Hjemfall etter konsesjonslovgivningen innebærer at vannfallsrettighet og kraftanlegg tilfaller staten vederlagsfritt på et bestemt fremtidig tidspunkt, ved konsesjonstidens utløp (hjemfallstidspunktet). Dette er regulert i industrikonsesjonsloven § 2 fjer-

de ledd nr. 17 og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 4.

I skatterettslig sammenheng anses ikke en slik vederlagsfri overføring til staten som realisasjon av driftsmidlene. Den fremtidige hjemfallsforpliktelsen gir imidlertid skattyter rett til forserte avskrivninger (med like store årlige beløp), slik at driftsmidlene vil være helt avskrevet ved konsesjonstidens utløp. Dette følger av skatteloven § 18–6 annet ledd. Eventuelt endelig konstatert tap vil være fradragsberettiget i alminnelig inntekt etter reglene om tap i næringsvirksomhet.

At hjemfallet ikke anses som skattemessig realisasjon, innebærer at reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd om behandling av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk, ikke kommer til anvendelse. Dersom hjemfallet medfører at opprinnelig eier av kraftverket på hjemfallstidspunktet ikke lenger vil bli ansett som eier av verket for eksempel fordi kraftverket auksjoneres bort til en annen skattyter, vil opprinnelig eier ikke lenger kunne utnytte denne skatteposisjonen. Eventuell rest negativ grunnrenteinntekt til fremføring på hjemfallstidspunktet vil således ikke kunne gjøres opp hos opprinnelig eier eller overføres til ny eier.

Dersom eier av kraftverket på hjemfallstidspunktet enten får kjøpe eller leier tilbake det hjemfalte kraftverket fra staten, vil skattyter fortsatt kunne benytte akkumulert fremførbar negativ grunnrenteinntekt på hjemfallstidspunktet mot eventuell senere positiv grunnrenteinntekt fra samme kraftverk. En forutsetning for dette er at skattyter også ved eventuell leie av kraftverket blir ansett for å være den skattemessige eieren og således fortsatt skattesubjekt for grunnrenteinntekt for verket.

21.1.3 Departementets vurderinger og forslag om innføring av samordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå og behandling av negativ grunnrenteinntekt etter samordning

21.1.3.1 Beregning av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte inntektsår

Samordning av grunnrenteinntekt fra ulike verk som skattyter eier (verksamordning)

Samordningen innebærer primært at det blir adgang til å trekke ny, negativ grunnrenteinntekt i et kraftverk fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet for andre kraftverk skattyter eier.

Ved innføring av en samordningsadgang skal det fortsatt være eier av verket som belastes grunn-

renteskatt for den grunnrenteinntekt som er beregnet for verket. Gjenstand for samordning av grunnrenteinntekt oppstått etter innføring av nye regler vil i utgangspunktet være grunnrenteosisjoner beregnet for de kraftverk eller eierandeler i deltakerlignede kraftverk som skattyter eier ved utgangen av inntektsåret, eventuelt den andel av grunnrenteinntekt beregnet for verket som tilordnes skattyteren for det inntektsåret verket realiseres.

Beregnet grunnrenteinntekt skal ikke kunne samordnes med skattyters øvrige inntekter eller mot underskudd eller tap fra andre inntektskilder. Gjeldende regler om beregning av skattyters alminnelige inntekt skal ikke påvirkes av forslaget.

Det enkelte kraftverk skal fortsatt være beregningsenhet for grunnrenteinntekt. Forutsetningen om at gammel fremførbar negativ grunnrenteinntekt fullt skal behandles etter gjeldende regler, jf. avsnitt 21.1.3.4, medfører at grunnrenten må beregnes pr. kraftverk før samordningen.

I utgangspunktet skal også gjeldende beregningsregler for grunnrenteinntekt videreføres, se likevel forslaget i avsnitt 21.1.3.4. Som en konsekvens av de øvrige forslag i dette avsnitt, foreslår departementet at risikotillegget i renten for beregning av friinntekt bortfaller, jf. avsnitt 21.1.4.2. Friinntektsfradraget blir således redusert sammenlignet med gjeldende regler og grunnrenteinntekten blir tilsvarende høyere.

Videre vil gjeldende regler om tilordning av grunnrenteinntekt beregnet pr. kraftverk til den skattyteren som eier av kraftverket som skattyter, enten direkte eller som andelseier i deltakerlignede kraftforetak, videreføres.

Tilsvarende vil gjeldende regler om tilordning av grunnrenteinntekt og friinntekt mellom kjøper og selger for det inntektsåret kraftverk realiseres, videreføres. For skattyter som har ervervet kraftverket eller eierandel i deltakerlignet kraftforetak i løpet av inntektsåret vil samordningsadgangen omfatte den andel som tilordnes vedkommende skattyter for ervervsåret. Skattyter som har realisert kraftverk i løpet av inntektsåret, vil tilsvarende kunne samordne den andel av årets grunnrenteinntekt beregnet for kraftverket i realisasjonsåret. Både selgers og erververs andel av inntektsårets beregnede grunnrenteinntekt for det aktuelle verk, vil etter forslaget bli gjenstand for samordning med grunnrenteinntekt for andre verk som vedkommende skattyter eier.

Departementet foreslår at det årlig skal beregnes en verksamordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte inntektsåret tilsvarende differansen mellom positiv og negativ grunnrenteinntekt beregnet for ulike kraftverk skattyter eier.

Denne samordnede beregning av grunnrenteinntekt, blir i det følgende omtalt som beregning av verksamordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå, eventuelt bare verksamordnet grunnrenteinntekt.

Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt femte ledd første punktum.

Samordning av verksamordnet positiv grunnrenteinntekt i et selskap mot verksamordnet negativ grunnrenteinntekt i andre konsernselskaper (konsernintern samordning)

Beregning av grunnrenteinntekt etter verksamordning kan medføre at den verksamordnede grunnrenteinntekt på skattyternivå blir positiv. I utgangspunktet skal denne grunnrenteinntekt beskattes hos skattyter ved ligningen for det inntektsåret den er beregnet for.

Mange kraftforetak er organisert i ett eller flere selskaper som inngår i konserner som også er å anse som skattemessige konsern. Det vil si at foretakene er organisert slik at de oppfyller vilkårene for å yte og motta konsernbidrag, jf. skatteloven § 10–4. Selskaper som omfattes av konsernbidragsreglene er blant annet aksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Konserndefinisjonen i skatteloven § 10–4 innebærer at de aktuelle kraftforetak vil ha felles bakenforliggende eiere.

Dersom det i slike konsernstrukturer blir beregnet positiv verksamordnet grunnrenteinntekt for et foretak, mens det i andre konsernforetak blir beregnet negativ grunnrenteinntekt etter verksamordning, vil det oppstå et incitament til å foreta omorganisering av konsernet for å kunne utnytte regler om samordning på skattyternivå optimalt. Slike omorganiseringer vil ikke nødvendigvis være samfunnsøkonomisk eller energipolitisk hensiktsmessige. På den annen side vil en adgang til nøytralisering av positiv verksamordnet grunnrenteinntekt i et selskapslignet foretak mot negativ verksamordnet grunnrenteinntekt et annet foretak med samme bakenforliggende eierinteresser, være i samsvar med det økonomiske siktemål bak innføring av regler om nøytral grunnrentebeskatning.

På denne bakgrunn bør det etter departementets oppfatning innføres en adgang til å samordne positiv grunnrenteinntekt etter verksamordning hos et selskapslignet kraftforetak mot negativ grunnrenteinntekt etter verksamordning hos et annet selskapslignet kraftforetak innen samme skattekonsern beregnet for samme inntektsåret. Ordningen vil gjelde samme type selskaper som omfattes av konsernbidragsreglene og er basert på samme konserndefinisjon som i skatteloven § 10–4.

Ordningen forutsettes begrenset slik at samord-

ningen bare omfatter et (ytende) selskaps positive grunnrenteinntekt etter verksamordning på skattyternivå det enkelte inntektsår. Det forutsettes at fremføringsadgangen for negativ samordnet grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår, jf. forslag i foregående avsnitt, må benyttes fullt ut ved beregning av den verksamordnede positive grunnrenteinntekt hos den enkelte skattyter/konsernselskap *før* konsernintern samordning blir aktuelt.

Den konserninterne samordningsadgang kan maksimalt benyttes til å nøytralisere ytende selskaps positive grunnrenteinntekt etter verksamordning det aktuelle inntektsår. Positiv verksamordnet grunnrenteinntekt som ikke overføres og nøytraliseres ved konsernintern samordning som nevnt, skal beskattes hos den skattyter den samordnede grunnrenteinntekt er beregnet hos.

Effekten for mottakende selskap vil være en tilsvarende reduksjon av *årets* beregnede negative grunnrenteinntekt etter verksamordning på skattyternivå. Om konsernsamordning mot mottakende selskaps fremførbare negative grunnrenteinntekt etter samordning fra tidligere år, se avsnitt 21.3.2.

Forslaget om at beregnet positiv verksamordnet grunnrenteinntekt i et konsernselskap skal kunne samordnes mot negativ grunnrenteinntekt etter verksamordning samme inntektsår i et annet selskap i samme konsern, vil være subsidiært eller innebære en tilleggsoperasjon i forhold det første element som er verksamordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå.

For skatteformål kan konsernintern samordning av positiv grunnrenteinntekt anses som en ensidig disposisjon på lignende måte som konsernbidrag, men uten overføring av midler. Imidlertid skal transaksjoner mellom konsernselskaper etter aksjelovene § 3–9 første ledd, skje på forretningsmessige vilkår, dvs. mot vederlag tilsvarende virkelig verdi. Departementet holder spørsmålet åpent, men utelukker ikke at det selskapsrettslig skal legges til grunn at forslaget vil kreve at ytende selskap må yte vederlag tilsvarende virkelig verdi av den nøytraliserende effekt som oppnås. I så fall legger departementet til grunn at vederlag tilsvarende skatteverdien av den negative grunnrenteinntekt som benyttes, ikke skal anses som alminnelig inntekt hos det mottakende selskap. Motsvarende legges til grunn at tilsvarende vederlag heller ikke skal være fradragsberettiget for det konsernselskap som overfører den positive grunnrenteinntekt.

I det følgende vil ovennevnte forslag bli referert til som konsernintern samordning av positiv grunnrenteinntekt etter verksamordning, eventuelt bare konsernintern samordning. Resultatet av de to ele-

menter i forslaget om innføring av samordningsadgang, vil bli benevnt samordnet grunnrenteinntekt.

Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt femte ledd fjerde punktum.

21.1.3.2 *Fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt*

Fremføring av verksamordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå mot positiv verksamordnet grunnrenteinntekt i senere inntektsår

Beregning av verksamordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå etter forslaget i avsnitt 21.3.1, kan medføre at den verksamordnede grunnrenteinntekt blir negativ det enkelte inntektsår. Siktemålet bak forslaget krever at det innføres en adgang til å fremføre slik verksamordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå mot positiv beregnet grunnrenteinntekt etter verksamordning i senere inntektsår. For at skatteverdien av posisjonen skal være den samme til enhver tid foreslås at fremføring skal skje med beregning av rente som fastsettes av departementet.

På samme måte som for fremføringsadgangen for negativ grunnrenteinntekt beregnet pr. kraftverk etter gjeldende regler, jf. skatteloven § 18–3 fjerde ledd, skal det ikke skal gjelde noen tidsbegrensning. Som etter gjeldende regler skal fremføringsadgangen ikke bortfalle ved opphør av produksjonsvirksomheten i kraftverket. Dette medfører at de innlåsnings effekter/begrensede utnyttingsmuligheter som i dag kan følge av fremføringsforbudet i kombinasjon med gjeldende definisjon av kraftverk jf. avsnitt 21.1.2, ikke vil gjøre seg gjeldende for negativ grunnrenteinntekt som omfattes av de nye regler, dvs. ny negativ grunnrenteinntekt beregnet for kraftverket for inntektsår etter at de foreslåtte regler settes i kraft, jf. avsnitt 21.1.3.4.

Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt femte ledd annet punktum.

Fremføring av verksamordnet negativ grunnrenteinntekt mot verksamordnet positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap

Som en utvidelse av forslaget om konsernintern samordning av årets positive grunnrenteinntekt etter verksamordning mot årets negative grunnrenteinntekt etter verksamordning i andre konsernselskaper, foreslår departementet at også fremførbare negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå fra tidligere inntektsår skal kunne

samordnes mot positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap.

Som forutsatt i avsnitt 21.1.3.1, skal adgangen til konsernsamordning *først* nyttes til nøytralisering av årets verksamordnede negative grunnrenteinntekt hos mottakende selskap. Først når årets negative grunnrenteinntekt er benyttet, kan konsernsamordning av positiv verksamordnet grunnrenteinntekt i et (ytende) konsernselskap avregnes mot fremførbar negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå hos mottakende selskap fra tidligere inntektår. Tilsvarende skal ordningen bare gjelde årets positive grunnerenteinntekt etter verkssamordning og eventuell fremføring av tidligere års negative grunnrenteinntekt på skattyternivå hos yterselskapet. Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt femte ledd siste punktum.

21.1.3.3 *Behandling av samordnet negativ grunnrenteinntekt til fremføring på skattyternivå ved realisasjon mv. av skattyters kraftverk*

Valg av hovedløsning

Utforming av regler om behandling av samordnet negativ grunnrenteinntekt til fremføring krever også løsninger for behandling av posisjonen ved realisasjon/eierskifte av kraftverk som har inngått i samordningen.

Gjeldende regler om oppgjør eller overføring av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd, bygger på at anvendelse av den negative grunnrenteinntekt skal være begrenset både til den skattyter som har fått tilordnet den negative grunnrenteinntekt og til vedkommende skattyters fortsatte eierskap til det kraftverk som har generert posisjonen. En videreføring av disse regler slik at de gis tilsvarende anvendelse for fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning, vil i prinsippet innebære en tilsvarende behandling av den *andel* av skattyters fremførbare negative grunnrenteinntekt som kan knyttes til det/de verk som omfattes av realisasjon/eierskiftet.

Ved realisasjon av *samtlig*e av skattyters kraftverk som har inngått i samordning på vedkommendes hånd, vil en videreføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd om oppgjør eller overføring av negativ grunnrenteinntekt knyttet til de overførte kraftverk, kunne anvendes direkte som grunnlag for oppgjør eller overføring av skattyters samlede negative grunnrenteinntekt til fremføring på realisasjonstidspunkt. Hvis skattyter derimot bare realiserer ett eller noen, men *ikke samtlige*, av de verk som har inngått i samordningen på vedkommendes

hånd, vil videreføring av gjeldende regler kreve at skattyters fremførbare negative grunnrenteinntekt etter samordningen skal fordeles mellom de verk som realiseres og de verk skattyter fortsatt har i behold.

Dersom det ikke foretas en slik tilpasning av gjeldende regler i skatteloven § 18–3 sjette ledd med virkning for tilfeller hvor realisasjonen bare omfatter et eller noen av de verk som har inngått i samordningen hos overdragende skattyter, kan nevnte regler ikke videreføres som generell løsning for behandling av posisjonen ved realisasjon. Reglene vil i så fall miste sin underliggende begrunnelse og innebære ulike løsninger avhengig av om skattyter overdrar bare et/noen av flere kraftverk eller ikke.

Departementet har vurdert ulike alternativer til en slik videreføring og tilpasning av gjeldende regler i skatteloven § 18–3 sjette ledd. Alternativene vil dels innebære at det innføres adgang til rent kjøp/salg av fremførbar negativ grunnrenteinntekt uten sammenheng med overføring av det kraftverk posisjonen knytter seg til. Slike ordninger er generelt helt ukjent i skatteretten forøvrig, herunder i petroleumskattingen. Slike ordninger er dessuten uforenlig med gjeldende regler om overføring av kraftverk med skattemessig kontinuitet. Alternativene vil dessuten kunne medføre at skattyter kan bli sittende med samordnet negativ grunnrenteinntekt som ikke knytter seg til kraftverk vedkommende eier. Dersom skattyter ikke lenger eier kraftverk og ikke ønsker å erverve nye, vil realisasjon av posisjonen som sådan eller eventuell utbetaling av skatteverdien være eneste mulighet for utnyttelse av denne.

Departementet er blitt stående ved at videreføring av gjeldende bestemmelser med oppgjør eller overføring av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av det verk posisjonene knytter seg til, fortsatt skal være den primære løsning også for utnyttelse av samordnet og fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter de nye regler. Implikasjonene av en slik videreføring vil bl.a. være at skattyters adgang til fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt på samme måte som etter gjeldende system, er betinget av at skattyteren har det aktuelle kraftverk eller eierandelen i deltakerlignet kraftforetak, i behold ved utgangen av det inntektsår fremføringsadgangen benyttes. Samordnet negativ grunnrenteinntekt skal bare kunne fremføres hos den skattyter som eier det kraftverk posisjonen skriver seg fra

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om oppgjør eller videreføring av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon, jf. skatteloven

§ 18–3 sjette ledd, skal gjelde tilsvarende for samordnet negativ grunnrenteinntekt knyttet til det/de verk som har generert den.

Forslaget forutsetter at det skal foretas fordeling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå på de enkelte av skattyters verk som har inngått i samordningen etter regler som beskrevet i avsnitt 21.1.6. De ulike forslag til tilpasninger ved en videreføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd mv. gjennomgås i det følgende.

Samordnet negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk med oppgjør etter skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav a

Videreføring av regelen i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav a slik at det ved beregning av grunnrentegevinst/tap (med fradrag for gammel negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år) også skal gis fradrag for negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå etter de nye regler, vil kreve følgende tilpasning: Fradraget vil være begrenset til den *andel* av fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning på overdragende skattyters hånd som kan tilordnes det eller de kraftverk som omfattes av realisasjonen. Skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav a vil fortsatt innebære at det skal foretas et endelig oppgjør av skattyters grunnrenteopposisjoner knyttet til det realiserte verket med skattemessig virkning for realisasjonsåret.

Motsvarende skal oppgjøret, det vil si fradrag ved beregning av grunnrentegevinst/tap, *ikke* omfatte fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning som er generert i kraftverk som *ikke* realiseres ved transaksjonen. Den andel av negativ grunnrenteinntekt etter samordning som kan tilordnes de kraftverk overdragende skattyter fortsatt har i behold, skal fortsatt utnyttes på eierens hånd etter de alminnelige regler i forslaget om fremføring og samordning med øvrig positiv grunnrenteinntekt (inkludert eventuell grunnrentegevinst) på skattyternivå for vedkommende skattyter i realisasjonsåret eller senere år. Om regler for beregning mv. av andel negativ grunnrenteinntekt etter samordning på de enkelte verk som har inngått i samordningen, vises til avsnitt 21.1.6.

Departementet forutsetter videre at grunnrentegevinsten/-tapet som fremkommer ved beregningen, skal omfattes av reglene om samordning med grunnrenteinntekt fra andre kraftverk som skattyter eier. Eventuell grunnrentegevinst som fremkommer etter fradrag som nevnt (det vil si etter fradrag for fremførbar grunnrenteinntekt for verket etter gjeldende regler og eventuelt fradrag for

fremførbare negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå etter de nye regler), skal fortsatt likestilles med annen positiv grunnrenteinntekt beregnet for kraftverket det aktuelle år og således omfattes av samordningen med overdragende skattyters øvrige grunnrenteopposisjoner i realisasjonsåret.

For behandlingen av eventuelt grunnrentetap som fremkommer etter fradrag både av ubenyttet gammel fremførbar negativ grunnrenteinntekt og av kraftverkets andel av fremførbar negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå som nevnt, foreslås følgende løsning:

- I den utstrekning tapet *ikke* overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar gammel negativ grunnrenteinntekt, skal tapet fullt ut behandles etter gjeldende regler.
- I den utstrekning tapet overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar gammel negativ grunnrenteinntekt, skal tapet omfattes av adgangen til samordning med overdragende skattyters øvrige grunnrenteopposisjoner for øvrige kraftverk i realisasjonsåret. Beregnet grunnrentetap som ikke nøytraliseres ved samordningen – herunder mot eventuell positiv grunnrenteinntekt som tilordnes overdragende skattyter i realisasjonsåret, skal imidlertid *ikke* omfattes av fremføringsadgangen for beregnet negativ grunnrente på skattyternivå for *senere* inntektår. Beregnet grunnrentetap som ikke nøytraliseres ved samordning som nevnt, vil bare kunne tilbakeføres mot positiv grunnrenteinntekt beregnet for verket i realisasjonsåret eller tidligere år som etter gjeldende regler – og vil for øvrig falle bort.

Departementet har vurdert om grunnrentetap som ikke nøytraliseres ved samordning i realisasjonsåret, bør kunne realiseres særskilt til den nye eier av verket. På bakgrunn av den alternative adgang til anvendelse av reglene om skattemessig kontinuitet, jf. nedenfor, antas imidlertid at et slikt særskilt tiltak ikke er nødvendig.

Det vises til forslag til endring av § 18–3 sjette (nytt niende) ledd bokstav a.

Etter innføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b i 2004, kan det stilles spørsmål ved om det overhodet er behov for videreføring av hovedregelen i § 18–3 sjette ledd bokstav a om beregning av grunnrentegevinst/tap ved realisasjon. Dette spørsmål er ikke vurdert i full bredde i denne forbindelse. Imidlertid bemerkes at de to regelsett er alternative valgmuligheter for skattyter og at behandling med skattemessig kontinuitet normalt vil være å foretrekke for overdragende skattyter også i tilfeller hvor behandling etter de alminnelige regler

medfører beregning av grunnrentetap. Dersom overdragende skattyter har fremførbar negativ grunnrenteinntekt som etter de alminnelige regler vil medføre beregning av grunnrentetap ved realisasjon av kraftverket som skattyter ikke vil kunne utnytte mot positiv grunnrenteinntekt beregnet for realisasjonsåret, vil alternativt anvendelse av reglene om skattemessig kontinuitet medføre at overtakende skattyter kan videreføre hele den fremførbare negative grunnrenteinntekt med mulig full utnyttelse av denne på sin hånd i senere inntektsår.

Samordnet negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk som behandles med skattemessig kontinuitet

Skatteloven § 18–3 sjettede ledd bokstav b

En nødvendig tilpasning ved videreføring av regelen i skatteloven § 18–3 sjettede ledd bokstav b slik at det *også* kan overføres samordnet negativ grunnrenteinntekt etter forslaget, er at reglene må baseres på at adgangen til overføring i prinsippet er begrenset til den *andel* av samordnet og fremførbar negativ grunnrenteinntekt på overdragende skattyters hånd som kan tilordnes de verk som omfattes av realisasjonen. Overføring av negativ grunnrenteinntekt med adgang til samordning og fremføring på ervervende skattyters hånd, bør fortsatt bygge på at fremføringsadgangen er betinget av eierskap til det kraftverk posisjonen knytter seg til. Adgang til overføring av *all* samordnet negativ grunnrenteinntekt beregnet hos overdragende skattyter etter de nye regler, vil innebære en realisasjon av skatteposisjonen negativ grunnrenteinntekt som sådan og uten sammenheng med det kraftverk som erverves.

På denne bakgrunn foreslår departementet en videreføring av skatteloven § 18–3 sjettede ledd bokstav b med den tilpasning at overtakende skattyter overtar den *andel* av eventuell fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning hos overdragende skattyter som kan tilordnes det/de kraftverk som overføres ved realisasjonen. Om forslag til regler for beregning mv. av denne andel, vises til avsnitt 21.1.6.

Det vises til forslag til endring av § 18–3 sjettede (nytt niende) ledd b tredje punktum.

Øvrige regler om overføring av kraftverk ved omorganiseringer av kraftforetak med skattemessig kontinuitet

Også øvrige regler om adgang til overføring av fremførbar grunnrenteinntekt i forbindelse med transaksjoner som innebærer realisasjon av kraft-

verk med skattemessig kontinuitet, skal videreføres for samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå etter de nye regler. Ved anvendelse av disse regler skal overføring av fremførbar samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå, begrenses til den *andel* av overdragende skattyters samordnede og fremførbare negative grunnrenteinntekt som kan tilordnes det eller de kraftverk som omfattes av transaksjonen. I slike tilfeller skal reglene om beregning av andel av slike posisjoner til det aktuelle kraftverk som foreslått i avsnitt 21.1.6, legges til grunn.

Ovennevnte forslag vil etter departementets oppfatning ikke kreve noen lovendringer ettersom forutsetningen vil følge direkte av kravet om skattemessig kontinuitet hos overtakende skattyter etter gjeldende ordlyd i skatteloven § 11–7 og § 11–21 annet ledd. Det anses heller ikke nødvendig med noen endring i skatteloven § 11–22 tredje ledd annet punktum, som for øvrig vil bli vurdert for opphevelse.

Samordnet negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk hvor produksjonsvirksomheten er nedlagt

Negativ grunnrenteinntekt for inntektsåret 2007 eller senere, vil etter forslaget kunne samordnes mot eventuell positiv grunnrenteinntekt i andre verk skattyter måtte eie. Den samordnede negative skatteposisjonen vil også kunne fremføres mot samordnet positiv grunnrenteinntekt på skattyternivå i senere inntektsår. Fremføringsadgangen gjelder selv om produksjonsvirksomheten i det kraftverk som har generert skatteposisjonen legges ned.

Som etter gjeldende regler, forutsetter forslaget at også nedlagte kraftverks *andel* av negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå skal kunne overføres til overtakende skattyter etter reglene om skattemessig kontinuitet som angitt i foregående avsnitt. Endringsforslaget må antas å medføre at prissetting og markedet for slike realisasjoner, vil bli endret. Det antas at gjeldende konsesjons- eller konkurranselovgivning ikke vil være til hinder for utvikling av et slikt marked. Etter departementets oppfatning bør det være en forutsetning for forslaget at det ikke skal være aktuelt å ta opp spørsmål om å sette til side slike transaksjoner etter reglene om skattemessig gjennomskjæring. Dette krever imidlertid ikke noe særskilt uttrykk i selve lovteksten.

Departementet anser det ikke aktuelt å innføre regler om adgang til utbetaling av skatteverdien av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt ved opphør av produksjonsvirksomhet i verk. De hensyn som be-

grunnet innføring av utbetalingsordning for underskudd og friinntekt ved opphør av særskattepliktig virksomhet i petroleumsbeskatningen, jf. petroleumsskatteloven § 3 bokstav c fjerde ledd og § 5 syvende ledd slik disse lyder etter endringslov 10. desember 2004 nr. 78, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) kap. 14, gjør seg under enhver omstendighet ikke tilsvarende gjeldende i kraftsektoren.

På det tidspunkt nevnte endringer ble vedtatt, var adgangen til fremføring av underskudd i alminnelig inntekt og i særskattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven betinget av at virksomheten ikke var opphørt, jf. skatteloven § 14–6 den gang annet ledd. Ved opphør av virksomhet skulle ubenyttet udekket underskudd til fremføring tilbakeføres i skattepliktig inntekt inntil to foregående år, jf. skatteloven § 14–7. Dersom et utvinnings-selskap bestemte seg for å opphøre med utvinningsvirksomheten ville alternativet være tilbakeføring av underskuddet som nevnt, eller overføring av underskuddet mot vederlag ved realisasjon av den samlede virksomhet til et annet selskap eller ved fusjon etter regler som ble innført i 2002. Overtakende selskap ville da kunne benytte underskuddet mot inntekter i sin øvrige utvinningsvirksomhet. Rent salg av underskuddet uten samtidig overføring av hele virksomheten, var ikke aktuelt.

Adgangen til utbetaling av skatteverdien av underskudd ved opphør av utvinningsvirksomhet ble innført som et ytterligere alternativ og supplement til nevnte oppgjørsmuligheter. Utbetalingsordningen vil også gjelde resterende underskudd som ikke benyttes ved tilbakeføring eller realisasjon som nevnt.

I kraftsektoren vil negativ grunnrenteinntekt i utgangspunktet være beregnet pr. kraftverk og adgangen til fremføring av negativ grunnrenteinntekt vil ikke bortfalle selv om produksjonsvirksomheten i kraftverket opphører. Den usikkerhet som fulgte av opphørsbestemmelsen i § 14–6 annet ledd i form av på den ene side tidspress med hensyn til å finne og forhandle med kjøpere av virksomheten samt å innhente offentlig godkjenning, og på den andre side det incitamentet til å videreføre fortsatt ulønnsom drift for å unngå oppgjør av posisjonen ved tilbakeføring, gjør seg således i utgangspunktet ikke gjeldende for skattyters muligheter til fortsatt anvendelse av negativ grunnrenteinntekt.

De utvidete muligheter forslaget om innføring av samordnings- og fremføringsadgang vil innebære med hensyn til utnyttelse av fremførbare posisjoner ved realisasjon også av nedlagte kraftverk, og det forhold at reglene ikke gir incitament til å opprettholde ulønnsom drift for å unngå bortfall av fremførbare negativ grunnrenteinntekt, gir ikke be-

hov for å sikre skattyter rask og endelig realisering av negativ grunnrenteinntekt i form av direkte utbetalingsordninger. Det er grunn til å anta at det på bakgrunn av forslaget vil bli etablert et marked som vil ivareta skattyters behov for tilstrekkelig raskt og sikkert oppgjør av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk.

Samordnet negativ grunnrenteinntekt ved hjemfall av kraftverk

I hjemfallstilfellene er det behov for særskilte tiltak utover de generelle forslag om behandling av fremførbare negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå ved realisasjon som er fremsatt foran. Departementets vurderinger og forslag til slike tiltak gjennomgås nedenfor.

Dersom opprinnelig skattyter fortsatt blir å anse som skattemessig eier av kraftverket etter hjemfallstidspunktet, vil forslagene foran medføre at negative grunnrenteoposisjoner knyttet til det hjemfalte verket etter de endrede regler fortsatt kan benyttes hos vedkommende skattyter. Dette er aktuelt hvis eieren enten får kjøpe verket tilbake eller leie det på vilkår som innebærer at vedkommende fortsatt anses som skattemessig eier.

Dersom opprinnelig eier av kraftverket etter hjemfallstidspunktet ikke lenger anses som eier av dette, finnes det i dag ikke regler som sikrer at opprinnelig eier får benytte andel av fremførbare negativ grunnrenteinntekt etter samordning som kan tilordnes det hjemfalte verket. Dette skyldes at hjemfall ikke anses som skattemessig realisasjon, hvilket innebærer at reglene om oppgjør eller videreføring av fremførbare negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon ikke kommer til anvendelse.

Den effekt at negative grunnrenteoposisjoner etter de nye regler ikke lenger kan anvendes etter eierskifte for verket i forbindelse med hjemfall, er ikke forenlig med siktemålet om en nøytral grunnrentebeskatning. Departementet har derfor vurdert hvordan anvendelse av negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå kan sikres også hvor opprinnelig skattyter ikke lenger anses som skattemessig eier av kraftverk som følge av hjemfall.

Selv om overføring av eierskap for kraftverk i forbindelse med hjemfall i utgangspunktet skjer uten vederlag til opprinnelig eier, bør en eventuell særskilt regulering av slik eieroverføring ved hjemfall bygge på de samme forutsetninger og løsninger som foreslått for realisasjonstilfellene. Dette gjelder også den forutsetning at fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt fortsatt skal være betinget av at skattyter er eier det kraftverk posisjonene knytter seg til.

Konsekvensen av dette synspunktet er at hvor det skjer overføring av eierskap i forbindelse med hjemfall, skal det i utgangspunktet finne sted et oppgjør av fremførbar samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå for forutgående eier av kraftverket. Det foreslås således at forslaget om videreføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav a gis tilsvarende anvendelse ved eierskifte i forbindelse med hjemfall – enten dette skjer ved at staten blir eier i en mellomfase eller ved at verket overtas av ny skattepliktig eier.

Ved eierskifter som nevnt skal det foretas en gevinst/-taps beregning *som om det hadde funnet sted* en skattemessig realisasjon. Forslagene foran med hensyn til anvendelse av den andel fremførbar negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå som kan tilordnes det overførte verk, og om behandling av beregnet grunnrentetap forutsettes å gjelde tilsvarende i disse tilfellene. Beregning av grunnrentegevinst/tap etter reglene i § 18–3 sjette ledd bokstav a i forbindelse med hjemfall antas imidlertid ofte å medføre beregning av grunnrentetap som overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar grunnrenteinntekt fra inntektsår forut for innføring av nye regler. Slikt grunnrentetap vil etter forslaget bare kunne utnyttes ved samordning hos forutgående eier i overføringsåret, og kan ikke fremføres til senere inntektsår.

I den utstrekning det tar tid å få endelig avklart de fremtidige eierforhold til det hjemfalte kraftverket, bør oppgjør som nevnt kunne utsettes tilsvarende. Dersom grunnrenteinntekt for verket tilordnes staten eller annen skattyter i en slik mellomfase, bør negativ grunnrenteinntekt hos opprinnelige eier i prinsippet ikke omfattes av samordningsadgangen på vedkommendes hånd.

Departementet foreslår imidlertid også at forslaget om videreføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b (kontinuitetsregelen), skal tilpasses for anvendelse i hjemfallstilfellene. Anvendelse av denne regel vil være aktuell i de tilfeller kraftverket overføres til ny eier som også blir grunnrenteskattpliktig for inntekt beregnet for verket i forbindelse med hjemfall. Dersom staten overtar som eier, vil regelen ikke kunne benyttes.

Departementet finner det ikke aktuelt å foreslå et alternativ der skatteposisjonen skal følge verket direkte slik at den overføres til skattepliktig erverver av kraftverket mv. etter hjemfall uten at det betales vederlag til den opprinnelige eier. En slik løsning vil ikke innebære reell anvendelse av posisjonen for tidligere eier/skattyter, og vil således ikke ivareta hovedformålet bak forslagene her. En ordning der ny eier skulle få overført opprinnelige eiers negative skatteposisjon vederlagsfritt vil endre

markedsforutsetningene som ellers ligger til grunn for grunnrentebeskatningen, og vil også innebære et brudd på det «oppgjørssynspunktet» forslagene om behandling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt ellers bygger på.

Derimot foreslås at det i forbindelse med eierskifte til ny skattepliktig eier som nevnt, innføres adgang for forutgående eier til å selge eventuell andel negativ samordnet grunnrenteinntekt som kan tilordnes det hjemfalte verk, til den nye eier av kraftverket mot vederlag. Et slikt forslag vil i realiteten innebære innføring av adgang til salg av rene skatteposisjoner uavhengig av driftsmidler/virksomhet. Begrenset til den helt spesielle situasjonen i forbindelse med hjemfall og begrenset til salg til den til skattyter som faktisk overtar eierskap til kraftverket, finner departementet at en slik ordning bør kunne forsvares.

Forslaget vil medføre at opprinnelige eier av verket får betalt for posisjonen og at den nye eier kan videreføre denne for anvendelse ved samordning og fremføring i samsvar med de øvrige endringsforslag foran. Som nevnt er forslaget begrenset til å omfatte den *andel* samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå som kan tilordnes det verk som er overført til ny eier. Reglene om beregning av slike andeler pr. kraftverk som har inngått i samordningen på opprinnelig eiers hånd, vil gjelde tilsvarende, jf. avsnitt 21.1.6.

Det foreslås at vederlag tilsvarende skatteverdien av den negative grunnrenteinntekt som realiseres, ikke skal behandles som alminnelig inntekt hos selger av posisjonen og heller ikke som fradragberettiget kostnad for kjøper.

Opprinnelige eier kan i slike tilfeller risikere å ikke oppnå full kompensasjon for skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten. På denne bakgrunn foreslår departementet at ovennevnte forslag suppleres med en ordning der opprinnelige eier av verket kan få utbetalt skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt. Dette forutsetter at eieren ikke kompenseres ved anvendelse av de øvrige oppgjørsregler ved overføring av kraftverk til ny skattepliktig eier i forbindelse med hjemfall.

Etter departementets vurdering vil ovennevnte forslag sikre nøytralitet i hjemfallstilfellene. Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt niende ledd ny bokstav c.

21.1.3.4 Avgrensning av forslaget mot negativ grunnrenteinntekt fra inntektsår forut for innføring av nye regler

Utformingen av gjeldende regler for grunnrenteskatt kan bidra til at enkelte samfunnsøkonomisk

lønnsomme investeringer ikke blir gjennomført. Det skyldes at kraftforetakene ikke er sikret effektivt fradrag for investeringskostnadene, blant annet fordi negativ grunnrenteinntekt fra et kraftverk ikke kan samordnes med grunnrenteinntekt fra andre verk foretaket eier. Formålet er å stimulere til lønnsomme investeringer og samordningsadgangen bør derfor begrenses til negativ grunnrenteinntekt oppstått etter ikrafttreddelsen. Forslaget skal med andre ord ikke påvirke de rammer gjeldende regler setter for anvendelse av (gammel) negativ grunnrenteinntekt som er akkumulert på det tidspunkt nye regler blir innført.

Som det fremgår i St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3.2, har utfordringen vært å finne en metode som bedrer nøytraliteten i grunnrentebeskatningen, uten at de nye regler omfatter negativ grunnrenteinntekt som skyldes allerede gjennomførte investeringsprosjekter. Departementet har vurdert de alternative metoder for å avgrense mot tidligere investeringer, jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 2.4.8, men disse alternativer må anses som lite hensiktsmessige. Departementet er blitt stående ved at forslaget bør bygge på en «grovere» avgrensingsregel som utelukkende begrenser anvendelsen av de nye regler mot fremførbar negativ grunnrenteinntekt beregnet pr. kraftverk for inntektsår etter iverksettelse av nye regler. Dette vil ikke gi full treffsikkerhet i forhold til siktemålet fordi endringene også vil omfatte deler av negative grunnrenteinntekt fra allerede gjennomførte investeringer. Etter departementets oppfatning vil imidlertid en slik utforming av virkeområdet for de nye regler være praktisk gjennomførbar, samtidig som den vil gi de tilskattede incentiver til investeringer i nye verk og oppgradering av eksisterende verk. Nye skjønsmessige avgrensninger vil ikke være nødvendig.

Gjeldende regler om at fremføring av negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år mot senere positiv grunnrenteinntekt beregnet for verket – og begrenset til fremføring mot positiv grunnrenteinntekt beregnet for samme verk, jf. avsnitt 21.1.2.2, skal videreføres. En videreføring med samtidig innføring av nye regler, vil kreve at dette også må være den primære regel, slik at fremføringsadgangen for gammel negativ grunnrenteinntekt *må* benyttes innen verket etter gjeldende regler dersom årets beregning av grunnrenteinntekt for verket blir positiv. Positiv grunnrenteinntekt beregnet for verket vil bare omfattes av forslaget til nye regler i den utstrekning slik inntekt ikke nøytraliseres ved fremføring av gammel negativ grunnrenteinntekt for verket.

Forutsetningen om videreføring av gjeldende

regler for behandling av gammel akkumulert fremførbar negativ grunnrenteinntekt, innebærer også at slik fremførbar negativ grunnrenteinntekt skal behandles etter gjeldende regler ved eventuell realisasjon av kraftverket i år etter innføring av nye regler. Ubenyttet gammel negativ fremførbar grunnrenteinntekt skal fortsatt kunne gjøres opp med endelig virkning hos overdragende skattyter i form av fremføring ved beregning av grunnrentegevinst eller tap ved realisasjon av kraftverk, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd a. Grunnrentetap beregnet etter disse regler vil fortsatt ikke være gjenstand for fremføring. Tilsvarende kan slike fremførbare negative grunnrenteopposisjoner alternativt overføres til ervervende skattyter som overtar kraftverk etter reglene om skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd bokstav b.

På samme måte forutsettes at de virkninger som kan inntre ved nedlegging av virksomhet i det enkelte kraftverk som nevnt i avsnitt 21.1.3.2, fortsatt vil gjøre seg gjeldende for akkumulerte gamle negative grunnrenteopposisjoner. Forslagene her griper ikke inn i lovgrunnlaget for løsning av aktuelle spørsmål, som behandles av skattemyndighetene, om behandling av gammel negativ grunnrenteinntekt ved oppgradering av eksisterende kraftverk, og fremmes uavhengig av hvordan nevnte spørsmål løses.

Endring av grunnlaget for behandling av ovennevnte spørsmål om behandling av gammel negativ grunnrenteinntekt ved oppgradering av eksisterende verk, vil etter departementets oppfatning kreve lov og/eller forskriftsendringer. Departementet vil imidlertid vurdere mulige tiltak og komme tilbake til disse spørsmål på et senere tidspunkt.

Ettersom gjeldende regler om behandling av gammel negativ grunnrenteinntekt, skal videreføres fullt ut, er det ikke behov for særskilte overgangsregler. Inntil akkumulert gammel negativ grunnrenteinntekt blir nøytralisert ved fremføring mot positiv grunnrenteinntekt beregnet for verket i senere år, eventuelt til den blir gjort opp eller overført til overtakende skattyter ved realisasjon av verket etter gjeldende regler, vil det være behov for å føre kontroll med resterende fremførbar negativ grunnrenteinntekt ved at den føres på en særskilt saldo for det enkelte kraftverk.

For inntektsår etter innføring av nye regler, dvs. fra og med inntektsåret 2007, vil forslaget innebære et tosporet system;

- gjeldende regler skal videreføres for akkumulert (gammel) negativ grunnrenteinntekt pr. kraftverk for inntektsår forut for innføring av nye regler,
- nye regler skal gjelde positiv grunnrenteinntekt

pr. kraftverk (etter fremføring av ev. negativ grunnrenteinntekt fra inntektsår forut for innføring av nye regler) og (ny) negativ grunnrente beregnet for inntektsår etter innføring av nye regler.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18–3 første og fjerde ledd.

21.1.4 Endring av reglene om renteberegning ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt og ved beregning av friinntekt

21.1.4.1 Gjeldende rett

Negativ grunnrenteinntekt kan etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd annet punktum fremføres med en rente som fastsettes av departementet i forskrift. Opprinnelig ble renten ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt fastsatt til risikojustert før-skatt rente, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) avsnitt 9.5.3. Rentebestemmelsen ble endret til en etter-skatt rente fra inntektsåret 2005, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) kapittel 18. Renten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt består nå av to elementer; en normert risikofri rente og et risikotillegg. Risikotillegget er fastsatt til 4 prosentpoeng, korrigert til rente etter skatt. For inntektsåret 2006 er renten ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt satt til 5,2 prosent.

Ved grunnrenteberegningen gis det fradrag for en friinntekt som skal skjerme risikofri avkastning. I Ot.prp. nr. 23 (1995–96) avsnitt 9.5.3 foreslo departementet at det ved beregningen av friinntekten ble benyttet en risikojustert rente. Med hjemmel i skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b første punktum, fastsetter departementet rentesatsen i forskrift. Tilsvarende som for fremføring av negativ grunnrenteinntekt består også renten for beregning av friinntekt av to elementer; en normert risikofri rente og et risikotillegg. Risikotillegget er også her 4 prosentpoeng. For inntektsåret 2006 er renten ved beregning av friinntekt satt til 7,2 prosent.

21.1.4.2 Departementet vurderinger og forslag

Samordnings- og fremføringsadgang på foretaks- og skattyternivå, kombinert med forslagene knyttet til realisasjon og eierendringer ved hjemfall av kraftverk, vil gi skattyter full sikkerhet for anvendelse av negative posisjoner oppstått etter innføringen av nye regler. Selskapet vil da ha en risikofri fordring på staten. En risikofri rente gir da tilstrek-

kelig skjerming for å sikre at grunnrenteskatten bidrar til at prosjekter som er lønnsomme før skatt, også er lønnsomme etter skatt. Risikotillegget, både i renten for fremføring av samordnet ny, negativ grunnrenteinntekt og ved beregning av friinntekt, bør derfor fjernes.

De nye reglene vil også øke foretakenes mulighet til å få utnyttet gamle negative posisjoner, det vil si negativ grunnrenteinntekt akkumulert før innføringen av de nye reglene. Gjeldende risikotillegg for fremføring av disse posisjonene må anses å være svært romslig og gir motiver til skattemessige tilpasninger. Det foreslås derfor å redusere risikotillegget for fremføring av negative posisjoner oppstått før innføringen av nye regler fra 4 til 2 prosentpoeng. Når denne fremføringsrenten reduseres, vil verkene komme raskere i posisjon for å betale grunnrenteskatt, fordi gammel, fremførbar negativ grunnrenteinntekt vokser langsommere, eventuelt reduseres raskere.

Den risikofrie renten beregnes i dag som gjennomsnittet av siste tre års statsobligasjonsrente med tre års løpetid. Valget av denne metoden sanner en begrunnelse. Departementet viser til omtale i St. prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3.2 for en vurdering av hvordan den risikofrie renten bør fastsettes.

21.1.5 Endring av øvrige regler som bygger på grunnrenteinntekt beregnet for det enkelte kraftverk

21.1.5.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 18–5 skal det beregnes formuesverdi separat for det enkelte kraftanlegg. For kraftanlegg som deltakerlignes etter bruttometoden, jf. skatteloven § 10–40 tredje ledd, skal formuen likevel fastsettes for hver deltaker, jf. § 18–5 syvende ledd. Etter egedomsskattelova § 8 skal formuesverdien for kraftanlegg fastsatt etter reglene i § 18–5, i utgangspunktet også legges til grunn for utskrivning av eiendomsskatt for anlegget.

Etter hovedregelen i § 18–5 første til og med fjerde ledd, som gjelder kraftanlegg med generatorer med påstemplet merkeytelse over 10 000 kVA, beregnes verdien med utgangspunkt i kapitaliserte fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid. Etter skatteloven § 18–5 første, jf. tredje ledd, gis det ved beregningen fradrag blant annet for pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket. Fradraget settes lik gjennomsnittet av summen av slik skatt for verket for hver av de siste 5 årene, eller de færre årene verket har vært omfattet av reglene om beregning av slik inntekt. Fradragsberetti-

gede kostnader og grunnrenteskatt for de foregående årene justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret. Det er således grunnrenteskatten beregnet for kraftverket som kommer til fradrag ved fastsettelse av formuesverdi/eiendomsskattetakst for samme kraftverk. På grunn av forbudet mot samordning av grunnrenteinntekt mellom ulike kraftverk, vil skatt på grunnrenteinntekt i ett kraftverk også representere betalbar grunnrenteskatt for eieren av kraftverket.

Innføringen av deltakermetoden for deltakerlignede selskaper medførte at personlig deltaker i deltakerlignet selskap skal beskattes ved utdeling av midler fra selskapet til deltakeren. Beskatningen skjer ved at det gjøres et tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10–42 ved utdeling fra selskapet. Tillegget fastsettes til verdien av utdelingen fratrukket overskuddsandel etter § 10–41 multiplisert med skattyters skattesats for alminnelig inntekt og en nærmere fastsatt skjerming. Det følger av § 10–42 ellefte ledd at det i forskrift kan fastsettes at det også skal gis fradrag for naturressursskatt og grunnrenteskatt. I Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 10–42-4 er det således fastsatt at det skal gjøres fradrag for grunnrenteskatt i grunnlaget for tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra deltakerlignet selskap. Fradraget vil tilsvare den grunnrenteskatt som knytter seg til grunnrenteinntekt beregnet for de kraftverk det deltakerlignede selskap eier og som er tilordnet den enkelte deltaker i kraft av reglene om brutto- eller nettoligning. Grunnrenteskatten vil allerede være beskattet direkte hos den personlige deltaker i selskapet i kraft av deltakerligningen slik at fradrag er nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning.

21.1.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Forslaget om innføring av samordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå innebærer at den *betaltbare* grunnrenteskatten for eier av kraftverket ikke lenger vil avspeile den beregnede grunnrenteinntekt ved det enkelte kraftverk det enkelte inntektsår. Beregnet grunnrenteinntekt pr. kraftverk skal fortsatt tilordnes eier av verket som skattyter, men danner grunnlag for samordning mot grunnrenteinntekt fra skattyters øvrige kraftverk. For skattytere som eier kun ett kraftverk, vil ikke forslaget medføre noen endringer. I slike tilfeller vil den betalbare grunnrenteskatten for skattyter være lik den som er beregnet for kraftverket.

Forslaget medfører behov for avklaring av hvordan fradraget for grunnrenteskatt etter § 18–5 første ledd annet punktum, jf. tredje ledd annet punk-

tum, skal videreføres. I de nevnte bestemmelsene heter det at det kan kreves fradrag i formuesfastsettelsen for «*pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket*». Etter innføring av nye regler om beregning av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå kan det tenkes ulike alternativer for tolkning av begrepet grunnrenteskatt for kraftverket i forhold til en videreføring av § 18–5.

Med utgangspunkt i at forslagene i utgangspunktet bare tilsikter endringer i grunnrentebeskatningen, kan det argumenteres for at det bør velges en løsning som i minst mulig grad griper inn i gjeldende regler om fastsettelse av formuesverdi/eiendomsskattegrunnlaget. Dette kunne tilsi at man ved fastsettelse av formuesverdien etter § 18–5 første til og med fjerde ledd, skulle beregne fradrag for en fiktiv grunnrenteskatt pr. kraftverk basert på en beregning av grunnrenteinntekt pr. verk som om gjeldende regler ble videreføres i sin helhet. En slik løsning ville kreve at det årlig måtte foretas kompliserende hjelpeberegninger av den fiktive grunnrenteskatt etter gjeldende regler. Løsningen vil ikke være i samsvar med formålet bak fradragsregelen.

Etter departementets oppfatning er det skattyters reelle skattebelastning knyttet til det enkelte kraftverk som skal komme til fradrag ved fastsettelse av formuesverdien og eiendomsskattegrunnlaget etter § 18–5 første til og med fjerde ledd.

Den reelle skattebelastningen knyttet til det enkelte verk kan finnes ved at det foretas en tilordning av en *andel* av samordnet positiv grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte kraftverk. Denne tilordning som vil måtte foretas for hvert inntektsår, bør ta utgangspunkt i det enkelte kraftverkets bidrag til samordnet positiv grunnrenteinntekt på skattyternivå. Det vises til forslaget i avsnitt 21.1.6 beregningsregler mv. for andel samordnet grunnrenteinntekt for det enkelte kraftverk som inngår i samordningen.

Forslaget foran medfører at formues- og eiendomsskattegrunnlaget ikke vil bli identisk med det grunnlag som ville blitt fastsatt uten endring av reglene om grunnrenteinntekt.

Det vises til forslag til endring i § 18–5 første og tredje ledd.

Det foreslås at endringen gis virkning fra og med inntektsåret 2007. De verdier som inngår i beregningsgrunnlaget etter skatteloven § 18–5 med basis i inntektsåret 2007 vil danne grunnlag for beregning av eiendomsskattegrunnlaget ved ligningen for dette inntektsår, det vil si i 2008. Eiendomsskattegrunnlag fastsatt ved ligningen i 2008 etter skatteloven § 18–5, blir etter eieendomsskattelova § 8 første ledd å legges til grunn for utskrivning av ei-

endomsskatt i eiendomsskatteåret 2009. Forslaget om endringer i skatteloven § 18–5 vil således første gang få virkning for utskriving av eiendomsskatt i 2009.

Etter bestemmelsen i FSFIN § 10–42-4 skal det gis fradrag for skatt på grunnrenteinntekt i utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap. Det kan også i denne sammenheng reises spørsmål om hvordan uttrykket «skatt på grunnrenteinntekt» skal videreføres ved innføring av nye regler om samordning av grunnrenteinntekt. Med utgangspunkt i at hensikten med regelen er å unngå dobbelbeskatning av grunnrenteinntekt som lignes direkte hos deltakerne som skattesubjekter, må fradraget ved utdeling tilsvare den faktiske grunnrenteskatt knyttet til de verk selskapet eier og som beskattes hos deltakerne direkte i kraft av deltakerligningen.

Etter departementets vurdering skal uttrykket «skatt på grunnrenteinntekt» i FSFIN § 10–42-4 forstås slik at det gis fradrag tilsvarende skatt på den andel av den enkelte eier/selskapsdeltakers samordnede positive grunnrenteinntekt som kan tilordnes de kraftverk det deltakerlignede selskap eier. Dersom den enkelte selskapsdeltaker i tillegg til sin selskapsandel i det deltakerlignede selskap også eier kraftverk direkte eller har eierandeler i andre deltakerlignede kraftforetak, vil det måtte foretas en fordeling av skattyters samordnede grunnrenteinntekt mellom de kraftverk denne skriver seg fra. De fordelingsregler som er foreslått i avsnitt 21.1.6 vil i så fall bli å legge til grunn. Dersom den personlige deltaker i kraftforetaket ikke eier/har eierandeler i andre verk, vil slik fordeling ikke være nødvendig.

Denne oppfatningen foreslås presisert ved endring av Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 10–42-4 *Frdrag i utdeling for skatt på grunnrenteinntekt* med virkning for inntektsåret 2007.

21.1.6 Regler om beregning og gjennomføring av fordeling av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk

21.1.6.1 Beregningsregler for fordeling av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk

Behovet for fordeling av henholdsvis negativ og positiv grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk, følger av forslagene i avsnitt 21.1.3.3 om behandling av samordnet negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon

mv. av kraftverk og av avsnitt 21.1.5 om endring av fradraget for «pliklig grunnrenteskatt» i skatteloven § 18–5 første ledd annet punktum og av fradraget for grunnrenteskatt ved beregning av skattepliktig utdeling til personlig deltaker. Selv om behovene for fordeling av henholdsvis positive og negative posisjoner på de kraftverk som inngått i samordningen har ulik bakgrunn, bør beregningsreglene for fordelingen være de samme.

Etter departementets oppfatning bør beregningen av andel av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på det enkelte verk som har inngått i samordningen på skattyters hånd, ta utgangspunkt i det enkelte verks forholdsmessige bidrag til henholdsvis samordnet netto positiv eller negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå.

Eventuell *positiv* grunnrenteinntekt etter verks- og konsernintern samordning på skattyternivå, fordeles forholdsmessig mellom de verk som har fått beregnet positiv grunnrenteinntekt det aktuelle år og basert på størrelsen av den positive inntekt beregnet pr. verk og som har inngått i samordningen hos vedkommende skattyter det aktuelle inntektsår. Positiv grunnrenteinntekt pr. kraftverk vil i denne sammenheng tilsvare positiv grunnrenteinntekt *etter* eventuell fremføring av gammel negativ grunnrenteinntekt. Det er bare slik positiv grunnrenteinntekt pr. kraftverk som er omfattet av samordningsadgangen.

Ved denne fordeling vil skattyters tilordnede positive grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i kraftforetak bli å likestille med grunnrenteinntekt tilordnet fra direkte eide kraftverk. Verk som har fått beregnet negativ grunnrenteinntekt det aktuelle år og som er kommet fullt ut til fradrag ettersom den samordnede grunnrenteinntekt blir positiv, tilordnes ingen andel av den positive grunnrenteinntekt for inntektsåret. Verk som ikke har fått beregnet grunnrenteinntekt det aktuelle år fordi virksomheten er nedlagt, vil heller ikke bli tilordnet grunnrenteinntekt.

For kraftverk eiet av nettolignede foretak, vil kraftverkets *samlede* andel av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå som tilordnes de verk foretaket eier, tilsvare summen av hver enkelt deltakers beregning etter ovennevnte regler. For skattytere som eier andeler i nettolignede kraftforetak vil resultatet av ovennevnte beregning, måtte rapporteres til det nettolignede foretak og samlet danne grunnlag for beregning av den grunnrenteskatt som kan tilordnes verket det aktuelle inntektsår blant annet etter skatteloven § 18–5 første og tredje ledd, jf. avsnitt 21.1.5.2.

Eventuell *negativ* grunnrenteinntekt etter verks- og konsernintern samordning på skattyterni-

vå, fordeles forholdsmessig mellom de verk som har hatt negativ grunnrenteinntekt etter reglene i skatteloven § 18–3 annet og tredje ledd det aktuelle inntektsår og basert på størrelsen av det enkelte verks negative posisjoner dette år. Ved denne fordeling vil skattyters tilordnede negative grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i kraftforetak bli å likestille med grunnrenteinntekt tilordnet fra direkte eide kraftverk. Verk som har fått beregnet positiv grunnrenteinntekt det aktuelle inntektsår, tilordnes ingen andel av den negative grunnrenteinntekt på skattyternivå. Verk som ikke har fått beregnet grunnrenteinntekt det aktuelle år fordi virksomheten er nedlagt, vil heller ikke bli å hensynta ved fordelingen.

Dersom grunnrenteinntekt etter verks- og konsernintern samordning på skattyternivå blir positiv for inntektsåret, anses all negativ beregnet grunnrenteinntekt for det enkelte verk for samme inntektsår fullt benyttet dette år. Dersom samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå blir positiv for det aktuelle inntektsår, men årets positive grunnrenteinntekt nøytraliseres fullt ut ved fremføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår, blir eventuell rest fremførbar negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå fra tidligere inntektsår fortsatt å fordele mellom de aktuelle verk i samme forhold som i det inntektsår den aktuelle

(rest) samordnet negative grunnrenteinntekt ble beregnet.

Dersom det i senere inntektsår beregnes ny negativ grunnrenteinntekt etter verks- og konsernintern samordning på skattyternivå for vedkommende skattyter, blir også dette års negative grunnrenteinntekt å fordele mellom skattyters enkelte kraftverk i det inntektsår grunnrenteinntekten beregnes. Ved senere anvendelse av negativ grunnrenteinntekt oppstått i ulike tidligere inntektsår ved fremføring på skattyternivå, vil det enkelte kraftverks andel av den negative posisjon fra vedkommende inntektsår reduseres forholdsmessig. Ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå må det forutsettes at det er de eldste av eventuelle fremførbare posisjoner fra flere tidligere år som benyttes først.

Ovennevnte metode innebærer at den andel negativ grunnrenteinntekt beregnet for det enkelte kraftverk som skattyter til tross for samordnings- og fremføringsadgangen ikke har fått benytte i senere inntektsår, fortsatt blir å tilordne det verk som genererte den negative posisjonen.

Det vises til forslag til skatteloven § 18–3 nytt sjette ledd.

Ovenstående løsninger kan illustreres med et eksempel på den beregning og fordeling som forutsettes foretatt hos en skattyter som tilordnes grunnrenteinntekt fra fire kraftverk:

	År 1		År 2		År 3	
	Årets GRI	Fordeling positiv/negativ GRI	Årets GRI	Fordeling positiv/negativ GRI	Årets GRI/Rest negativ GRI til fremføring	Fordeling rest negativ GRI til fremføring
Verk 1	100	(250/350) x 100 = 71,4	100	0	200	0
Verk 2	50	(250/350) x 50 = 25,7	-200	(100/-300) x 200 = -66,6	-200	50x(66,6/- 100) = -33,33
Verk 3	-100	0	-100	(100/-300) x 100 = -33,33	-50	50x(33,33/- 100) = -16,65
Verk 4	200	(250/350) x 200 = 142,8	100	0	100	0
Skattyter	250		-100		50	
Skattyter					-50	

Tabellen viser et eksempel på hvordan årets grunnrenteinntekt (GRI) på skattyternivå foreslås fordelt på det enkelte kraftverk (eller andel i deltagerliknet kraftforetak) i det enkelte år. I år 1 har skattyter positiv GRI etter verksamordning på 250. Denne positive GRI etter verksamordning fordeles mellom verk 1,2 og 4 som hadde positiv inntekt i år 1 på til sammen 350, basert på størrelsen av årets

positive GRI i det enkelte verk. I år 2 har skattyter negativ GRI etter verksamordning på -100. Denne størrelsen fremføres til år 3 med rente (renteeffekten er ikke inkludert her). Årets negative GRI i år 2 etter samordning fordeles mellom verk 2 og 3 basert på størrelsen av årets negative GRI i disse verk. I år 3 har skattyter positiv GRI etter verksamordning av årets grunnrenteinntekt på 50. Etter

fremføring av negativ GRI oppstått i år 2 (-100) mot positiv GRI etter samordning i år 3 (50), har skattyter fortsatt en ubenyttet negativ GRI (-50). Denne ubenyttede negative GRI blir fortsatt å fordele mellom verk 2 og 3 *i samme forhold* som ved fordelingen i år 2. Dette skyldes at en skal ta utgangspunkt i det året den samordnede negative grunnrenteinntekten på skattyternivå oppsto.

21.1.6.2 Gjennomføring av fordeling av samordnet positiv og negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå på det enkelte kraftverk

Gjennomføring av fordeling av samordnet positiv grunnrenteinntekt på skattyternivå på det enkelte kraftverk

Det enkelte kraftverks andel av skattyters *positive* grunnrenteinntekt etter samordning fastsettes blant annet av hensyn til beregning av det relevante fradrag for grunnrenteskatt som inngår ved årlig beregning av eiendomsskattegrunnlaget etter skatteloven § 18–5 første, jf. tredje ledd for det enkelte kraftanlegg. Kraftverkets andel av positiv grunnrenteinntekt et enkelt inntektsår, vil etter omregning til betalbar skatt og via den gjennomsnittberegning § 18–5 forutsetter, kunne påvirke eiendomsskattegrunnlaget. Ettersom eiendomsskatten går til fradrag ved beregning av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 6–15, vil en endring av eiendomsskattegrunnlag også påvirke skattyters alminnelige inntekt.

På bakgrunn av at beregningen av det enkelte kraftverks *andel* av skattyters samordnede positive grunnrenteinntekt vil være et element i den årlige fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget pr. kraftverk etter skatteloven § 18–5, vil fordeling av positiv grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå, måtte beregnes, rapporteres og fastsettes for hvert inntektsår. Årets betalbare skatt på grunnrenteinntekt for det enkelte kraftanlegg som resultat av kraftverkets beregnede andel av positiv grunnrenteinntekt på skattyternivå det aktuelle inntektsår, vil inngå som ledd i den årlige eiendomsskatteligningen. Selve fordelingen av den positive grunnrenteinntekten pr. kraftverk påvirker *ikke* den årlige fastsetting av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå og inngår således ikke i den årlige grunnrenteligningen for skattyter. Fordelingen må likevel foretas av skattemyndighetene som nødvendig ledd i utskrivning av eiendomsskatt, jf. ligningsloven § 8–11. Andel positiv grunnrenteinntekt for kraftverket som fastsettes i forbindelse med ligningen, vil første gang påvirke den eien-

domsskatt som utskrives i eiendomsskatteåret, det vil si året etter ligningsåret, jf. eiendomsskatteleva § 8 første ledd.

Gjennomføring av fordeling av samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå på det enkelte kraftverk

Det enkelte kraftverks andel av skattyters *negative* grunnrenteinntekt etter samordning skal etter forslaget beregnes og fastsettes av hensyn til forslaget til endringer i skatteloven § 18–3 sjette ledd (nytt niende ledd) om at det ved realisasjon eller annet eierskifte av kraftverk skal foretas et oppgjør eller en overføring av negativ grunnrenteinntekt knyttet til det overførte verk. Tilsvarende fordeling forutsettes lagt til grunn ved overføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå ved andre omorganiseringer av kraftforetak som behandles med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11.

Fordeling av samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå på de enkelte av skattyters kraftverk vil bare være aktuelt i forbindelse med at skattyter realiserer/overfører eierskap til enkelte, men ikke alle, kraftverk vedkommende eier. Dette kan skje ved utfisjonering, realisasjon eller tap av eierskap ved hjemfall av enkelte eller bare noen av skattyters kraftverk som har inngått i samordning av grunnrentebeskatning på vedkommendes hånd. Dersom realisasjon/eierskiftet gjelder samtlige av skattyters kraftverk vil det ikke være behov for å fastsette det enkelte kraftverks andel av skattyters negative grunnrenteinntekt. Overtakende skattyter overtar i så fall hele samordningshistorikken for samtlige overførte kraftverk.

I de tilfeller hvor fordeling av overdragende skattyters negative grunnrenteinntekt blir aktuell, vil derimot fastsetting av andel negativ grunnrenteinntekt for de kraftverk som overføres, bli en del av grunnrenteligningen av både overdragende og overtakende skattyter for realisasjonsåret og senere år.

Fordeling av negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå på skattyters enkelte kraftverk etter forslaget til fordelingsregler, skal i utgangspunktet baseres på den samordnede negative grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte inntektsår. Fordelingen vil være en funksjon av negativ grunnrenteinntekt fastsatt for vedkommende skattyter etter verks- og konsernsamordning, sammenholdt med negative grunnrenteinntekt fastsatt for det enkelte kraftverk for samme inntektsår. Ved konsernsamordning er det forutsatt at det skal være mottakende selskaps negative grunnrenteinn-

tekt etter verksamordning for vedkommende inntektsår som skal nøytraliseres først. Dersom hele årets negative grunnrenteinntekt etter verksamordning hos mottakende selskap blir benyttet ved konsernsamordningen, blir det ingen samordnet negativ grunnrenteinntekt for dette inntektsår å fordele mellom mottakende skattyters ulike verk. Videre er det først når årets negative grunnrenteinntekt er benyttet at mottakende selskap kan benytte fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter samordning fra tidligere år mot overført positiv grunnrenteinntekt fra andre konsernselskaper. Slik konsernsamordning av fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår, vil i prinsippet medføre at andelen av disse fremføre posisjoner som i utgangspunktet var tilordnet skattyters enkelte kraftverk for vedkommende inntektsår, blir å redusere forholdsmessig.

Både den enkelte skattyter og skattemyndighetene vil i utgangspunktet til enhver tid (i hvert fall over en tiårs periode) ha oversikt hvert av de elementer som inngår i fordelingen av årets negative grunnrenteinntekt på skattyternivå på hver av skattyters enkelte verk, herunder eventuell gradvis reduksjon av fremførbare negative posisjoner på skattyternivå og og således også grunnlaget for beregning av det enkelte verks andel av de (resterende) fremførbare posisjoner for tidligere år. Dersom fordelingen pr. kraftverk skulle fastsettes hvert år, ville eventuell senere endring av grunnrenteinntektsfastsettelsen for enkelte av de verk som inngår i samordningen for tidligere inntektsår, kreve endrede beregninger, oppgaver og fastsettelse av fordeling foretatt i tidligere år.

Departementet antar imidlertid at det ikke er behov for *årlig fastsetting* av andel av skattyters negative grunnrenteinntekt etter samordning på hvert av skattyters kraftverk. Det foreslås derfor at det enkelte kraftverks andel av skattyters negative grunnrenteinntekt etter samordning, bare skal fastsettes i det inntektsår behovet oppstår, dvs. for de inntektsår skattyter foretar realisasjon mv. av enkelte, men ikke alle kraftverk vedkommende eier. Videre forutsettes at den fordeling av overdragende skattyters negative grunnrenteinntekt til de enkelte kraftverk som da skal fastsettes, blir å basere på de ansettelse, eventuelt endringsvedtak i ligningssaker om beregning av grunnrenteinntekt i det enkelte verk og om skattyters grunnrenteinntekt som foreligger ved utløp av realisasjonsåret.

Ovenstående antas ikke til hinder for at det etableres rutiner for årlig beregning og rapportering av andel samordnet negativ grunnrenteinntekt pr. kraftverk. Slike rutiner kan utvikles i medhold av ligningsloven § 4–1, jf. § 4–3. Slike rutiner kan

være hensiktsmessige for den fastsetting som skal skje det år behovet for fastsetting oppstår.

Det vises til forslag til ny § 18–3 nytt syvende ledd annet punktum

21.1.6.3 Virkningen av senere endring av ligning for tidligere inntektsår

Bakgrunn

Departementets forslag til nøytral grunnrentebeskatning bygger på at det fortsatt skal foretas årlig fastsettelse av grunnrenteinntekt for det enkelte kraftverk i samsvar med gjeldende regler i skatteloven § 18–3 annet og tredje ledd. Forslaget innebærer at det *i tillegg* skal foretas en samordning av fastsatt grunnrenteinntekt pr. kraftverk med grunnrenteinntekt fastsatt for andre kraftverk skattyter eier (verksamordning) og dernest eventuelt en samordning av skattyters verksamordnede positive grunnrenteinntekt mot eventuell negativ verksamordnet grunnrenteinntekt i andre kraftselskap i samme skattekonsern. Den samordnede positive eller negative grunnrenteinntekten som på dette grunnlag fastsattes for den enkelte skattyter hvert år skal *dertil* fordeles mellom de enkelte kraftverk som har bidratt til å generere positiv eller negativ samordnet grunnrenteinntekt det aktuelle inntektsår i henhold til fordelingsregler som angitt foran.

Dersom det i senere år skjer en endring i grunnrenteinntekten fastsatt for tidligere inntektsår for et eller flere kraftverk som har inngått i samordningen på skattyternivå, vil dette påvirke samordnet (positiv eller negativ) grunnrenteinntekt på skattyternivå for vedkommende inntektsår. Gjennomgangen nedenfor forutsetter at de alminnelige regler om endring av ligning for tidligere inntektsår, jf. ligningsloven § 8–3 og ligningsloven kapittel 9, skal gjelde fullt ut for fastsetting av den samordnede grunnrenteinntekt på skattyternivå.

En endring av grunnrenteinnfastsettelsen i det enkelte kraftverk med tilhørende endring av samordnet grunnrenteinntekt for vedkommende skattyter, vil imidlertid i utgangspunktet også påvirke den *avledete* fastsettelse av det enkelte kraftverks andel av den samordnede grunnrenteinntekt (positiv eller negativ) på skattyters hånd for vedkommende tidligere inntektsår. En endring av nevnte fordeling pr. kraftverk vil ha avledet betydning for de ulike skattegrunnlag beregningen av det enkelte kraftverks andel av grunnrenteinnstillingen skal benyttes til, og som tilsvarende i utgangspunktet vil måtte endres med virkning bakover i tid. Både formålet med og virkningen av endringer i fordelingen pr. kraftverk er ulike for fastsatte fordelinger av henholdsvis po-

sitiv og negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyternivå på det enkelte kraftverk som har inngått i samordningen.

Dersom de alminnelige utgangspunkter om endring av ligning for tidligere inntektsår skal legges fullt ut til grunn slik at det også skal foretas endring av tidligere fastsatt fordeling av positiv og negativ grunnrenteinntekt på de enkelte kraftverk for de aktuelle tidligere inntektsår, vil det innebære store ligningstekniske utfordringer. Arbeidet med korrigering av fordelingen av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå på de enkelte kraftverk som følge av senere endringsligninger og de følgevirkninger endringer av denne fordeling vil få bl.a. for eiendomsskattegrunnlaget, i slike tilfeller vil kunne bli særdeles ressurskrevende. Endring i grunnrenteinntekt i et kraftverk med tilhørende endring av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå, vil medføre endring av fordelingen på alle verk som omfattes av samordningen. En del kraftforetak har flere enn 30 kraftverk eller andeler i kraftforetak, og det har innen kraftbeskatningen regelmessig vært et betydelig antall endringssaker. Fordelingen vil måtte endres muligens manuelt for *alle* verk ved endring i grunnrenteinntekten for et eller flere verk som inngår i samordningen det aktuelle inntektsår, og alle etterfølgende inntektsår.

Nedenfor følger departementets vurderinger knyttet til de administrative og ligningstekniske utfordringer endring av grunnrenteligningen for tidligere inntektsår, vil kunne medføre for fordelingen som nevnt. Ettersom ulike hensyn gjør seg gjeldende for fordeling av henholdsvis positiv og negativ grunnrenteinntekt etter samordning, foretas gjennomgangen for de to situasjoner hver for seg.

Fordeling av samordnet positiv grunnrenteinntekt på skattyters enkelte kraftverk

Dersom senere endring av grunnrenteligningen av skattyter for tidligere inntektsår etter ligningsloven § 8–3 eller ligningsloven kapittel 9, skal medføre endring av den fastsatte fordeling av samordnet *positiv* grunnrenteinntekt for tidligere inntektsår, vil det i all hovedsak være av hensyn til korrekt fastsetting av de avledete effekter fastsettingen har for eiendomsskattegrunnlaget – og eventuelt også alminnelige inntekt. Som element ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget, vil årlig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket som produkt av tilordnet andel positiv grunnrenteinntekt etter samordning, inngå som del av et gjennomsnittsberegnet fradrag basert på betalbar grunnrenteskatt for kraftanlegget over en 5-års periode. Effekten av endring av kraftverkets fastsatte andel positiv grunnrenteinn-

tekt det enkelte år, vil således være avdempet både som følge av at fradraget i eiendomsskattegrunnlaget er inntekten omregnet til skattebeløp og av beregningen som 5-årlig gjennomsnitt.

De administrative og ligningstekniske kostnader ved å fastholde et utgangspunkt om at endringer i grunnrenteligningen av skattyter for tidligere inntektsår skal medføre motsvarende endringer i tidligere års fordeling av positiv grunnrenteinntekt for de enkelte kraftverk som grunnlag for beregning av fradrag for grunnrenteskatt for eiendomsskattegrunnlaget i tidligere, står etter departementets oppfatning ikke i forhold til konsekvensene av ikke å foreta endring av fordelingen av positiv grunnrenteinntekt pr. kraftverk for tidligere inntektsår. På dette grunnlag foreslår departementet at endringer i grunnrentefastsettelsen pr. kraftverk og av den tilhørende fastsettelse av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå, bare skal påvirke fordelingen av samordnet positiv grunnrenteinntekt for vedkommende inntektsår på de enkelte kraftverk, fremover i tid. Det foreslås at virkningstidspunktet for endringer i grunnrenteligningen av skattyter etter ligningsloven § 8–3 eller ligningsloven kapittel 9, for fordelingen av positiv grunnrenteinntekt på de enkelte verk som er omfattet av samordningen, skal være 1. januar i det året vedtak om endring treffes.

Forslaget vil ikke påvirke endringer i grunnrenteligningen av skattyter med virkning for tidligere inntektsår. Forslaget vil bare påvirke de avledete effekter av slike endringer ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget, alminnelig inntekt og eventuelt endring i beregningen av skattepliktig utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap.

Det vises til forslag til ny § 18–3 nytt åttende ledd første punktum.

Fordeling av samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyters enkelte kraftverk

Formålet med fordeling av negative grunnrenteposisjoner på de enkelte kraftverk er å foreta en riktig tilordning av skattyters negative grunnrenteposisjoner etter samordning til de verk som omfattes av en realisasjon eller annen overføring av eiendomsrett til verket, jf. avsnitt 21.1.3.3. Overdragende skattyters negative grunnrenteposisjoner, som i slike tilfeller gjøres opp eller overføres, skal i prinsippet avspeile de negative posisjoner som knytter seg til de kraftverk som omfattes av realisasjon/eierskiftet. Forslaget krever i utgangspunktet at fordelingen av negativ grunnrenteinntekt for det enkelte kraftverk avspeiler den *endelige* fastsettelse av grunnrenteinntekt for alle de kraftverk som har inngått i

samordningen hos overdragende skattyter for forutgående inntektsår.

Sistnevnte forutsetning slår ikke til dersom det i inntektsår *etter* at slik overføring/realisasjonen av noen av en skattyters kraftverk er gjennomført, foretas endring av grunnrenteinntektsfastsettelsen for enkelte av de verk som inngikk i samordningen hos overdragende skattyter for inntektsår forut for realisasjonen/overføringen av eiendomsrett til verket. Slike endringer vil medføre endring av overdragende skattyters samordnede grunnrenteinntekt for de aktuelle inntektsår forut for overføringen. I utgangspunktet vil slike endringer også medføre behov for omberegning av tidligere fastsatte, oppgjorte eller overførte andeler av negativ grunnrenteinntekt fordelt på de kraftverk overføringen/realisasjonen omfattet.

Slike endringer av samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå for tidligere inntektsår vil i utgangspunktet også medføre endring av samordnet grunnrenteinntekt for overtakende skattyter (ny eier) av de aktuelle kraftverk. Slike avledete omberegninger vil innebære betydelige ligningstekniske utfordringer og ikke ubetydelig merarbeid for de berørte skattytere. Lignende problemstillinger er ikke ukjent i skatteretten og gjør seg også gjeldende blant annet etter dagens regler om realisasjon av kraftverk med overføring av skatteposisjoner etter reglene om skattemessig kontinuitet. Forskjellen er at forslaget om fordeling av andel samordnet negativ grunnrenteinntekt på det enkelte kraftverk, er basert på beregninger av helt konkrete ligningsmessige størrelser fastsatt for flere ligningsobjekter.

Etter departementets oppfatning kan administrative og ligningstekniske hensyn tilsi at en bør begrense en slik virkning av endring av ligning for tidligere inntektsår. Det bør foretas en nærmere vurdering av de ligningstekniske og administrative hensyn, blant annet sett i forhold til behovet for at andel negativ grunnrenteinntekt fastsettes med slik nøyaktighet at endelige ligningsfastsettelser må benyttes. Et spørsmål er om og i hvilken utstrekning det ved senere endring av grunnrentefastsettelser for tidligere inntektsår bør kreves slike etterfølgende korrigeringer av den negative grunnrenteinntekten som ble fastsatt for det overførte verk som ellers vil følge av de alminnelige ligningsregler. Et synspunkt kan være at overført andel negativ grunnrenteinntekt, slik den er fastsatt ved ligningen for realisasjonsåret og med virkning både for overdragende og overtakende skattyter, skal anses oppgjort med endelig virkning. Uansett løsning av ovenstående spørsmål, bør den overordnede norm for fordeling av samordnet negativ grunnrenteinntekt pr. verk, stå fast.

Departementet har ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreta en endelig vurdering av ovennevnte spørsmål eller for å foreslå konkrete tiltak nå. Departementet viser imidlertid til at samordningsadgangen for grunnrenteinntekt foreslås innført fra inntektsåret 2007. Fastsetting av det enkelte kraftverks andel av samordnet negativ grunnrenteinntekt etter de nye regler, vil således først kunne bli aktuelt under ligningsbehandlingen i 2008. De særlige utfordringer med hensyn til senere korrigeringsbehov vil knytte seg eventuelle endringer i grunnrentefastsettelsen for kraftverk som inngikk i samordningen første gang i 2007, og som vil måtte treffes etter ligningsbehandlingen i 2008. Videre vises til at det er grunnlag for å anta at bare et lite antall skattytere vil få beregnet negativ grunnrenteinntekt etter verks- og konsernsamordning som foreslått. Først ved ligningen for inntektsåret 2007 vil det bli avklart i hvilken utstrekning de aktuelle spørsmål overhodet vil bli oppstå. Først da vil det være avklart om noen skattyter vil bli ilignet negativ grunnrenteinntekt etter samordning etter de nye regler, og om noen av angjeldende skattytere har foretatt realisasjon mv. av ett eller noen av sine kraftverk slik at som utløser behov for fastsetting av andel negativ grunnrenteinntekt knyttet til de overførte verk. Behovet for mulige tiltak for å begrense virkningen av eventuelle senere endringer i grunnrentefastsettelser for involverte kraftverk, vil dermed først melde seg for vedkommende skattytere ved en eventuell endringsligning som tidligst blir å foreta ved utløpet av 2008 eller i 2009.

På denne bakgrunn er det etter departementets oppfatning både forsvarlig og tilrådelig å utsette den endelige vurdering av ovennevnte spørsmål og av utforming av mulige tiltak.

21.1.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

21.1.7.1 Administrative konsekvenser

Konsekvenser for skatteetaten

Innføring og gjennomføring av forslagene foran innebærer ikke ubetydelige administrative ligningstekniske utfordringer for skatteetaten. Forslaget nødvendiggjør utvikling av skjemaer og rutiner og tilhørende systemteknisk tilrettelegging for elektronisk rapportering og behandling av mottatte data.

Forslagene foran innebærer et tosporet system med hensyn til behandlingen av hhv. gammel fremførbar negativ grunnrenteinntekt pr. kraftverk som skal behandles etter gjeldende regler og negativ grunnrenteinntekt etter samordning på skattyterni-

vå som omfattes av de nye regler. De ulike skatteposisjonene må holdes atskilt og følges opp særskilt ved den skattemessige behandlingen for inntektsåret 2007 og senere år. Utvikling av skjemaer, systemer og rutiner må utformes med tanke på at det tosporede system for negativ grunnrenteinntekt vil måtte opprettholdes i mange år fremover.

Innføring av adgang til verks- og konsernintern samordning krever tilsvarende oppfølging. Endring av grunnrentefastsettelse ved det enkelte kraftverk for tidligere inntektsår, vil medføre behov for mer komplekse endringsligninger for berørte inntektsår etter de nye regler enn ved tilsvarende endring av grunnrentefastsettelsene for det enkelte kraftverk etter gjeldende regler.

Innføring og gjennomføring av reglene om fordeling av samordnet positiv og negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå, mellom skattyters enkelte kraftverk, medfører tilsvarende behov for utvikling av nye rutiner og skjemaer. Som angitt i avsnitt 21.1.6, medfører disse regler dessuten særskilte utfordringer for skatteetaten ved endring av ligning for tidligere inntektsår.

For iverksetting av de nye regler fra og med inntektsåret 2007 må arbeidet med utvikling av skjemaer og systemteknisk tilrettelegging mv. måtte foretas under stort tidspress og med behov for ekstra ressurser i løpet av inneværende år. Det antas imidlertid at dette arbeidet vil kunne gjennomføres i tide for innlevering av ligningsoppgavene for inntektsåret 2007, og at ytterligere tilrettelegging av systemer for selve ligningsbehandlingen kan gjennomføres i tide for ligningsbehandlingen for inntekståret 2007.

Det er avsatt særskilte midler til nødvendig utviklingsarbeid i budsjettet for 2008. Det knytter seg usikkerhet til omfanget av utviklingsoppgavene, og det kan bli nødvendig med ytterligere styrking av etatens budsjett. Departementet vil eventuelt komme tilbake til behovet for å tilføre skatteetaten ekstra ressurser i 2007 i forbindelse med ny saldering av statsbudsjettet for 2007.

Konsekvenser for skattyterne

Skattyterne vil bli påført merarbeid som i hovedsak vil bestå av nye beregninger knyttet til reglene om verks- og konsernintern samordning av grunnrenteinntekt, samt beregning av andel positiv (eventuelt negativ) grunnrenteinntekt etter samordning for skattyters enkelte kraftverk som har inngått i samordningen. Disse beregninger vil imidlertid i all hovedsak være basert på opplysninger som er rapporteringspliktige allerede etter gjeldende rett.

21.1.7.2 Økonomiske konsekvenser

Forslagene påvirker blant annet statens inntekter fra grunnrenteskatten. For en nærmere omtale av provenyeffektene av de foreslåtte endringene, vises det til St. prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 2.3.2.

21.1.8 Ikrafttredelse

Forslagene foran foreslås satt i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2007.

21.2 Endring av nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt

21.2.1 Innledning og sammendrag

Etter gjeldende regler skal det fastsettes grunnrenteinntekt for kraftverk med generatorer med påstemplett merkeytelse på 5 500 kVA eller mer. Denne grensen (innslagspunktet) ble hevet fra 1 500 kVA fra og med inntektsåret 2004. Heving av innslagspunktet til 5 500 kVA har imidlertid gitt økte incentiver til å tilpasse størrelsen på nye kraftverk til innslagspunktet. I praksis synes dette å ha ført til at det bygges kraftverk med lavere installert effekt enn det som ut i fra et samfunnsmessig perspektiv er ønskelig.

Departementet foreslår å senke grensen for fastsetting av grunnrenteinntekt med virkning fra og med inntektsåret 2008. For eksisterende verk foreslås å gå tilbake til den tidligere nedre grensen på 1500 kVA, med en overgangsregel om adgang til fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008. Også for nye kraftverk som settes i drift etter 1. januar 2008, foreslår departementet en nedre grense på 1 500 kVA.

21.2.2 Gjeldende rett

I forbindelse med kraftskattereformen 1997 ble det fastsatt at det ikke skal beregnes grunnrenteinntekt for produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplett merkeytelse under 1 500 kVA. Samtidig ble det fastsatt en tilsvarende nedre grense for beregning av naturressursskatt. Innføring av en nedre grense for anvendelse av reglene om grunnrenteinntekt ble i Ot.prp. nr. 22 (1996–97) avsnitt 4.2. bl.a. begrunnet med at reglene om beregning av grunnrenteinntekt var relativt kompliserte, at det samlede omfanget av grunnrente i kraftverk under en viss minstestørrelse ville være lite og at de administrative kostnadene ved å anvende regelverket på helt små kraftverk ik-

ke sto i forhold til de skatteinntektene dette eventuelt ville innbringe.

Med virkning fra 1. januar 2004 ble det vedtatt å heve den nedre grense for beregning av grunnrenteinntekt, slik at kraftverk med generatorer med påstemplet merkeytelse på under 5 500 kVA skal unntas fra grunnrentebeskatning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 10.4.4.

Etter gjeldende rett fastsettes grunnrenteinntekt bare for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har samlet påstemplet merkeytelse på 5 500 kVA eller mer, jf. skatteloven § 18–3 sjuende ledd. Tilsvarende grense gjelder for øvrig for fastsetting av naturressursskatt, jf. § 18–2 annet ledd.

For de kraftverk som ved heving av den nedre grense til 5 500 kVA i skatteloven § 18–3 syvende ledd ikke lenger skulle beregne grunnrenteinntekt fra 1. januar 2004, vil eventuell resterende negativ grunnrenteinntekt fastsatt for inntektsåret 2003 og tidligere år ikke lenger kunne benyttes.

21.2.3 Departementets vurderinger og forslag

21.2.3.1 Vurderinger

Etter departementets oppfatning er grunnrente et godt skattegrunnlag som bør utnyttes slik at behovet for vridende skatter reduseres. I prinsippet bør all meravkastning i kraftsektoren ilegges grunnrenteskatt – uavhengig av verkets størrelse. Fritak for grunnrenteskatt for små kraftverk som er lønnsomme, innebærer i prinsippet en ren overføring til eierne som på sikt kan gi betydelig provenyrtap for staten. På hvilket nivå skatteplikten for grunnrenteinntekt skal inntre, vil bero på en avveining av blant annet de administrative kostnadene for skattyteren og skatteprovenyet som staten går glipp av. I tillegg kommer hensynet til utnyttelse av vannressursene. Dersom skattereglene bidrar til at vannressursene ikke blir utnyttet på en samfunnsmessig forsvarlig måte, tilsier dette at terskelen for skatteplikten må vurderes på nytt.

Som angitt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 2.3.2, har den gjeldende grense for inntreden av grunnrenteskatteplikt gitt økede incentiver til tilpasninger som også er blitt utnyttet i praksis. Innslagspunktet etter gjeldende rett medfører at betydelig grunnrente i små, men lønnsomme kraftverk ikke kommer til beskatning.

Etter departementets vurdering bør innslagspunktet for grunnrenteskatteplikten derfor settes betydelig lavere enn i dag.

21.2.3.2 Forslag vedrørende eksisterende kraftverk satt i drift før 1. januar 2008

Ny nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt for eksisterende kraftverk

Departementet foreslår å senke innslagspunktet for beregning av grunnrenteinntekt fra 5 500 kVA til 1 500 kVA for eksisterende kraftverk, dvs. for kraftverk som er satt i drift før 1. januar 2008. For eiere av kraftverk med generatorer med påstemplet merkeytelse mellom 5 500 kVA og 1 500 kVA, og som ble satt i drift i årene 2004 til og med 2007, vil senking av innslagspunktet innebære at de pålegges grunnrenteskatteplikt fra og med inntektsåret 2008. For eiere av kraftverk med merkeytelse i intervallet 5 500 til 1 500 kVA som ble satt i drift før 1. januar 2004, vil senking av innslagspunktet til 1 500 kVA innebære en gjeninnføring av grunnrenteskatteplikt for vedkommende verk.

Bakgrunnen for at det ikke foreslås ytterligere senking av innslagspunktet for eksisterende verk, er hensynet til de administrative kostnader som ville oppstå ved eventuell beregning av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 i slike tilfeller, jf. nedenfor om behov for overgangsregler.

Kraftverk som har vært i drift i år før ikrafttredelsestidspunktet for nye regler, vil i prinsippet ha generert grunnrente også i de forutgående driftsår. Etter departementets oppfatning bør innføring av grunnrenteskatt for slike verk fra og med 1. januar 2008, medføre at eier av disse kraftverk godskrives eventuell netto negativ grunnrenteinntekt for tidligere driftsår. Dersom slik negativ grunnrenteinntekt ikke skal kunne fremføres mot positiv grunnrenteinntekt for verket i senere år, vil endringsforslaget ramme for hardt sett i forhold til verk som har vært omfattet av grunnrentebeskatningen siden oppstart/innføring av reglene om grunnrentebeskatning i 1997. Forslaget forutsetter med andre ord at det fastsettes overgangsregler om beregning av inngående negativ grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2008 for eksisterende kraftverk som berøres av endringsforslaget, jf. nedenfor.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18–3 tiende ledd slik bestemmelsen vil lyde for inntektsåret 2008 etter forslaget i avsnitt 21.1.

Forslaget vil dessuten kreve endringer i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 18–3-3 tredje ledd.

Overgangsregler – beregning av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008

Formålet med overgangsreglene vil være å beregne eventuell inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 til fremføring mot positiv grunnrenteinntekt i senere inntektsår. Regelen vil bare gjelde eksisterende kraftverk som vil få beregnet grunnrenteinntekt fra og med samme dato som følge av endringsforslaget.

Etter departementets vurdering bør skattytere som eier eksisterende kraftverk med påstemplet merkeytelse mellom 1 500 og 5 500 kVA, gis *adgang* til å beregne og få fastsatt negativ grunnrenteinntekt for verket pr. 1. januar 2008. Ettersom regelen bare vil ha betydning for verk som vil få beregnet netto negativ grunnrenteinntekt over de forutgående driftsår og fordi den entydig vil være til skattyternes fordel, antas at en obligatorisk regel ikke er nødvendig.

Det foreslås en overgangsregel om fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2008 basert på beregning av grunnrenteinntekt for verket for hvert av de årene verket har vært i drift. Beregning og fastsetting skal skje etter reglene i skatteloven § 18–3 annet til fjerde ledd som gis tilsvarende anvendelse så langt de passer. Dette gjelder også reglene om renteberegning av negativ grunnrenteinntekt til fremføring. Fastsettingen vil måtte baseres på rapportering og beregning av rekonstruerte relevante verdier for hvert av de aktuelle tidligere driftsår. Ved denne retrospektive fastsetting forutsettes det at beregnet negativ grunnrenteinntekt for ett av de aktuelle forutgående inntektsår, kan og skal fremføres mot eventuell positiv grunnrenteinntekt beregnet for senere år, jf. § 18–3 fjerde ledd.

Den beregnede inngående negative grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2008 etter forslaget til overgangsregel, forutsettes imidlertid ikke omfattet av reglene for behandling av *ny* negativ grunnrenteinntekt etter forslaget i avsnitt 21.1 om innføring av *nøytral* grunnrentebeskatning. Fastsatt inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 etter overgangsregelen, blir å behandle som *gammel* grunnrenteinntekt etter gjeldende regler og vil ikke være omfattet av adgang til samordningen mot positiv grunnrenteinntekt beregnet ved andre kraftverk skattytere eier.

Verk som nevnt som var i drift før 1. januar 2004, vil i utgangspunktet ha fått beregnet grunnrenteinntekt til og med inntektsåret 2003. Eventuell negativ grunnrenteinntekt for vedkommende verk som sto til rest pr. 1. januar 2004, foreslås lagt til grunn for den forutsatte beregning av grunnren-

teinntekten for årene 2004 – 2007 og vil således også tas hensyn til ved beregning av rest inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008. Utgangspunktet om anvendelse av reglene i skatteloven § 18–3 annet til fjerde ledd, kan således baseres direkte på aktuelle ligningsfastsettelse for disse verk for inntektsår til og med 2003.

Ovenstående forutsettes også anvendt for kraftverk som måtte være realisert i perioden 2004 – 2007. I slike tilfeller vil ubenyttet negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2004 kunne overtas av ny eier av kraftverket og videreføres ved grunnrenteberegningen etter overgangsregelen for senere år.

Det foreslås lovfestet at skattyter må fremlegge nødvendige beregninger og fremsette krav om fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2008 etter overgangsreglene, innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 2008.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 18–3 tiende ledd.

Behov for tilpasninger av hensyn til gjennomføringen?

Den praktiske gjennomføring av en etterfølgende beregning og fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 som foreslått, vil kreve at det i forbindelse med selvangivelsen for inntektsåret 2008 foretas beregning av grunnrenteinntekt for de aktuelle verk for hvert driftsår i perioden 2004–2007. Tilsvarende anvendelse av beregningsreglene i § 18–3 annet til fjerde ledd ved rapportering og beregning for driftsår hvor anlegget ikke har vært undergitt grunnrentebeskatning, vil kunne medføre ulike praktiske spørsmål og mulige behov for tilpasninger som gjennomgås i det følgende i forhold til hvert av de enkelte av elementene som inngår i grunnrenteinntektsberegningen etter § 18–3 annet til fjerde ledd.

Utgangspunktet for beregning av brutto salgsinntekter er kraftverkets faktiske produksjon, jf. § 18–3 annet ledd bokstav a. Faktisk produksjon skal som hovedregel baseres på timesmåling og elektronisk lagring av produksjonsdata, jf. FSFIN § 18–3-8. Dette vil også være utgangspunktet for skattytere som krever fastsetting av grunnrenteinntekt etter overgangsregelen. For kraftverk som ikke er omfattet av grunnrentereguleringen foreligger ikke plikt til timesmåling. Det må således tas høyde for at ikke alle aktuelle kraftverk har gjennomført timesmåling og elektronisk lagring av produksjonsdata for årene 2004–2007.

I FSFIN § 18–3-8 tredje ledd er det gitt anvisning på en hjelpeteknikk for ligningsmyndighetene

for tilfeller hvor produksjonsdata ikke er tilfredsstillende dokumentert eller sannsynliggjort. Beregningsgrunnlaget (produksjonen) kan da fastsettes ved skjønn, blant annet på grunnlag av opplysninger fra Statnett og påstemplet merkeytelse multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrommet.

Det må forutsettes at dersom skattyteren ikke har hatt utstyr for eller faktisk ikke har foretatt tidesmåling av produksjonen i de aktuelle driftsårene i perioden 2004 – 2007, må skattyterne kunne dokumentere produksjonen på «annen måte». Skattyter vil da kunne fremlegge opplysninger av typen som er nevnt over. Ligningsmyndighetenes fastsetting av beregningsgrunnlaget blir å vurdere etter skjønnshjemmelen i FSFIN § 18–3-8 tredje ledd.

Ved beregning av brutto salgsinntekter etter skatteloven § 18–3 annet ledd bokstav a skal produksjonen som hovedregel verdsettes til spotmarkedsprisen. Opplysninger om denne prisen – også for tidligere år, er tilgjengelig hos Nord-Pool ASA. Det må således kunne forutsettes at beregning av brutto salgsinntekter etter hovedregelen kan rekonstrueres og dokumenteres, selv om dette kan bli relativt arbeidskrevende for kraftverk som ikke har elektronisk lagret timesmåling av produksjonen de aktuelle år.

I § 18–3 annet ledd annet ledd bokstav a nr. 1–3 er det gjort unntak for uttak av konsesjonskraft, leveranser i henhold til langsiktige kontrakter og interne leveranser. Det legges til grunn at eiere av kraftverk som kan påberope seg disse unntaksregler, også vil kunne etterspore og dokumentere de aktuelle verdier.

Etter § 18–3 annet ledd bokstav b skal gevinst ved realisasjon av driftsmidler benyttet i kraftproduksjon, medtas i brutto salgsinntekter. Slike gevinster vil også være rapportert og behandlet i forbindelse med fastsetting av alminnelig inntekt for eier av kraftverket for de aktuelle inntektsår. Det antas at relevante gevinster for driftsmidler benyttet i kraftproduksjonen, kan etterspores, dokumenteres og rapporteres i forbindelse med beregning av grunnrenteinntekt etter forslaget til overgangsregel.

Etter § 18–3 tredje ledd bokstav a nr. 1–3 gis det fradrag for påløpte kostnader som har sammenheng med produksjonen. Samtlige kostnader som er fradragsberettiget etter denne bestemmelse, vil også være fradragsberettiget ved beregning av alminnelig inntekt. Kostnadene vil således ha vært rapportert til ligningsmyndighetene for de aktuelle inntektsår. Det antas at aktuelle kostnader etter § 18–3 tredje ledd bokstav a som er påløpt i de aktuelle tidligere inntektsår og som oppfyller vilkåret

om tilknytning til kraftproduksjonen, bør kunne identifiseres og dokumenteres for bruk ved beregningen av grunnrenteinntekt etter overgangsregelen.

Etter skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b gis det fradrag for en beregnet friinntekt. Friinntektsfradraget baseres på gjennomsnittet av skattemessige verdi pr. 1. januar og 31. desember av driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen, multiplisert med en normrente som årlig fastsettes av departementet. Opplysninger om de skattemessige verdier av driftsmidler som inngår ved beregning av friinntekt, vil også være benyttet ved fastsettelse av alminnelig inntekt for eier av kraftverket og ved beregning av eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 femte ledd. Det antas således at de aktuelle verdier som grunnlag for beregning av friinntekt for de aktuelle tidligere inntektsår, vil kunne identifiseres og dokumenteres for bruk i beregningen av grunnrenteinntekt.

Etter departementets oppfatning tilsier ovennevnte gjennomgang at det ikke er behov for generelle modifikasjoner av de utgangspunkter for beregning av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 som er angitt i forslaget til overgangsregel. Det foreslås likevel at departementet kan fastsette forskriftsbestemmelser med nærmere regler om utfylling og gjennomføring. Det forutsettes at forskriftshjemmelen vil omfatte mulig innføring av forenklende sjablongregler om fastsetting av enkeltposter ved beregningen som kan vise seg nødvendige på grunn av mulige problemer med oppfyllelse og håndtering av de alminnelige dokumentasjonskrav.

Det vises til forslag til tredje ledd i overgangsregel til skatteloven § 18–3 tiende ledd.

21.2.3.3 Forslag vedrørende nye kraftverk som settes i drift fra og med 2008

Enhver nedre grense for beregning av grunnrenteskatt vil skape incentiver til tilpasning av ytelsene i verkene rundt dette nivået. Etter departementets vurdering bør derfor den nedre grensen ligge på et lavt nivå, slik at skadevirkningene av tilpasninger blir minst mulig. Det vises omtale i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 2.3.2.

Det foreslås imidlertid at den nedre grensen på 1 500 kVA også skal gjelde for fastsetting av grunnrenteinntekt fra nye kraftverk, dvs. kraftverk som settes i drift fra og med inntektsåret 2008.

For produksjon i nye kraftverk med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse på 1 500 kVA eller mer i inntektsåret, skal det således fastsettes

grunnrenteinntekt for første driftsår fra og med 2008. Ettersom disse verk ikke vil ha generert grunnrente i tidligere år, blir det ikke behov for overgangsregler om fastsetting av eventuell inngående negativ grunnrenteinntekt.

Også for slike nye kraftverk som blir grunnrenteskattepliktige, vil skattyter ha plikt til å foreta tidesmåling av produksjonen, og lagre denne informasjonen på elektronisk lesbart medium, jf. FSFIN § 18–3–8. Departementet legger til grunn at oppfyllelse av denne plikt for nye kraftverk som nevnt, heller ikke vil medføre vesentlige praktiske problemer.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18–3 tiende ledd slik bestemmelsen vil lyde for inntektsåret 2008 etter forslaget i avsnitt 21.1.

21.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

21.2.4.1 Administrative konsekvenser

På bakgrunn av opplysninger fra Norges vassdrags- og energidirektorat, legger departementet til grunn endringsforslaget om senking av innslagspunktet for grunnrentebeskatning av eksisterende kraftverk, vil omfatte om lag 237 kraftverk med påstemplet merkeytelse mellom 1 500 og 5 500 kVA som er satt i drift før 1. januar 2008. Etter det opplyste er 162 slike kraftverk satt i drift før 2004, 11 ble satt i drift i 2004, 7 i 2005, 31 i 2006 og 26 i 2007.

Forslaget til endringer i innslagspunktet for fastsetting av grunnrenteinntekt i skatteloven § 18–3, medfører administrative konsekvenser, både for skattyterne og for skatteetaten.

For det første vil forslaget om overgangsregler om fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2008 for eksisterende verk som omfattes av endringen, kreve et ikke ubetydelig merarbeid. For skatteetaten vil forslaget innebære merarbeid i form av utvikling av skjemaer samt lignings- og systemtekniske rutiner, både for innhenting av beregningsgrunnlag og for kontroll og fastsetting av inngående negativ grunnrenteinntekt. For skattyterne vil merarbeidet innebære rekonstruksjon av verdier for tidligere inntektsår med tilhørende nye beregninger og rapportering. Dette merarbeid vil imidlertid være en engangsoperasjon. Skatteetaten vil kunne tilrettelegge arbeidet i løpet av 2008. For skattyterne vil det i all hovedsak innebære bearbeiding av allerede kjente verdier. Arbeidet vil dertil kunne resultere i oppnåelse av skattefordeler ved grunnrentebeskatningen i senere år.

Forslaget vil innebære dels en gjeninnføring,

dels en nyinnføring av grunnrenteskatteplikt for eiere av kraftverk som omfattes av forslaget. Grunnrenteskatteplikt medfører blant annet plikt til tidesmåling av produksjonen. Omkostningene ved anskaffelse av utstyr som kan håndtere dette, kan imidlertid ikke anses uforholdsmessig store selv for mindre aktører.

Sentral ligning av kraftforetak ble innført fra og med inntektsåret 2003, jf. forskrift 14. desember 2003 nr. 1576 om overføring av skattytere som skal svare skatt av inntekt ved produksjon av elektrisk kraft til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Etter denne forskriften skal skattyter som eier eller er deleier i minst ett kraftverk med generatorer med påstemplet merkeytelse på 5 500 kVA eller mer, lignedes ved Sentralskattekontoret.

Gitt at det ikke gjøres endringer i gjeldende regler om sentral ligning av kraftforetak, vil forslaget medføre at skattytere som bare eier kraftverk med påstemplet merkeytelse mellom 1 500 kVA og 5 500 kVA, skal grunnrentelignes ved sitt lokale skattekontor. Departementet legger til grunn at det merarbeid de aktuelle skattekontorer i så fall vil kunne bli påført, vil være begrenset og håndterlig innenfor gitte budsjettammer.

21.2.4.2 Økonomiske konsekvenser

Endringen i innslagspunktet for fastsettelse av grunnrenteinntekt vil ha betydning for statens skatteinntekter. Flere skattytere vil måtte svare skatt til staten av grunnrenteinntekt på kraftproduksjon. Eierne av de berørte kraftverkene vil således få en økning i sine skattekostnader.

Endringen i innslagspunktet for fastsettelse av grunnrenteinntekt antas å gi en provenyøkning på om lag 35 mill. kroner påløpt i 2008. Dette er skatter som i all hovedsak skal betales i 2009. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 2.3.2.

21.3 Forslag om at støtte til ny vannkraftproduksjon inngår i beregningen av grunnrenteinntekt

21.3.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger til grunn at det fra 1. januar 2008 vil bli innført en ny støtteordning for ny vannkraftproduksjon utformet som et fast påslag pr. kWh produsert elektrisitet. Departementet foreslår at støtte til produksjon som nevnt, skal inngå i

grunnlaget for beregning av grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–3 annet ledd med virkning fra og med inntektsåret 2008.

21.3.2 Bakgrunn og gjeldende rett

I St.meld. nr. 11 (2006–2007) *Om støtteordningen for elektrisitetsproduksjon fra fornybare energikilder*, jf. også St.prp. nr. 1 (2007–2008) Olje- og energidepartementet, er det lagt opp til innføring av en ny støtteordning som har som formål å stimulere til ny produksjon av elektrisk kraft fra fornybare energikilder, herunder ny vannkraft. Ordningen er forutsatt utformet som et fast påslag pr. kWh produsert elektrisitet. Ordningen forutsettes innført fra 1. januar 2008.

Etter opplegget skal kraft produsert av de første 3 MW installert effekt omfattes av støtteordningen. Ved 4 000 brukstimer tilsvarer dette en årlig produksjon på 12 GWh. Begrensningen oppad til de første 12 GWh pr. år skal gjelde både nye og opprustede kraftverk. Videre er det skissert at satsen for støtte til ny vannkraft skal være 4 øre/kWh. Investorene skal få tilbud om å motta støtte pr. produsert kWh i 15 år. Ordningen skal forvaltes av Enova SF.

Utbetaling av midler etter den skisserte støtteordning vil være å anse som driftsstøtte til produksjonsvirksomheten i de verk som tilgodeses. Slik driftsstøtte vil falle inn under begrepet virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5–1, og vil således være skattepliktig som alminnelig inntekt. En slik utbetaling vil derimot ikke anses som brutto salgsinntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter gjeldende regler i skatteloven § 18–3 annet ledd.

21.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Den skisserte ordning med direkte driftsstøtte til produksjon av vannkraft er ny i sitt slag. Etter departementets oppfatning vil en slik støtteordning innebære et tillegg til den salgspris produsentene oppnår for elektrisiteten. En nøytral grunnrentebeskatning forutsetter at denne tilleggsinntekten må tas med i grunnrenteberegningen for at skattegrunnlaget skal tilsvare det reelle økonomiske resultatet fra kraftproduksjonen. Det foreslås derfor at støtte til produksjon av ny vannkraft som nevnt, inngår i grunnlaget for beregning av grunnrenteinntekt for de aktuelle verk.

Det vises til forslag til ny bokstav c i § 18–3 annet ledd.

Lovendringen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2008.

21.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget vil ikke medføre administrative konsekvenser av betydning, verken for skattyterne eller ligningsmyndighetene.

Med driftsstøtten medregnet i grunnlaget for grunnrenteinntekten vil provenyet fra grunnrenteskatten øke med om lag 3 mill. kroner påløpt i 2008. De økte skattene vil være betalbare i 2009.

21.4 Endring av beregningen av minimums- og maksimumsverdier ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg

21.4.1 Innledning og sammendrag

Ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg med generatorer med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, gjelder særskilte regler om beregning av minimums- og maksimumsverdier, jf. eiendomsskatteleva § 8 fjerde ledd. Minimums- og maksimumsverdien beregnes utfra fastsatte minimums- og maksimumspriser pr. kWh som multipliseres med produksjonstall lagt til grunn ved beregning av naturressursskatten. Ved beregning av naturressursskatten innføres anleggets produksjon over en 7-årsperiode.

Skattedirektoratet (SKD) og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har pekt på at for anlegg som har vært i drift i kortere tid enn 7 år, gir begrensningsreglene i eiendomsskatteleva § 8 fjerde ledd effekter for eiendomsskattegrunnlaget som synes utilsiktede. Dette skyldes begrensningsreglenes kopling til den syvårige innfasing som gjelder ved beregning av naturressursskatten. Først etter 7 produksjonsår vil beregningene baseres på gjennomsnittet av anleggenes faktiske produksjon over perioden.

Departementet foreslår at beregningen av minimums- og maksimumsverdiene fristilles fra grunnlaget for naturressursskatten. I stedet foreslås at beregningene baseres på gjennomsnitt av faktisk produksjon over en periode på inntil 7 år.

21.4.2 Gjeldende rett

Ved kraftskattereformen i 1997 ble det bl.a. innført nye regler for formuesverdsettelse av kraftanlegg, jf. endringene i dagjeldende skattelov av 1911 § 37 bokstav a, som er videreført i skatteloven 1999 § 18–5. Som forutsatt ved kraftskattereformen skal formuesverdsettelsen av kraftanlegg fastsatt etter reglene i skatteloven § 18–5, *også* legges til grunn ved eiendomsbeskatningen. Dette følger av at eiendomsskattelova § 8 er satt i verk for kraftproduksjonsanlegg. Etter eiendomsskattelova § 8 første ledd skal eiendomsskatten beregnes ut i fra skatteobjektets verdi fastsatt ved ligningen i året før eiendomsskatteåret.

Hovedreglene for formuesverdsettelse av kraftanlegg følger av skatteloven § 18–5 første til fjerde ledd som gjelder kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer. Formue i anlegg med lavere påstemplet merkeytelse setter lik skattemessig verdi pr. 1. januar i ligningsåret, jf. § 18–5 femte ledd. Formue i anlegg som ikke er satt i drift setter lik investert kapital pr. 1. januar i ligningsåret, jf. § 18–5 sjette ledd.

Ved verdsettelse etter hovedreglene i skatteloven § 18–5 første til fjerde ledd, skal det med utgangspunkt i antatt salgsverdi, benyttes en avkastningsverdivurdering. Avkastningsverdien for produksjonsanlegg etter disse reglene vil variere med verkets lønnsomhet. Slike verdivariasjoner ble ikke avspeilet i eiendomsskattetakstene etter de tidligere regler.

For å sikre kommunene en viss minsteinntekt fra eiendomsskatten, samt å hindre for store svingninger i kommunenes skatteinntekts fra eiendomsskatten fra år til år, er det i eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd, fastsatt regler om beregning av en minimumsverdi. Etter bestemmelsen skal eiendomsskattetaksten fastsatt etter skatteloven § 18–5 første ledd, ikke settes lavere enn 0,95/kWh av grunnlaget for naturressursskatten ved ligningen året før skatteåret. Regelen om minimumsverdi ble innført for eiendomsskatteåret 2001.

I forarbeidene, Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) avsnitt 2.5.4, heter det:

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

kommuners eiendomsskatteinntekter som går ut over det som er ansett som akseptabelt.

En mulighet for å avhjelpe slike konsekvenser, er at kommunenes inntekter sikres ved at det innføres en minimumsverdi eller et «gulv» for eiendomsskattegrunnlagene beregnet etter avkastningsverdien.

(...)

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at det for eiendomsskatteformål innføres en minimumsverdi av produksjonsanlegg fastsatt til kr 0,50 pr. kWh av årsproduksjonen. For å unngå for store variasjoner fra år til år, bør gjennomsnittet av flere års produksjon benyttes som beregningsgrunnlag. Departementet foreslår av den grunn at en benytter grunnlaget for naturressursskatten fastsatt under ligningen året før skatteåret. Da kreves ingen ytterligere beregning for dette formålet.»

Med virkning for eiendomsskatteåret 2004 ble det innført regler om beregning av en maksimumsverdi som begrenser eiendomsskattegrunnlaget oppad. Etter eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd skal eiendomsskattetaksten ikke settes høyere enn kr 2,35/kWh av grunnlaget for naturressursskatten ved ligningen året før skatteåret. Begrunnelsen for denne regelen var å bedre symmetriegenskapene i eiendomsskatten og investeringsincentivene i kraftbransjen. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 10.7.1.5, heter det:

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

Dersom beregning av formuesverdien etter reglene i skatteloven § 18–5 første til fjerde ledd blir lavere eller høyere enn den alternative minimums-

ler maksimumsverdi beregnet etter reglene i eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd, blir minimums- eller maksimumsverdien lagt til grunn fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget.

Som nevnt er grunnlaget for beregning både av minimums- og maksimumsverdien etter eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd basert på grunnlaget for naturressursskatten for vedkommende kraftanlegg. Etter skatteloven § 18–2 annet ledd første punktum, fastsettes grunnlaget for naturressursskatten slik:

«Naturressursskatten fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene.»

Naturressursskattegrunnlaget innføres som et gjennomsnitt av de siste 7 års produksjon. Bestemmelsen er utformet slik at et kraftverk i sitt første driftsår vil få et naturressursgrunnlag som bare utgjør 1/7-del av verkets årsproduksjon. I det andre år vil naturressursgrunnlaget utgjøre 2/7-deler osv. Først fra og med det syvende driftsår vil grunnlaget for beregning av naturressursskatt tilsvare kraftverkets gjennomsnittlige produksjon.

Den koplingen til grunnlaget for naturressursskatten som eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd bygger på, innebærer at sistnevnte effekter også gjør seg gjeldende ved beregning av minimums- og maksimumsverdi for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det er således først fra og med kraftanleggets syvende driftsår at beregning av minimums- og maksimumsverdi vil bli basert på gjennomsnittet av kraftanleggets faktiske produksjon over innfasingsperioden.

Etter ligningsloven § 8–11 skal ligningsmyndighetene foreta de fastsettelser som er nødvendige for utskrivning av eiendomsskatt etter eiendomsskattelova. Dette innebærer at ligningsmyndighetene også foretar beregning av minimums- og maksimumsverdiene etter eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd. Det kommunale eiendomsskattekontor skriver deretter ut eiendomsskatten på det grunnlag det statlige skattekontor har fastsatt.

Etter eiendomsskattelova § 8 første ledd skal verdien som er fastsatt ved ligningen i året før det aktuelle eiendomsskatteåret legges til grunn ved utskrivning av eiendomsskatten. Ved utskrivning av eiendomsskatt for eiendomsskatteåret 2008, benyttes således ligningsverdien pr. 1. januar 2007, som igjen reflekterer inntekter mv. rapportert for inntektsåret 2006.

21.4.3 Departementets vurderinger og forslag

SKD og LVK har pekt på at begrensningsreglene i eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd har virkninger for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som har vært i drift i mindre enn 7 år, som synes utilsiktede. Dette skyldes koplingen til den syvårige innfasingen av naturressursskatten, som innebærer at beregningen i slike tilfeller ikke baseres på gjennomsnittet av *faktisk* produksjon, jf. foran.

Departementet er enig i at formålet med å kople beregningen av minimumsverdien og maksimumsverdien til naturressursgrunnlaget, i utgangspunktet var å treffe gjennomsnittet av anleggenes faktiske produksjon over flere år. Det vises til ovennevnte sitat fra Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) hvor det bl.a. heter:

«For å unngå for store variasjoner fra år til år, bør gjennomsnittet av flere års produksjon benyttes som beregningsgrunnlag.»

Den virkning at minimums- og maksimumsverdiene beregnet etter eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd, først etter 7 års drift vil avspeile gjennomsnittet av anleggets *faktiske* produksjon, er ikke nærmere drøftet i forarbeidene. Etter departementets vurdering er ovennevnte effekt å anse som utilsikket.

SKD har pekt på at reglene om maksimumsverdi i eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd i noen tilfeller har medført at eiendomsskattegrunnlaget har gått betydelig ned i årene *etter* idriftsettelsen av nye anlegg, sammenlignet med verdsettelsen *før* anlegget er satt i drift, jf. skatteloven § 18–5 sjette ledd.

Som nevnt er utgangspunktet for verdsettelse etter § 18–5 første til fjerde ledd antatt salgsværdi, basert på en avkastningsverdivurdering. Også når det gjelder kraftanlegg under bygging er verdsettelse lik omsetningsverdien den overordnede norm jf. skatteloven § 4–1. Verdsettelse lik investert kapital etter skatteloven § 18–5 sjette ledd er en hjelpe-teknikk for å fastsette verdien for anlegg under bygging. Regelen er for øvrig en videreføring av tidligere takseringspraksis.

Hensikten med minimums- og maksimumsverdiene er å etablere en nedre og en øvre grense for eiendomsskattetaksten. Formålet tilsier ikke at minimums- og maksimumsverdiene må fases inn over en periode som går utover den periode anlegget faktisk har vært i drift.

Som følge av dette foreslår departementet en lovendring der beregningen av minimums- og maksimumsverdiene fristilles fra innfasingen av grunnlaget for naturressursskatten. Henvísningen til

grunnlaget for naturressursskatten i eieendomsskatte-
lova § 8 fjerde ledd tas ut, og erstattes med en hen-
visning til vedkommende kraftanleggs faktiske pro-
duksjon over en periode på maksimalt 7 år. Forsla-
get innebærer at i de tilfeller kraftanlegget har vært
i drift i færre enn 7 år, blir gjennomsnittet for de
faktiske produksjonsårene å legge til grunn.

Departementet foreslår at lovendringen skal tre
i kraft med virkning fra og med eiendomsskatteåret
2008. Dette innebærer at forslaget vil kunne få virk-
ning for eiendomsskatt som skrives ut i 2008. For-
slaget vil således kunne påvirke den betalbare eien-
domsskatten fra og med eiendomsskatteåret 2008.
Det vises til forslag til endring i lov 6. juni 1975 nr.
29 om eiendomsskatt til kommunane § 8 fjerde
ledd.

21.4.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

21.4.4.1 Administrative konsekvenser

Etter departementets vurdering vil ikke forslaget til
endringer i eiendomsskatte-lova § 8 fjerde ledd
medføre administrative konsekvenser av vesentlig
betydning for de eiendomsskattepliktige eller kom-
munene som skattekreditor. Iverksetting med virk-
ning for eiendomsskatteåret 2008 vil imidlertid in-
nebære noe merarbeid i forbindelse første gangs
anvendelse av nye regler.

Departementet forutsetter at opplysninger om
kraftverkernes årsproduksjon, slik dette fremgår av
skjema til selvangivelsen, fortsatt kan benyttes ved
beregningen av minimums- og maksimumsverdier.
Ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget
for eiendomsskatteåret 2008 vil skattemyndighetene
måtte foreta nødvendig beregninger basert på
allerede innleverte oppgaver. Dette arbeidet vil
måtte foretas raskt og i forbindelse med ligningen
for inntektsåret 2006 og vil dertil måtte foretas ma-
nuelt. SKD i samråd med Sentralskattekontoret for
storbedrifter, har imidlertid angitt at korrigerede ei-
endomsskattegrunnlag vil kunne bli meddelt kom-

munene i midten av januar 2008. Videre er angitt at
både kraftanleggseierne og kommunene vil kunne
bli underrettet om fastsettelsene i brev form innen
samme tidspunkt.

Dertil må skattemyndighetene påregne noe me-
rarbeid i forbindelse med utvikling av nye rutiner
for beregning av eiendomsskattegrunnlaget etter
forslaget.

21.4.4.2 Økonomiske konsekvenser

Den foreslåtte endringen vil kun ha betydning for
eiendomsskatten for kommuner med nye kraftan-
legg med installert effekt på 10 000 kVA eller mer
og hvor slike kraftanlegg har vært i drift mindre
enn 7 år, dvs. anlegg som er satt i drift etter år 2001.
I tillegg vil den bare berøre kommuner med anlegg
som nevnt, som i tillegg er eller ville vært berørt av
gjeldende regler om beregning av minimums- eller
maksimumsverdi.

Etter de opplysninger departementet har til-
gang til, vil lovendringen få betydning for i alt 17
kraftanlegg som er under bygging eller er satt i
drift etter 2001. Betydningen for eiendomsskatte-
grunnlaget i de berørte kommunene avhenger
blant annet av når på året nye verk settes i drift, ut-
viklingen i kraftprisene og om de berørte verkene
betaler eiendomsskatt etter minimums- eller maksi-
mumssatsene. På grunn av de høye kraftprisene de
senere år, har færre kraftanlegg fått fastsatt eien-
domsskattegrunnlaget etter minimumssatsen. Øk-
ningen i eiendomsskatten som følge av forslaget
kan skjønnsmessig anslås til inntil 25 mill. kroner i
2008 for de berørte kommunene samlet.

Eierne av de berørte kraftanleggene vil på sin
side få en økning i sine skattekostnader. Eiendoms-
skatten er en fradragsberettiget kostnad både ved
fastsettelsen av grunnrenteinntekten og ved fastset-
telse av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 18–3
tredje ledd bokstav a nr. 2 og § 6–15. De økte skat-
tekostnadene fra eiendomsskatten vil i en viss ut-
strekning oppveies av disse fradragene.

22 Fritak for formuesskatt for forskningsinstitutter som mottar statlig basisbevilgning

22.1 Innledning og sammendrag

Forskningsinstitutter som mottar statlig basisbevilgning etter Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter, er enten direkte statlig eid eller organisert som aksjeselskaper eller stiftelser. Forskningsinstitutter som er direkte statlig eid, er fritatt for formues- og inntektsskatt, jf. at staten ikke er skattepliktig etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav b. Aksjeselskaper er generelt fritatt for formuesskatt etter skatteloven § 2–36 første ledd bokstav a. Selskapets formue kommer i stedet til beskatning på aksjonærenes hånd i form av formuesskatt på aksjene. Det gjelder likevel ikke dersom aksjene er eid av statlig institusjon, universitet e.l. som er fritatt for skatteplikt. Forskningsinstitutter organisert som stiftelser har i utgangspunktet plikt til å betale formuesskatt.

For å sikre at skattepliktige forskningsinstitutter som mottar basisbevilgning i større grad likebehandles når det gjelder skatt på formue, foreslår departementet at det innføres en regel om at forskningsinstitutter som er organisert som stiftelser, skal fritas fra skatt på formue. Fritaket gjelder for eiendeler knyttet til forskningsvirksomhet, og er betinget av at skattefordelen kommer forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktiviteter til gode. Departementet foreslår at regelen tas inn i skatteloven § 2–36 nytt femte ledd, jf. også nytt sjette og syvende ledd.

22.2 Gjeldende rett

Det er i dag vel 60 forskningsinstitutter (heretter kalt forskningsinstituttene) som er underlagt Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter, fastsatt av daværende Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet i 1993 med endringer av 13. oktober 2003. Retningslinjene omfatter som hovedregel alle forskningsinstitutter der forskning utgjør 50 prosent eller mer av instituttets samlede aktiviteter, og der instituttet mottar statlige midler.

Forskningsinstituttene som mottar statlig basisbevilgning, er enten direkte statlig eid eller organisert som aksjeselskap eller stiftelse.

Instituttene som er direkte statlig eid, er fritatt for skatt på inntekt og formue fordi staten etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstav b er fritatt for skatteplikt.

For selvstendige skattesubjekter, som aksjeselskaper, stiftelser og institusjoner mv., er utgangspunktet at de er skattepliktige for sin inntekt og formue, jf. skatteloven § 2–2. Et unntak fra dette er gitt i skatteloven § 2–32 første ledd, som fritar institusjon eller organisasjon som «ikke har erverv til formål», for plikt til å svare formues- og inntektsskatt (skattefrie institusjoner). Dersom en skattefri institusjon mv. driver økonomisk virksomhet, er formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten likevel skattepliktig, jf. skatteloven § 2–32 annet ledd. Spørsmålet om et forskningsinstitutt faller innenfor skatteloven § 2–32 første ledd, eventuelt annet ledd, dvs. «ikke har erverv til formål», avhenger av en samlet vurdering av instituttets vedtekter, innretningens oppbygning, den faktiske aktiviteten som drives mv.

Aksjeselskaper er generelt fritatt for plikten til å betale formuesskatt etter skatteloven § 2–36 første ledd bokstav a. Begrunnelsen er å unngå økonomisk dobbeltbeskatning av selskapet og dets aksjonærer. Selskapets formue kommer i stedet til beskatning på aksjonærenes hånd i form av formuesskatt på aksjene. Dersom aksjene er eid av statlig institusjon, universitet mv. er formuen i aksjer heller ikke skattepliktig på aksjonærens hånd, fordi staten og universiteter mv. er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2–30 første ledd bokstavene b og d. Stiftelser har alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2–2, og er ikke særskilt fritatt fra plikten til å betale formuesskatt. Dette har sammenheng med at stiftelser er selveiende formuesmasser, og dermed ikke har eiere som skatlegges for den formuen som stiftelsen forvalter.

Et forskningsinstitutt som er organisert som en stiftelse, er etter gjeldende rett derfor i utgangspunktet skattepliktig for sin formue. Dersom forskningsstiftelsen ikke har erverv til formål, jf. skatteloven § 2–32 første ledd, er formuesskatteplikten begrenset til formue knyttet til eventuell økonomisk virksomhet som stiftelsen driver ved siden av de ikke-erhvervsmessige aktivitetene, jf. skatteloven § 2–32 annet ledd.

22.3 Departementets vurderinger og forslag

Av de vel 60 forskningsinstituttene som mottar statlig basisbevilgning, er om lag en fjerdedel direkte statlig eid, en fjerdedel organisert som aksjeselskaper og resten organisert som stiftelser.

Instituttene som er direkte statlig eid er fritatt for skatt på formue, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstav b. Forskningsinstituttene som er organisert som aksjeselskaper, er generelt fritatt for formuesskatt. De fleste av forskningsinstituttene organisert som aksjeselskap er eid av staten eller av universitet eller høyskole, slik at det heller ikke er plikt til å svare formuesskatt for aksjene på aksjonærens hånd. Skattepliktige forskningsinstitutter som er organisert som stiftelser (heretter forskningsstiftelsene), har plikt til å betale formuesskatt på eiendeler som er knyttet til økonomisk virksomhet.

For å oppnå større grad av likebehandling av forskningsinstituttene når det gjelder skatting av formue, foreslår departementet at det innføres en regel om at forskningsinstitutter som er organisert som stiftelser, skal fritas for plikten til å betale formuesskatt. Det foreslås at fritaket skal omfatte forskningsstiftelser som mottar statlig basisbevilgning, jf. Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter. Disse retningslinjene vil bli revidert i forbindelse med innføringen av et nytt, resultatbasert grunnfinansieringssystem for forskningsinstituttene. Departementet antar at det nye finansieringssystemet og de nye retningslinjene ikke vil endre de vurderingene som er gjort med tanke på fritak for formuesskatt, men det kan eventuelt bli behov for tekniske tilpasninger i lovteksten e.l. når de nye retningslinjene foreligger. Det foreslås at bestemmelsen om fritak for formuesskatt tas inn som nytt femte ledd i skatteloven § 2–36.

Det vises til forslag til skatteloven § 2–36 nytt femte ledd.

Forskningsinstituttene er en heterogen gruppe, som omfatter både teknisk-industrielle institutter, miljø- og utviklingsinstitutter, samfunnsvitenskapelige institutter, regionale institutter og primærnæringsinstitutter. Det er store variasjoner mellom instituttene med hensyn til hva slags aktivitet de driver og hvordan de er finansiert.

Departementet legger til grunn at fritaket for formuesskatt for forskningsstiftelser bare skal gjelde for eiendeler som benyttes i forsknings- og utviklingsaktivitet, og ikke for eiendeler som inngår i eventuell annen type virksomhet som stiftelsen driver. Ved vurderingen av hva som skal anses som

forskningsaktivitet kan et hensiktsmessig utgangspunkt være retningslinjene som er utarbeidet av OECD i Frascati-manualen. Som forsknings- og utviklingsarbeid (FoU) etter disse retningslinjene regnes kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap. FoU deles videre inn i de tre kategoriene grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid. Det foreslås at formuesskattefritaket skal gjelde eiendeler som benyttes i forsknings- og utviklingsaktivitet, uavhengig av om aktiviteten utføres mot vederlag eller ikke. Det betyr at også eiendeler som brukes til oppdragsforskning, er omfattet.

Eiendeler i eventuelle andre former for virksomhet som forskningsstiftelsen driver, skal ikke være omfattet av formuesskattefritaket. Dersom instituttene for eksempel driver ren eiendomsutvikling eller -utleie, konsulentvirksomhet mv., blir det fortsatt plikt til å svare formuesskatt for eiendeler i slik virksomhet etter de alminnelige reglene.

Eksempler på eiendeler i forskningsvirksomhet kan være faste eiendommer, anlegg, maskiner, tekniske installasjoner og annet utstyr. For eiendeler som benyttes dels i forsknings- og utviklingsvirksomhet, og dels i annen virksomhet, må det foretas en vesentlighetsvurdering. Hvis eiendelen hovedsakelig er benyttet i forskningsvirksomheten, foreslås det at den skal være fritatt for formuesskatt.

Det kan være behov for å fastsette nærmere i forskrift hva som skal anses som eiendeler i forsknings- og utviklingsvirksomhet. Det foreslås at departementet får hjemmel til i forskrift å fastsette nærmere regler til utfylling og gjennomføring av nytt femte ledd i skatteloven § 2–36.

Det vises til forslag til skatteloven § 2–36 nytt syvende ledd.

En bestemmelse om formuesskattefritak for ellers skattepliktige forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning innebærer at det for disse skattesubjektene gjøres unntak fra den generelle regelen om formuesskatteplikt for stiftelser mv. i skatteloven § 2–2, samt fra regelen om at skattefrie institusjoner må svare skatt av formue i økonomisk virksomhet, jf. skatteloven § 2–32 annet ledd. Ved at skattefritaket blir forbeholdt nærmere bestemte innretninger innen en bestemt sektor, kan fritaket derfor anses som tildeling av en selektiv økonomisk fordel som faller inn under EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte i artikkel 61 (statsstøttereglene).

Etter ESAs nye retningslinjer for statsstøtte til FoUoI (Forskning og Utvikling og Innovasjon), vedtatt 7. februar 2007, er i utgangspunktet all offentlig støtte til økonomisk aktivitet som drives av forskningsorganisasjoner eller andre allmenntilgjengelige

innretninger, statsstøtte. Dersom samme enhet utfører både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, kan den ikke-økonomiske aktiviteten motta offentlig støtte uten at dette anses som statsstøtte, under forutsetning av at aktivitetene og kostnadene knyttet til disse kan holdes atskilt.

På denne bakgrunn antar departementet at den foreslåtte regelen om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser må utformes slik at skattefordelen som følger av et slikt fritak bare kommer forskningsinstituttene ikke-økonomiske aktiviteter til gode. Som eksempler på ikke-økonomiske aktiviteter nevnes i ESAs retningslinjer utdanning (med sikte på flere og bedre kvalifiserte menneskelige ressurser), utføring av uavhengig FoU med sikte på å erverve mer kunnskap og bedre forståelse, samt formidling av forskningsresultater.

Departementet foreslår etter dette at fordelene i form av formuesskattefritak etter nytt femte annet ledd i skatteloven § 2–36, må overføres til forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktivitet. Det forutsettes at alle forskningsinstitutter som mottar basisbevilgning også har aktivitet av ikke-økonomisk karakter.

For at skattefordelen i form av formuesskattefritak skal kunne overføres til instituttene ikke-økonomiske aktiviteter, må det først beregnes en formuesskatt for eiendeler som (hovedsakelig) er knyttet til stiftelsens forskningsaktiviteter, jf. ovenfor, og som i utgangspunktet ville vært omfattet av formuesskatteplikt etter de alminnelige skattereglene, dvs. når en ser bort fra den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 2–36 nytt femte ledd. I beregningen skal det ikke medtas formuesskatt for eiendeler som uansett er unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2–32 første ledd. Derimot omfatter beregningen eiendeler knyttet til eventuell økonomisk virksomhet som utøves av en forskningsstiftelse uten erverv til formål (skattefri institusjon), jf. skatteloven § 2–32 annet ledd. Videre omfatter beregningen formuesskatt som etter de alminnelige reglene i skatteloven § 2–2, jf. § 4–1 ff., ville blitt pålagt en forskningsstiftelse som anses å drive virksomhet (som har erverv til formål). Ved beregningen skal formuesskatten fastsettes til det den ville utgjort etter de alminnelige reglene dersom skattepliktige forskningsstiftelser ikke var særskilt fritatt etter forslag til skatteloven § 2–36 nytt femte ledd.

Et beløp tilsvarende den beregnede formuesskatten (det fritatte skattebeløpet) må deretter overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til de ikke-økonomiske aktiviteter. Instituttene må gjennom sin regnskapsføring av finansiering og kostnader kunne dokumentere at dette fordelsbeløpet er tatt ut av den økonomiske aktiviteten

og benyttet til ikke-økonomisk aktivitet. Dette gjelder også om den økonomiske aktiviteten har gått med underskudd isolert sett, og uansett om den ikke-økonomiske aktiviteten fra før er fullfinansiert eller ikke. I sistnevnte fall vil overføringen av fordelsbeløpet gi den ikke-økonomiske aktivitet et finansielt overskudd som forutsettes anvendt innenfor denne aktiviteten snarest mulig etter inntektsåret. Overføringen av fordelsbeløpet vil ikke være noen fradragspost i den skattepliktige, økonomiske aktivitet, men en disponering av midler derfra til den skattefrie, ikke-økonomiske aktivitet.

Et krav om at fordelene av formuesskattefritaket ikke skal komme forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til gode, innebærer at instituttet må kunne dokumentere et skille mellom henholdsvis økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter. Forskningsinstituttene som mottar basisbevilgning har etter gjeldende retningslinjer for statlig finansiering en plikt til å sørge for at mottatte basisbevilgninger ikke nyttes til å subsidiere forskningsinstituttene oppdragsforskning eller andre kommersielle aktiviteter. Departementet forutsetter derfor at instituttene i stor grad allerede har (regnskaps)rutiner som gir grunnlag for å dokumentere at skattefordelen knyttet til det foreslåtte formuesskattefritaket ikke kommer økonomisk virksomhet til gode, og at forslaget her ikke vil medføre vesentlig merarbeid på dette punktet. Det vises for øvrig til at retningslinjene for statlig finansiering av forskningsinstituttene vil bli revidert, jf. ovenfor.

Det kan være behov for å regulere i forskrift den nærmere beregningen av skattefordelen (det fritatte skattebeløpet), og krav om overføring av et beløp tilsvarende skattefordelen til ikke-økonomisk virksomhet, herunder krav til regnskapsføring og dokumentasjon. Den foreslåtte hjemmelen til å gi forskrifter til utfylling og gjennomføring av forslaget til skatteloven § 2–36 nytt femte ledd, jf. ovenfor, vil gi grunnlag for også slike forskriftsbestemmelser.

Forskningsinstituttene som er organisert som aksjeselskap, og dermed fritatt for formuesskatt etter skatteloven § 2–36, er hovedsakelig eid av statlige institusjoner eller universitet mv. som selv er fritatt for formuesskatteplikt for aksjene, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstavene b og d. I noen få tilfeller er imidlertid aksjer i et forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, eid av en stiftelse som ikke selv mottar basisbevilgning. Stiftelsen vil dermed i utgangspunktet være formuesskattepliktig for formue som består av aksjer i forskningsinstituttet (med mindre stiftelsen anses som skattefri institusjon etter skatteloven § 2–32). For at det foreslåtte formuesskattefritaket skal komme til anven-

delse også når eiendelene i forskningsvirksomheten på denne måten eies indirekte av en stiftelse, foreslår departementet at det skal gis fritak for formuesskatt på aksjer i forskningsinstitutt (som motar basisbevilgning) som eies av en stiftelse. Fritaket for formuesskatt på aksjene kan ikke overstige det som ville vært den beregnede skattefordelen i det underliggende aksjeselskapet dersom det i stedet var organisert som en stiftelse. Det må dermed foretas en beregning av formuesskatten i det underliggende aksjeselskapet (forskningsinstituttet) på tilsvarende måte som for forskningsstiftelsene etter forslaget til § 2–36 nytt femte ledd. Denne beregnede formuesskatten utgjør en maksimumsstørrelse for skattefritaket på aksjene i eierstiftelsen. Et beløp tilsvarende denne skattefordelen på stiftelsens hånd må overføres til det underliggende forskningsinstituttet og anvendes i dets ikke-økonomiske aktiviteter.

Det foreslås at departementet kan fastsette nærmere regler om beregning og overføring av skattefordelen for eierstiftelser som nevnt, jf. ovenfor om forslag til forskriftshjemmel.

Det vises til forslag til § 2–36 nytt sjettede ledd.

22.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

22.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte reglene i skatteloven § 2–36 nytt femte og sjettede ledd innebærer blant annet at forskningsinstitutter som omfattes må foreta en vurdering av hvilke eiendeler som har vesentlig tilknytning til forskningsvirksomhet. Videre må instituttene beregne størrelsen på den fritatte formuesskatten og dokumentere at en verdi tilsvarende den beregnede skatten overføres til instituttets ikke-økonomiske aktiviteter. Forslaget antas å medføre et visst merarbeid for stiftelsene som er omfattet av bestemmelsen.

Fordi antallet forskningsinstitutter mv. som vil omfattes av den foreslåtte fritaksbestemmelsen er relativt begrenset (pr. i dag vel 30 forskningsinstitutter) antas forslaget ikke å medføre vesentlig merarbeid for ligningsmyndighetene.

På usikkert grunnlag anslås forslaget å redusere provenyet med om lag 5 mill. kroner årlig.

23 Endring i arveavgiftsloven – innføring av årlig fribeløp

23.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen er opptatt av å forbedre arveavgiften. Arveavgiftsutvalget fremmet en rekke forslag i NOU 2000:8 Arveavgift, men bare et fåtall av disse forslagene har så langt blitt gjennomført. Det arbeides nå med å ajourføre statistikken på arveavgiftsområdet, slik at beslutningsgrunnlaget for mulige endringer skal bli bedre. Arbeidet med arveavgiften vil bli lagt opp med sikte på å gjøre det mulig å fremme forslag i budsjettet for 2009.

Departementet foreslår likevel en endring i arveavgiften i 2008-budsjettet når det gjelder gaver. I dag er såkalte leilighetsgaver, dvs. gaver som gis til fødselsdager, jul, bryllup og lignende i et visst omfang fritatt for avgift. Avgiftsfriheten for denne typen gaver foreslås erstattet med et årlig fribeløp for gaver tilsvarende halvparten av folketrygdens grunnbeløp (G), dvs. p.t. 33 406 kroner pr. år. Det årlige fribeløpet knyttes ikke spesielt til gaver gitt ved spesielle anledninger. Fribe løpet blir et fradragsberettiget bunnbeløp i tilfeller der gaven er større enn fribe løpet, men gavetilfellet blir da oppgavepliktig.

23.2 Gjeldende rett

I henhold til arveavgiftsloven § 4 første ledd bokstav b er «(g)aver ytet for giverens død som sedvanlig tegn på velvilje og oppmerksomhet» fritatt for arveavgift «når de etter sin art og forholdene for øvrig ikke går ut over det som må ansees som skikk og bruk.»

I lovforarbeidene er det uttalt at:

«Bestemmelsen gjelder gaver av mer personlig og privat karakter. Det siktes først og fremst til rene leilighetsgaver, dvs. gaver til fødselsdag, jul, bryllup og lignende. Det foreligger her ingen egentlig formuesoverføring.»

23.3 Departementets vurderinger og forslag

Avgiftsfriheten for leilighetsgaver etter arveavgiftsloven § 4 første ledd bokstav b er knyttet opp til en rekke skjønnsmessige momenter som gjør fritaket vanskelig å praktisere for avgiftsmyndighetene. Fritakets utforming gir heller ikke god forutberegnelighet for de avgiftspliktige. Spesielt kan det være uklart hvor store leilighetsgavene kan være før de utløser avgiftsplikt, og om og eventuelt i hvilken utstrekning dette kan variere med giverens økonomi. Det skaper også problemer at grensen formodentlig varierer både med gavegjensstandens art og ved hvilken anledning gaven gis.

Etter departementets vurdering er det en betydelig ulempe både for avgiftsadministrasjonen og for de avgiftspliktige at grensen for leilighetsgaver er så vidt uklar og skjønnsbasert. Innføring av et årlig fribe løp for gaver istedenfor avgiftsfritak for leilighetsgaver vil øke forutsigbarheten for de avgiftspliktige og gi en enklere saksbehandling for arveavgiftsmyndighetene. En fast beløpsgrense vil også redusere faren for at arveavgiftsmyndighetene praktiserer regelverket forskjellig i ulike deler av landet.

Departementets vurdering er på linje med den Arveavgiftsutvalget fremsatte i NOU 2000:8 Arveavgift, men departementets forslag er noe mer omfattende både med hensyn til fribe løp og ved at fribe løpet etter departementets forslag ikke skal komme til erstatning også for periodiske ytelser til oppfostring eller utdanning.

Det årlige fribe løpet vil kun gjelde gaver til fysiske personer. Hver gaveyter og gavemottaker vil som ellers i arveavgiftssystemet bli vurdert individuelt. Det vil for eksempel innebære at hver av foreldrene kan gi gaver inntil en halv G til hvert av sine barn uten at det trekkes på det ordinære fribe løpet i arveavgiften eller at avgift påløper. I tillegg til gaver i form av penger, vil også verdien av tingsgaver inngå i vurderingen av årets totale beløp. Ubrukt årlig fribe løp kan ikke overføres til senere år. Fribe løpet omfatter gave fra uskiftet bo, men ikke bovertakelse og skifte etter dødsfall.

Fribe løpet følger kalenderåret, og utgjør halvparten av folketrygdens grunnbeløp ved inngangen

til året. Folketrygdens grunnbeløp reguleres normalt pr. 1. mai hvert år, men av praktiske hensyn bør det årlige fribeløpet ligge fast gjennom hele kalenderåret.

Den foreslåtte fritaksregelen omfatter ikke formuesobjekter som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A (ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap). Fritaksregelen omfatter heller ikke andre typer verdipapirer som ikke er notert på børs. Videre vil fritaksregelen ikke omfatte overføring av fast eiendom. Det alminnelige fribeløp for arv og gaver på 250 000 kroner videreføres, og kommer i tillegg til det årlige fribeløpet. Ved en større gave enn det årlige fribeløpet, behandles det overskytende beløp etter de generelle avgiftsreglene.

Spanderingstilfeller hvor givere betaler selskapelighet, overnatting, billetter mv. under ett for seg og andre, holdes utenfor avgiftsplikt også om de påspanderte er selvforsørgende. Slik spandering holdes dermed også utenfor summeringen av årets gaveytelser ved anvendelsen av årlig beløpsgrense for avgiftsfritak.

Gaver innenfor det årlige fribeløpet er ikke oppgavepliktig til skattekontoret. Større gaver er oppgavepliktig, også om hele gaven blir avgiftsfri på grunn av det alminnelige fribeløpet på 250 000 kroner. Dersom det årlige fribeløpet et år er fullt utnyttet gjennom en eller flere gavetransaksjoner tidlig i året, blir det oppgavepliktig og eventuelt avgiftsplikt på senere gaver samme år, også fødselsdagsgaver, julegaver mv.

Det vises til forslag til endringer i arveavgiftsloven § 4 første ledd bokstav b.

23.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer en forenkling for både arveavgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige ved at en del skjønnsstema knyttet til leilighetsgaver bortfaller. Samtidig vil håndtering av fribeløp under arveavgiften bli noe mer komplisert ved at det etableres to ulike typer fribeløp for gaver. I tillegg til det eksisterende fribeløpet på 250 000 kroner hvor gaver gitt over flere år ses i sammenheng i forhold til avgiftsplikt, blir det et nytt årlig fribeløp som ikke summeres over årene i forhold til når avgiftsplikt oppstår. For gavemottakerne vil den nye regelen også innebære større krav til å ha oversikt over om verdien av gaver mottatt innenfor samme kalenderår overstiger det årlige fribeløpet.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 7 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2008. I den grad et årlig fribeløp vil føre til større grad av planmessige formuesoverføringer, vil dette ikke påvirke provenyet i 2008, men først i senere år, ved at omfanget av større gaver og arvede verdier blir lavere som følge av tidligere gjennomførte avgiftsfrie gavetransaksjoner.

23.5 Ikrafttredelse

Endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2008.

24 Gevinstfritak ved familieoverdragelser i landbruket – overdragelser knyttet til deltakerlignet selskap

24.1 Sammendrag

Departementet foreslår en presisering av gevinstskattefritaket ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien i skatteloven § 9–3 sjette ledd første punktum. Presiseringen går ut på at fritaket også skal omfatte realisasjon innen familien av andel i deltakerlignet selskap hvor deltakerne er familiemedlemmer, og realisasjon av landbrukseiendom innen familien fra slikt selskap. Ved samtidig eller senere oppløsning av det deltakerlignede selskapet foreslås det at eiendomsgevinst som isolert sett kvalifiserer til skattefritak eller reglene for realisasjon av landbrukseiendom, fritas for oppløsningsbeskatning.

24.2 Gjeldende rett

Realisasjon av landbrukseiendom er i utgangspunktet skattepliktig som annen fast eiendom. Dersom eiendommen har vært eiet i minst 10 år kan den realiseres skattefritt innen familien til maksimalt tre fjerdedeler av antatt salgspris, jf. skatteloven § 9–3 sjette ledd og Innst. O. nr. 10 (2004–2005) avsnitt 20.2. Som salg innen familien regnes salg til person som er arveberettiget etter eieren eller dennes ektefelle, i henhold til arveloven første del kapittel I, Arv på grunnlag av slektskap. Skattefritt salg vil således kunne skje til foreldre, søsken, besteforeldre, onkler og tanter samt søskenbarn. Ved eiertid mellom 6 og 10 år kan slike salg skje delvis skattefritt.

Ved lov av 15. desember 2006 er gevinstskattefritaket for familieoverdragelser i § 9–3 sjette ledd første punktum utvidet til også å omfatte realisasjon av landbrukseiendom eiet i familiesameie, jf. § 9–3 sjette ledd tredje punktum. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) avsnitt 13. Overdragelse av den faste landbrukseiendom fra en eller flere sameiere til en av de andre sameierne eller til slektning av sameierne, er dermed likestilt med eiendomsoverdragelse direkte fra sameierne til slektningen når det gjelder gevinstfritaket for landbrukseiendom.

Boligdelen av en landbrukseiendom følger i utgangspunktet de vanlige regler for boliggevinster, med skattefritak etter ett års eier- og brukstid, jf.

skatteloven § 9–3 annet ledd. Her er det ikke noe vilkår om salg innen familien. Dersom vilkårene for dette boligskattefritaket ikke er oppfylt, vil fritaket for familieoverdragelser i landbruket også omfatte boligdelen.

24.3 Departementets vurderinger og forslag

24.3.1 Overføring av andel i deltakerlignet selskap i landbruket

Utvidelsen i skatteloven § 9–3 sjette ledd tredje punktum omfatter teknisk sett ikke overføring av landbrukseiendom der to eller flere familiemedlemmer driver felles virksomhet. Bakgrunnen for dette er at det da som utgangspunkt anses å foreligge et deltakerlignet selskap, og at overføringen da ikke gjelder overføring av ideell sameieandel i en landbrukseiendom, men overføring av en andel i et deltakerlignet selskap. I Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 126, er det imidlertid lagt til grunn at gevinstfritaket i skatteloven § 9–3 sjette ledd første punktum, kan anvendes ved slik andelsoverdragelse i deltakerlignet selskap innen familien. Dette standpunkt avviker fra det som i andre sammenhenger er lagt til grunn som gjeldende rett. Departementet mener derfor det er behov for en presisering/klargjøring av rettstilstanden ved slike andelsoverdragelser innen familien. Slik bestemmelsen er foreslått, jf. forslag til ny skatteloven § 9–13 tredje ledd, vil skattefritaket i nåværende skatteloven § 9–3 sjette ledd første punktum (forslag til ny skatteloven § 9–13 første ledd første punktum) gjelde ved overdragelse av enkeltandel til nær slektning, og da uansett om denne slektningen er deltaker i selskapet fra før eller ikke. Dessuten vil forslaget omfatte overføring av samtlige andeler i selskapet til en person slik at selskapet anses oppløst. Dette gjelder bare når denne person er en av deltakerne eller slektning av en av deltakerne. Også overdragelse til arveberettiget slektning av en av deltakerens ektefelle vil omfattes, jf. nåværende skatteloven § 9–3 sjette ledd annet punktum (forslag til ny skatteloven § 9–13 første ledd siste punktum).

Fritaket for gevinstbeskatning etter gjeldende

rett omfatter ikke løsøre, selv om løsøre er knyttet til virksomheten og realiseres under ett med eiendommen. Ved realisasjon av andel i ansvarlig selskap er det derfor forutsetningsvis bare gevinst knyttet til selve gårdsbrukets eller skogbrukets faste eiendom som skal være skattefritt, og altså ikke f. eks. driftsløsøre, buskap og varelager. Dette innebærer at når andelen også representerer løsøre, må en passende del av gevinsten på andelen skilles ut som ikke skattefri. Se nedenfor om når andelen også representerer boligdel på landbrukseiendommen.

Vilkåret i skatteloven § 9–3 sjette ledd første punktum, om at overføringen skjer til underpris, dvs. tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, må ved overføring av andel anses oppfylt dersom det er avtalt et vederlag tilsvarende 75 prosent av brukets markedsverdi og 100 prosent av løsørets markedsverdi.

Det er en forutsetning for skattefrihet etter § 9–3 sjette ledd første punktum at eiendommen er eid i ti år. Der det drives felles virksomhet med grunnlag i en landbrukseiendom, betraktes i skattesammenheng det deltakerlignende selskapet som eier av eiendommen. Blant annet på grunn av reglene om konsesjon og om bo- og driveplikt, anses imidlertid deltakerne fortsatt som privatrettslige eiere (sameiere) av eiendommen. Ved realisasjon vil det være et spørsmål om kravet til eiertid må være oppfylt av den enkelte deltaker eller av selskapet. Departementet legger til grunn at det her må sondres mellom realisasjon av andel i deltakerlignet selskap og et slikt selskaps realisasjon av landbrukseiendom. (Om det sistnevnte, se avsnitt 24.3.2.)

Ved realisasjon av *andel* i et familieselskap kan det være tilfeller der selskapet oppfyller eiertidskravet, men andelseieren har eid andelen i selskapet kortere enn ti år. Men også det motsatte kan være aktuelt slik at andelen er eiet i ti år, men selskapet har eid eiendommen kortere. Departementet mener det mest nærliggende i forhold til en likestilling med salg i eneeiertilfellene vil være at eiertidskravet må være oppfylt av den selgende andelseieren, og da slik at denne gjennom selskapet eller på annen måte, må ha eiet eiendommen i minst ti år, jf. forslag til ny skatteloven § 9–13 tredje ledd siste punktum. Har eksempelvis jordbrukseiendommen gått over fra å være eiet personlig av selgeren av andelen til å inngå i et deltakerlignet selskap, bør selgeren få godskrevet også sin eiertid fra før etableringen av selskapet, når skattespørsmålet for andelsgevinsten skal vurderes.

Dersom det deltakerlignede selskapet eide eiendommen og en deltaker som hele tiden har eiet

50 prosent selger, kan det bare bli skattefrihet for den forholdsmessige del av andelsgevinsten som refererer seg til den del som har vært eiet i mer enn 10 år. En kan tenke seg at selskapet har eiet hele eiendommen i mer enn 10 år, men deltakeren har ervervet 25 prosent av andelen for 11 år siden, mens de øvrige 25 prosent ble ervervet for 4 år siden. Da vil bare halvparten av den totale 50 prosentandel bli skattefri. For skattefriheten vil det dermed være avgjørende hvor stor del av eiendommen som han/hun gjennom selskapet eller på annen måte har eiet i 10 år.

24.3.2 Når deltakerlignet selskap realiserer landbrukseiendom innen familien

Realisasjon av landbrukseiendom innen familien kan også skje ved at selve *eiendommen* selges av et deltakerlignet selskap hvor deltakerne er familiedømmer, til en av deltakerne eller slektning av en av deltakerne. Skattedirektoratet har i Lignings-ABC 2006 s 626, lagt til grunn at slik overføring av eiendom kan skje skattefritt når selskapet har eid eiendommen i minst ti år.

Med samme begrunnelse som for realisasjon av andel innen familien av selskap som eier landbrukseiendom, er departementet enig i at også slike tilfeller kan omfattes av 10-årsregelen. Denne forvaltningspraksis bør presiseres i loven, jf. utkast til ny skatteloven § 9–13 fjerde ledd første punktum. Det ville komplisere gjennomføringen av deltakerligningen i slike tilfeller om det skulle tas hensyn til enkelte andelshaveres personlige eiertid forut for etableringen av det deltakerlignede selskapets som skatterettslig eier av landbrukseiendommen. Det samme ville gjelde skifte av andelseier inne i 10 årsperioden for selskapets eiertid. Selskapets egen eiertid bør være avgjørende når det er selskapet som selger.

24.3.3 Skattemessig behandling av gaveelementet ved overføring til underpris

Det er en forutsetning for skattefri overdragelse innen familien at vederlaget ikke må overstige 75 prosent av antatt salgsverdi, jf. skatteloven § 9–3 sjette ledd. Dersom en landbrukseiendom som er eid av et deltakerlignet selskap overføres til underpris til en av deltakerne, eller til en slektning av en deltaker, jf. identifikasjonsregelen i skatteloven § 10–11 annet ledd siste punktum, vil forskjellen mellom antatt salgsspris og vederlaget (gavedelen) kunne bli ansett som skattepliktig utdeling fra selskapet i henhold til skatteloven § 10–42 første og annet

ledd. Siden dette gaveelementet ikke ville vært skattepliktig (eller arveavgiftspliktig) for mottakeren ved overføring i henhold til § 9–3 sjette ledd første punktum av en landbrukseiendom fra en *ene-eier* til et familiemedlem, bør det samme være tilfelle ved overføring innen familien fra et deltakerlignet selskap. Et slikt skattefritak vil kreve et særskilt unntak fra § 11–42. Det vises til forslag vedrørende ny skatteloven § 9–13 fjerde ledd annet punktum.

24.3.4 Oppløsning av deltakerlignet selskap i landbruket

Når det deltakerlignede selskapet oppløses, enten samtidig med at eiendommen overdras eller på et senere tidspunkt, følger det av de alminnelige reglene om oppløsning av ansvarlige selskaper at det ved utdelingen til deltakerne skal skje et skattemessig gevinstoppgjør, jf. skatteloven § 10–40. Et slikt gevinstoppgjør vil også omfatte gevinsten fra eiendomssalget, og da selv om dette salget isolert sett kvalifiserer til skattefritak etter de særlige reglene for landbrukseiendommer. For å oppfylle intensjonen om skattefrihet ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien foreslår departementet at slik eiendomsgevinst holdes utenfor den oppløsningsbeskatning som følger av de alminnelige reglene ved oppløsning av ansvarlig selskap.

Ved denne oppløsningsbeskatningen må det vurderes individuelt for den enkelte deltaker om vilkårene for skattefritak etter første punktum i § 9–3 sjette ledd (forslag til ny skatteloven § 9–13 første ledd første punktum) er oppfylt ved oppløsningen. Det vil blant annet si at kort eiertid for en andel vil avskjære skattefritak for denne andelens andel av eiendomsgevinsten.

Det vises til forslag vedrørende ny skatteloven § 9–13 femte ledd.

24.4 Lovteknisk løsning

Bestemmelsen om fritaket fra skatteplikt ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk er i dag skatteloven § 9–3 sjette ledd. Å ta de endringsforslag som her fremmes inn i denne bestemmelsen, kan vanskelig gjøres uten at denne vil fremstå som svært uoversiktlig. Det foreslås derfor at de særskilte vilkårene for skattefritak for gårdsbruk og skogbruk tas inn i en ny § 9–13, og at § 9–3 sjette ledd henviser til disse vilkårene. De gjeldende begrensninger i skattefritaksreglene etter § 9–3 åttende ledd ved tomtsalg mv. vil fortsatt også gjelde fritaksreglene for landbrukseiendom, jf. at § 9–3 åttende ledd viser til bl. a. sjette ledd.

24.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene antas ikke å ha vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

24.6 Ikrafttredelse

Som utgangspunkt bør en skatteendring som den foreslåtte få virkning fra kommende inntektsår, altså realisasjon foretatt i 2008 og senere. Slik denne saken ligger an, finner departementet likevel å ville foreslå virkning fra og med 2005. Bakgrunnen er at det til og med 2004 var et generelt skattefritak ved realisasjon av landbrukseiendom eiet i mer enn 10 år. Med 2008 som virkningsår vil det i tilfellet bli en kortere periode der slike transaksjoner vil være skattepliktige, noe man ut fra kontinuitetsbetraktninger bør unngå. I tiden etter 2004 har ligningspraksis i stor grad fulgt det som nå foreslås lovfestet. Derfor vil ikrafttredelse fra 2005 ikke medføre et stort antall endringssaker bakover i tid.

25 Fritak for bruttoskatt ved realisasjon av tomt i landbruket

25.1 Sammendrag

Med virkning fra inntektsåret 2008 foreslår departementet et særskilt unntak for landbruket fra de generelle reglene om beskatning av tomtegevinst i næring. Forslaget medfører at årets samlede gevinst ved realisasjon av tomtearealer i enkeltpersonforetak i landbruksnæring fritas for bruttobeskatning (toppskatt og trygdeavgift) dersom gevinstbeløpet ikke overstiger 150 000 kroner. Det blir da bare flat nettoinntektsbeskatning (28 prosent skatt) av gevinsten. Overstiger slik gevinst grensebeløpet på 150 000 kroner, blir hele gevinsten bruttoskattepliktig, i likhet med andre inntekter i den personlige landbruksnæringen.

25.2 Gjeldende rett

Under den tidligere delingsmodellen ble gevinster ved realisasjon av tomt skattlagt som alminnelig inntekt (nettoskatt) med 28 prosent, ettersom slike gevinster i sin helhet ble betraktet som kapitalgevinster som ikke hadde noe med arbeidsavkastningen i virksomheten å gjøre.

Utenfor næring beskattes også i dag slike gevinster kun som alminnelig inntekt. I næringsdrivende enkeltpersonforetak skal gevinst ved realisasjon av tomt inngå i grunnlaget for beregning av toppskatt og trygdeavgift (personinntekt). Bakgrunnen er innføringen av skjermingsmetoden, som innebærer et nytt beskatningsprinsipp sammenliknet med delingsmodellen.

Forskjellen mellom delingsmodellen og skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak med hensyn til gevinst og tap på driftsmidler, må ses i sammenheng med at disse modellene har ulikt siktemål, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) s. 84. Delingsmodellen tok sikte på å skille mellom den delen av virksomhetens overskudd som skriver seg fra arbeidsinnsats og den delen som skriver seg fra avkastning av kapital. Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak har et annet siktemål, nemlig å beskatte den delen av virksomhetsinntekten som overstiger bedriftens risikofrie avkastning. Som følge av at gevinster og tap er en del av virksomhets-

inntekten, ble det i Ot. prp. nr. 92 (2004–2005) lagt til grunn at disse bør inngå i personinntekten.

Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak må videre ses i lys av aksjonær- og deltakermodellen, som også gir ekstrabeskatning av overskudd som overstiger en risikofri rente, og der kapitalgevinster inngår i grunnlaget. Likebehandling mellom disse beskatningsmodellene med samme formål er også et vesentlig hensyn bak behandlingen av kapitalgevinster og -tap ved beregning av personinntektsgrunnlaget.

25.3 Departementets vurderinger og forslag

Innføringen av skjermingsmetoden fra 2006 innebærer et nytt beskatningsprinsipp sammenliknet med den tidligere delingsmodellen. Mens delingsmodellen skulle dele avkastningen i arbeids- og kapitalavkastning, skal skjermingsmetoden sørge for at den risikofrie avkastningen på investert kapital skjermes for ekstra beskatning. Skjermingsmetoden er vesentlig for at sammensetningen av investeringene og finansieringen av disse ikke skal påvirkes av skattereglene. I tillegg binder skjermingsmetoden sammen de ulike organisasjonsformene på en slik måte at eiere av aksjeselskap, deltakerligget selskap og enkeltpersonforetak langt på vei likebehandles.

Innføringen av skjermingsmetoden har bl.a. medført en viss, skjerpet beskatning ved grunneiers salg av tomt som anses som *driftsmiddel i næring*. Det skyldes at gevinst på slikt næringssalg nå ikke bare inngår i alminnelig inntekt, men også blir personinntekt (bruttoskattegrunnlag), som ilegges trygdeavgift og eventuell toppskatt. Næringsgevinsten kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto slik at inntekten kommer til beskatning over flere år.

Målet med skattereformen, herunder innføringen av skjermingsmetoden, var å sikre større grad av skattemessig likebehandling av personer på samme inntektsnivå, uavhengig av hvordan inntekten er opptjent. Reformen innebærer dermed nødvendigvis at enkelte som tidligere ble lempelig

skattlagt sammenliknet med andre med tilsvarende inntekt, får en viss skatteskjerpelse.

Departementet mener at reglene for gevinstbeskatning i næring nå i utgangspunktet fungerer godt. For å redusere skattleggingen av moderate gevinster fra realisasjon av tomt i landbruket, er det imidlertid ønskelig å unnta gevinster under en viss grense fra den bruttobeskatning som følger av skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak. Departementet foreslår derfor at gevinst ved salg av tomt i enkeltpersonforetak i landbruket skattlegges som kapitalinntekt dersom samlet årlig gevinst fra slik realisasjon er inntil 150 000 kroner. Dette vil i første rekke komme enkeltstående, moderate tomtesalg i landbruket til gode. Etter departementets forslag vil større tomtegevinster enn dette i næringen fortsatt skattlegges i sin helhet etter prinsippene i skjermingsmetoden. Beløpsgrensen på 150 000 kroner blir altså ikke noe fradrag som reduserer beskatningen av en tomtegevinst over grensen. Suksessive tomtegevinster samme år i næringen legges sammen ved anvendelsen av beløpsgrensen. Gevinster i forskjellige år legges ikke sammen, heller ikke om de innvinnes på grunnlag av en samlet salgsplan. Det er årets gevinstbeløp før føring på gevinst- og tapskonto i næringen som avgjør om det blir bruttoskatteplikt eller ei for den inntektsføring som over tid skal skje fra kontoen.

Skattelovens alminnelige ramme for definering av skattepliktig tomtegevinst legges til grunn for den nye fritaksregelen. Hva som omfattes av dette gevinstbegrep er nærmere definert i skatteloven § 9–3 åttende ledd bokstav a. Ikke bare regulære tomtesalg til hus- eller hyttebyggere omfattes, men også salg av hele eller deler av eiendom når grunnen er egnet for bygging av boliger mv. eller utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål, og vederlaget i det vesentlige er bestemt ut fra muligheten til slik utnyttelse. Salg til utnyttelse som kommersiell parkeringsplass, golfbane, hyttebygging mv. vil dermed omfattes. Det samme gjelder salg med sikte på båndleggelse/fredning dersom arealet hadde en tomtmessig eller kommersi-

ell utnyttelsesmulighet fram til salget, og prisen er reflektert av dette.

Salg med sikte på videre utnyttelse til landbruksdrift av den nye eieren, faller imidlertid normalt utenfor tomtedefinisjonen. Dette innebærer at fritaket for bruttobeskatning ikke gjelder slike salg.

Dersom det solgte arealet ikke kan anses som en del av næringsarealene på landbrukseiendommen, faller salget utenfor landbruksnæringen. Hvis det heller ikke har vært drevet annen næringsdrift på det solgte arealet, bortfaller spørsmålet om bruttoskatteplikt som følge av at det da dreier seg om tomtesalg utenfor næring. Salg av tomteareal tilknyttet våningshus, kårbolig eller privat hage anses å ligge utenfor landbruksnæringen. Det kreves ikke at arealet må ha vært jord eller skoggrunn for å bli ansett som landbruksareal. Også veigrunn, lagringsplasser og grunn med tidligere næringsbebyggelse omfattes.

Etter skatteloven § 9–3 åttende ledd bokstav d første alternativ, omfatter gevinstskattereglene for tomt vederlag ved bruksrettsstiftelse og rådighetsinnskrenkning over fast eiendom, når vederlaget er fastsatt ut fra tomteverdi. Også den nye regelen om fritak for bruttoskatt vil omfatte slike vederlag. Den nye regelen omfatter derimot ikke vederlag knyttet til naturforekomster på eiendommen (sand, grus, torv mv.), jf. § 9–3 åttende ledd bokstav b, c og d annet alternativ.

Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 12–11 nytt fjerde ledd.

25.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser. Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å redusere provenyet med 10 millioner kroner påløpt i 2008. Provenytapet bokføres i 2009.

26 Endringer i lov om eiendomsskatt og omtale av virkeområdet i sjøterritoriet

26.1 Oppheving av kravet om samtykke til bruk av sakkyndig nemnd ved eiendomsskattetaksering mv.

26.1.1 Innledning

Lov om eiendomsskatt til kommunane 6. juni 1975 nr. 29 (eiendomsskattelova) § 8 første ledd fastsetter at «Eiendomsskatten skal reknast ut etter verdet (taksten) som eiendomen vert sett i ved likninga året før skatteåret.» Med unntak for anlegg for produksjon av elektrisk kraft, er bestemmelsen ikke satt i kraft, jf. eiendomsskattelova § 33. Av sistnevnte bestemmelse framgår det at reglene om fastsettelse av grunnlaget for eiendomsskatten i skattelov for byene av 18. august 1911 (byskatteloven) fortsatt skal gjelde inntil eiendomsskattelova § 8 første ledd trer generelt i kraft. Dette innebærer at kommunene selv må forestå og bekoste taksering av eiendom som skal være gjenstand for eiendomsskatt.

Byskatteloven § 4 gir anvisning på to alternative framgangsmåter ved takseringen for eiendomsskatteformål. I henhold til første ledd kan takseringen foretas av «særskilt oppnevnte takstmenn». Etter alternativet i bestemmelsens annet ledd kan kommunen gjøre bruk av «en sakkyndig nemnd til å ansette skatteverdien på grunnlag av forslag fra ansatte besiktelsesmenn». Dersom kommunen ønsker å benytte dette alternativet kreves det samtykke fra Finansdepartementet. Vilkåret om departementets samtykke har mistet sin betydning og foreslås opphevet.

26.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Den alternative takseringsmåten kom inn i byskatteloven ved endringslov 17. juni 1966 nr. 26. Bakgrunnen for lovendringen var en henstilling fra Oslo kommune om en enklere framgangsmåte ved takseringen. Kommunen viste til det store antallet eiendommer i Oslo kommune og problemer med å oppnå en ensartet taksering. Finansdepartementet sa seg enig i at den dagjeldende takseringsordningen kunne være vanskelig å praktisere tilfredsstillende i store byer. Videre viste departementet til at reglene om eiendomsskatt var til vurdering, men at det for Oslos vedkommende var behov for snarlig avklaring av hensyn til forestående nytaksering. På denne bakgrunn ble det fremmet forslag om en alternativ framgangsmåte for takseringen som kommunene kunne anvende «Når særlige grunner foreligger», og med Finansdepartementets samtykke, jf. Ot.prp. nr. 44 (1965–66). Det ble også uttalt at nyordningen senere ville bli vurdert og eventuelt revidert i lys av pågående arbeid med revisjon av skattelovgivningen. Finanskomiteen hadde ikke merknader til forslaget i Innst. O. nr. XIV (1965–66).

Det ble ikke i proposisjonen gitt noen nærmere begrunnelse for vilkåret om at det må foreligge «særlige grunner». Heller ikke med hensyn til kravet om Finansdepartementets samtykke for å kunne velge den alternative framgangsmåten ved takseringen ble det gitt noen begrunnelse.

I takt med at kommunene både har fått større administrasjon og kompetanse har behovet for en ordning med sentral godkjenning på dette området avtatt. Videre har de fleste kommuner fått en økt eiendomsmasse. I tillegg kommer at det bør være opp til den enkelte kommune å avgjøre hvilken framgangsmåte som er mest hensiktsmessig i det enkelte tilfelle. Finansdepartementet har i over 10 år praktisert ordningen slik at det er gitt samtykke uten noen nærmere prøving.

Med virkning fra og med skatteåret 2007 er eiendomsskattelova endret slik at det nå er anledning til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen. Dersom kommunene velger dette alternativet vil det være behov for å taksere flere eiendommer enn tidligere, noe som kan begrunne valg av taksering ved bruk av nemnder. En opphevelse av kravet om departementets samtykke harmonerer også med at eiendomsskatten er en rent kommunal skatt.

På bakgrunn av det ovenstående finner departementet ikke lenger grunn til å kreve at det må innhentes samtykke for å velge den alternative takseringsmåten.

Byskatteloven ble opphevet fra 1. januar 1976. Det følger av eiendomsskattelova § 33 annet ledd at reglene i byskatteloven § 4 annet ledd gjelder «slik dei lyder 31 desember 1975». Fordi byskatteloven er

opphevet og samtykkekravet var inntatt i byskatteloven § 4 annet ledd den 31. desember 1975, velger departementet lovteknisk å fjerne samtykkekravet gjennom endring i eieendomsskattelova.

Videre følger det av byskatteloven § 4 annet ledd, siste punktum at departementet «i disse tilfellene også kan samtykke i at alminnelig revisjon av ansettelsene foregår oftere enn hvert tiende år.» Med opphevelsen av kravet om samtykke til taksering ved bruk av nemnd forsvinner koblingen mellom disse bestemmelsene. Departementet legger til grunn at kommunene allerede har hjemmel til å foreta framskutt taksering uavhengig av takseringsmåte dersom det foreligger «særegne forhold», jf. byskatteloven § 4 første ledd, første punktum. På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at byskatteloven § 4 annet ledd, siste punktum ikke skal gjelde.

Det vises til foreslåtte endringer i eieendomsskattelova § 33.

26.1.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovendringen er av teknisk karakter, og gjør det enklere for kommunene å velge hvilken takseringsmåte de vil benytte. Forslaget har ikke provenyvirking.

26.1.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

26.2 Eieendomsskattelovas virkeområde i sjøterritoriet

Departementet har mottatt en henvendelse fra Oljeindustriens landsforening, der departementet blir oppfordret til å ta initiativ til å vurdere og avklare eieendomsskattelovas virkeområde i sjøterritoriet.

Oppfordringen blir begrunnet med uheldige og utilsiktede skattemessige konsekvenser for oljenæringen, som en følge av at kommuner illegger eieendomsskatt på offshore-installasjoner helt ut til territorialgrensen etter at denne ble utvidet fra 4 til 12 nautiske mil i 2003.

I tillegg til ovennevnte problemstilling knyttet til oljenæringen, kan det generelt vises til en utvikling med økende bruk av sjøterritoriet. Blant annet har havbruksnæringen økt i omfang, og dette er en næring som i stor utstrekning er basert på bruk av sjøarealet. Det er også blitt etablert flere vindmøllerparker i sjøområdet, og det foreligger konkrete planer om etablering av nye.

Denne utviklingen har medført større oppmerksomhet omkring hvor langt ut i sjøterritoriet kommunenes adgang til å skrive ut eieendomsskatt strekker seg. Eieendomsskattelova gir ingen klar avgrensning. Det er i rettspraksis lagt til grunn at virkeområdet i hvert fall strekker seg ut til grunnlinjene. Spørsmålet må anses uavklart, og departementet antar at praktiseringen av eieendomsskatt i sjøområdet varierer fra kommune til kommune. Det er også uavklart hvilke objekter som omfattes i sjøområdet.

Departementet vil også vurdere kommunenes adgang til å kreve betaling for bruk av areal i kystsonen. Det er flere spørsmål som må utredes nærmere, bl.a. om det kan defineres og avgrenses et hensiktsmessig beregningsgrunnlag for bruk av kystareal, noe som må ses i sammenheng med andre offentlige skatter og gebyrer for næringsvirksomhet som er lokalisert i kystområdet, herunder eieendomsskatt.

Departementet vil vurdere mulige endringer og avklaringer i eieendomsskattelova samtidig med vurderingen av kommunenes adgang til å kreve betaling for bruk av areal i kystsonen, og vil komme tilbake med eventuelle endringsforslag på et senere tidspunkt.

27 Fritak fra leveringsplikten for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse

27.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i ligningsloven § 4–2 nr. 2, slik at skattytere som ikke har endringer eller tillegg til den forhåndsutfylte selvangivelsen, kan slippe å levere selvangivelsen. Forslaget innebærer at skattytere som ikke har levert korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelse med de opplysningene som er forhåndsutfylte.

Forslaget medfører ingen endring i skattytters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Skattyter vil fremdeles ha et ansvar for at de formues- og inntektsopplysningene som legges til grunn ved ligningen er riktige. Dette innebærer at ligningsmyndighetene kan ilegge tilleggsatt når de finner at en skattyter gjennom unnlatt korrigering har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10–2 nr. 1.

Fritaket fra leveringsplikten vil være et forenklingstilbud til de skattytere som ikke har endringer i den forhåndsutfylte selvangivelsen. De som ønsker å levere selvangivelsen selv om de ikke har endringer, skal fremdeles kunne gjøre det.

For ligningskontorene vil en slik fritaksordning innebære en betydelig administrativ besparelse på grunn av det volumet som saken gjelder.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2008 med virkning for selvangivelse som skal leveres for inntektsåret 2007.

27.2 Bakgrunn

Etter ligningsloven kapittel 6 har en rekke instanser (tredjeparter) plikt til ukrevet å innberette opplysninger om andre skattytere til skattemyndighetene. Eksempler på slike oppgavegivere er arbeidsgivere, oppdragsgivere, banker, forsikringselskaper, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av de oppgavene som tredjepart har sendt skattemyndighetene. For enkelte oppgavetyper er fristen en annen. Ved eventu-

elle feil i oppgavene skal skattyter henvende seg til oppgavegiver, som skal sende korrigeret oppgave (endringsoppgave) til skattemyndighetene. For inntektsåret 2006 mottok Skattedirektoratet over 48 millioner tredjepartsoppgaver.

Tredjepartsopplysningene benyttes ved utfyllingen av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Med forhåndsutfylt selvangivelse menes en selvangivelse med maskinelt påførte opplysninger om visse inntekts-, formues- og fradragposter. De forhåndsutfylte opplysningene er basert på opplysninger som skattyter selv har gitt for tidligere inntektsår, på opplysninger fra oppgavepliktige tredjeparter og på skatteetatens interne grunnlagsdata. Eksempler på sistnevnte er opplysninger om formuesverdi på fast eiendom og motorkjøretøy og fremførbart under-skudd.

Omfanget av og kvaliteten på tredjepartsoppgavene er av vesentlig betydning for kvaliteten på forhåndsutfyllingen av selvangivelsene, og dermed for behovet for endringer i disse. Etter Skattedirektoratets vurdering er kvaliteten på tredjepartsoppgavene god, men det er likevel nødvendig med kontinuerlig fokus på å sikre kvaliteten på oppgavene. Kontroll av oppgavegiverne er derfor en viktig del av skatteetatens kontrollvirksomhet.

Skattedirektoratet opplyser at for inntektsåret 2006 mottok totalt 3 398 267 skattytere forhåndsutfylt selvangivelse. Av disse leverte 2 217 457 skattytere elektronisk, hvorav 65 prosent ikke hadde endringer i eller tilføyelser til de forhåndsutfylte opplysningene. Direktoratet anslår at ca 55 prosent av de som leverer papirversjonen, leverer uten endringer eller tilføyelser til de forhåndsutfylte opplysningene.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør lojale skattytere så langt som mulig tilbys automatiserte tjenester, slik at etaten kan bruke en større andel av ressursene til kontrollarbeid og innsats mot skattytere med kompliserte ligningsforhold samt illojale skattytere. Direktoratet har på denne bakgrunn foreslått at skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse, ikke skal behøve å levere selvangivelsen, verken ved retur av skjemaet til ligningskontoret eller ved elektronisk levering.

27.3 Gjeldende rett

Plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4–2. Etter § 4–2 nr. 1 bokstav a skal selvangivelse for vedkommende år leveres av den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10–13 i skatteloven. Selvangivelse skal også leveres av den som ligningsmyndighetene pålegger det, jf. § 4–2 nr. 1 bokstav b.

Forhåndsutfyllt selvangivelse ble innført som en permanent ordning for hele landet fra og med inntektsåret 2000, jf. ligningsloven § 4–2 nr. 2 og forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfyllt selvangivelse. Etter forskriften § 1 første ledd skal personlige skattytere, med nærmere angitte unntak, levere forhåndsutfyllt selvangivelse.

Det følger av ligningsloven § 4–3 nr. 1 at forhåndsutfyllt selvangivelse (så langt som mulig) skal inneholde de samme opplysningene som ordinær selvangivelse, det vil si «en spesifisert oppgave over brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.» Etter at skattyter har mottatt den forhåndsutfylte selvangivelsen, skal han eller hun ta stilling til om alle opplysninger av betydning for skatteforhold er tatt korrekt med, eller om innholdet må suppleres eller korrigeres. I tillegg skal pliktige vedlegg og skjema vedlegges. Dette innebærer at skattyter aktivt må kontrollere den forhåndsutfylte selvangivelsen før den underskrives og returneres ligningskontoret. Skattyters ansvar for innholdet i selvangivelsen er nedfelt i ligningsloven § 4–5 nr. 4 første punktum som bestemmer at «[d]en som leverer selvangivelse skal forsikre at den inneholder så fullstendige opplysninger som han kan gi, at de er gitt etter beste skjønn og overbevisning og at han ikke kjenner til at de på noe punkt er uriktige. Han skal også erklære at han er kjent med at det kan medføre straffeansvar å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Etter ligningsloven § 4–5 nr. 5 første punktum skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver underskrives av den som skal levere oppgavene. Med hjemmel i § 4–5 nr. 6 er det i forskrift om forhåndsutfyllt selvangivelse § 2 slått fast at forhåndsutfyllt selvangivelse kan leveres ved bruk av telefon eller Internett. Videre følger det at skattyters fødselsnummer og PIN-koden som er angitt på selvangivelsesblanketten, er likestilt med underskrift. For inntektsåret 2006 leverte 2 217 457 skattytere selvangivelsen elektronisk. Av disse leverte 202 220 ved bruk av telefon, 386 175 leverte ved SMS og 1 629 062 via Internett.

Leveringsfristen for den forhåndsutfylte selvangivelsen er utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 2. Etter gjeldende rett har skattyter en ubetinget plikt til å returnere den forhåndsutfylte selvangivelsen innen fristen, selv om den mottatte selvangivelsen er korrekt og fullstendig forhåndsutfyllt. Dette innebærer at skattyter som leverer den forhåndsutfylte selvangivelsen etter leveringsfristen, kan ilegges forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10–1. Forsinkelsesavgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen og beregnes etter satser gradert etter forsinkelsens lengde. Dersom skattyter unnlater å levere, blir grunnlaget for ligningen fastsatt ved skjønn etter ligningsloven § 8–2 nr. 3, og skattyter kan ilegges tilleggsskatt, jf. § 10–2 nr. 2. Leveres selvangivelsen etter utlegg av ligningen, men før utløpet av klagefristen, omgjøres ilagt tilleggsskatt til forsinkelsesavgift, jf. § 10–5. Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, dvs. unnlatt å korrigere eller supplere de forhåndsutfylte opplysningene, kan skattyter ilegges tilleggsskatt i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. § 10–2 nr. 1.

27.4 Utenlandsk rett

I både Danmark og Finland kan skattytere som har mottatt en fullstendig og korrekt forhåndsutfyllt selvangivelse, unnlate å levere denne. Sverige har tidligere vurdert å innføre et fritak fra plikten til å levere selvangivelse, men har så langt valgt å beholde leveringsplikten. Et offentlig utvalg har vurdert spørsmålet på nytt, og foreslår å innføre en ordning kalt «tyst godkännande».

27.4.1 Danmark

Danmark har hatt en slik ordning siden 1989. Etter den danske ordningen blir skatteoppgjøret («årsoppgørelse») sendt sammen med den forhåndsutfylte selvangivelsen i perioden mars/april til de skattytere som erfaringsmessig ikke har rettelser eller tilføyelser. Har ligningsmyndighetene ikke tilstrekkelige opplysninger om en persons inntekts- og formuesforhold, får skattyteren tilsendt en forhåndsutfyllt selvangivelse uten skatteoppgjør. Skattyter kan også selv, i perioden 1. til 20. februar, via Internett, gi ligningsmyndighetene opplysninger om inntekter og fradrag som myndighetene ikke kjenner til, slik at de kan komme med på selvangivelsen og ved skatteberegningen. Næringsdrivende mottar ikke noen forhåndsutfyllt selvangivelse. Denne skattyter-

gruppen skal levere en såkalt utvidet selvangivelse innen 1. juli.

Skattytere som mottar en forhåndsutfylt selvangivelse kan unnlate å levere denne dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige. Dersom opplysningene ikke stemmer, må skattyteren rette disse og returnere selvangivelsen innen 1. mai. Disse skattyterne får da tilsendt skatteoppgjør innen en måned.

Grov uaktsom og forsettlig overtredelse av plikten til å melde fra om feil ved skatteoppgjøret, straffes med bøter. Er overtredelsen begått med det forsett å unndra skatt, utvides strafferammen til fengsel inntil to år.

I mai 2006 vedtok Folketinget en lovendring som innebærer at den forhåndsutfylte selvangivelsen erstattes med et «opplysningskort». Opplysningskortet sendes sammen med skatteoppgjøret til de skattyterne som foregående inntektsår leverte endrede eller supplerende opplysninger, eller som har endret opplysninger av betydning for fastsettelse av forskuddsskatt for inneværende inntektsår. Skattytere som ikke har gjort slike endringer som nevnt mottar bare skatteoppgjør. Ordningen forventes innført i løpet av våren 2008. Lovendringen får ingen betydning for skattytters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene.

27.4.2 Finland

Finland har hatt en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse siden 1995. Fra og med 2006 ble kretsen av skattytere som omfattes av ordningen utvidet. Den forhåndsutfylte selvangivelsen («skattedeklaration») sendes nå til alle fysiske personer og dødsbo.

Den forhåndsutfylte selvangivelsen sendes som hovedregel ut i april. Skattyter skal kontrollere de forhåndsutfylte opplysningene og korrigere disse dersom de er uriktige eller ufullstendige. Den korrigerede selvangivelsen skal returneres ligningsmyndighetene senest 15. mai. Et nytt skatteoppgjør sendes da ut før utløpet av oktober. Den forhåndsutfylte selvangivelsen kan ikke leveres elektronisk, men en slik mulighet er under planlegging.

Dersom skattyter ikke returnerer selvangivelsen anses vedkommende å ha levert en selvangivelse som overensstemmer med de forhåndsutfylte opplysningene. Skattyter anses da å ha oppfylt sin selvangivelsesplikt. For skattyter som ikke har endringer til den forhåndsutfylte selvangivelsen, anses skatteoppgjøret som er vedlagt denne, som endelig.

27.4.3 Sverige

»Skattekontrollutredningen» foreslo i 1998 (SOU 1998:12) at skattepliktige fysiske personer og dødsbo som kun har hatt slike inntekter som er oppført på den forhåndsutfylte selvangivelsen, ikke skal underskrive og returnere denne dersom opplysningene er riktige og fullstendige. Forslaget ble vurdert i Prop. 2001/02:25, men regjeringen kom til at plikten til å levere selvangivelsen fremdeles bør omfatte nevnte skattytere. Regjeringens standpunkt var blant annet begrunnet med at den skattepliktige kjenner et større ansvar når han må undertegne og levere selvangivelsen, og at det har en stor verdi at skattyter kjenner ansvar for at grunnlaget for ligningen stemmer. I en offentlig utredning som ble fremlagt 2. november 2006, SOU 2006:89 Tyst godkjennende – ett nytt sätt att deklarerera, er problemstillingen utredet på nytt. I utredningen foreslås det at dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og tilstrekkelig for en riktig ligning, skal selvangivelsen ikke returneres ligningsmyndighetene eller bekreftes elektronisk.

27.5 Høring

Finansdepartementet sendte 9. januar 2007 på høring et forslag om å innføre en ordning med fritak fra plikten til å levere selvangivelse for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. I høringsnotatet foreslo departementet at skattytere som etter å ha kontrollert de forhåndsutfylte opplysningene, ikke har endringer eller tillegg til disse, skal kunne slippe å levere ved å returnere selvangivelsen eller svare elektronisk. Departementet foreslo videre at skattytere som unnlater å korrigere eller supplere en uriktig eller mangelfullt forhåndsutfylt selvangivelse, skal anses for ikke å ha levert pliktig selvangivelse. Etter gjeldende rett kan skattytere som unnlater å levere pliktig selvangivelse innen leveringsfristen miste klageadgangen og ilegges forsinkelsesavgift eller tilleggs-skatt.

Høringsnotatet ble sendt til 58 høringsinstanser, og høringsfristen ble satt til 10. april 2007. Totalt 36 høringsinstanser har avgitt svar i saken. Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Barne- og likestillingsdepartementet, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Fiskeri- og kystdepartementet, Fornyings- og administrasjonsdepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og politidepartementet, Konkurransetilsynet, Kredittilsynet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Likestillings-

ombudet, Nærings- og handelsdepartementet, Olje- og energidepartementet, Regjeringsadvokaten, Statens Innkrevingsentral, Statistisk sentralbyrå, Toll- og avgiftsdirektoratet og Utenriksdepartementet har ikke hatt merknader til høringsforslaget. Domstolsadministrasjonen og Riksadvokatembetet har uttalt at de ikke avgir høringsuttalelse.

Følgende instanser har kommet med merknader til forslaget:

- Akademikerne
- Datatilsynet
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)
- Kommunenes Sentralforbund (KS)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Juristforbund
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund (SkL)

De fleste høringsinstanser som har avgitt uttalelse, er i utgangspunktet positive til forslaget om leveringsfritak for skattytere som mottar en korrekt og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse. *Skattebetalerforening* uttaler følgende om forslaget:

«Skattebetalerforeningen stiller seg positiv til tiltak som gjør det enklere for skattebetalerne å oppfylle sine forpliktelser overfor myndighetene. Vi er derfor i prinsippet positiv til Finansdepartementets forslag om å innføre en ordning med stilltiende aksept som et alternativ til levering av selvangivelse.»

Flere av høringsinstansene peker på at forslaget vil frigjøre ressurser for skatteetaten og medføre en lettelse for innfordringsmyndighetene. Mange tror også at skattyterne vil oppleve fritaket fra leveringsplikten som noe positivt. *Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)* uttaler i denne sammenheng at:

«Dette forslaget vil da være med å forenkle og effektivisere skattyterens kontakt med skatteetaten – dette anser vi som meget positivt.»

Norges Juristforbund uttaler bl.a.:

«En endring av regelverket i tråd med forslaget medfører en større forholdsmessighet i reaksjonssystemet, samtidig som vi sannsynligvis vil få færre unødvendige og arbeidskrevende klager knyttet til prosessuelle forhold.»

Flere høringsinstanser peker på at en ordning med leveringsfritak bør ledsages av en plikt for offentlige myndigheter til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetalte erstatninger, bidrag, trygder, stønader mv.

Om nødvendigheten av informasjonstiltak overfor skattyterne, og viktigheten av å føre kontroll med tredjepartsoppgavene uttaler *Skatteetatens Landsforening* bl.a.:

«Vi er imidlertid enige i at de gevinster som kan realiseres skal anvendes til målrettede tiltak for å bevare kvaliteten på likningen av lønnstakere og pensjonister generelt. I tillegg må etaten bruke ressurser på informasjon rettet mot skattyterne.»

Flere av høringsinstansene har innvendinger til konkrete elementer i høringsforslaget, særlig til forslaget om sanksjonsbruk i de tilfeller hvor skattyter unnlater å korrigere eller supplere en uriktig eller mangelfullt forhåndsutfylt selvangivelse. *Næringslivets hovedorganisasjon* uttaler bl.a. at:

«Fritak for leveringsplikt kombinert med fortsatt full opplysningsplikt for skattyter og risiko for dertil knyttede sanksjoner, innebærer imidlertid også prinsipielle betenkeligheter.»

Skattebetalerforeningen uttaler seg slik om denne problemstillingen:

«De nevnte sanksjoner går etter vårt syn for langt og må sies å innebære en klar svekkelse av skattebetalerens rettssikkerhet.»

Merknadene fra NHO, Skattebetalerforeningen og de øvrige høringsinstansene er omtalt mer utførlig under punkt 27.6.2 i tilknytning til behandlingen av de enkelte elementene i forslaget.

27.6 Departementets vurderinger og forslag

27.6.1 Innføring av ordning med fritak fra leveringsplikt

Over seksti prosent av skattyterne som mottok forhåndsutfylt selvangivelse for inntektsåret 2006, leverte selvangivelsen uten endringer eller tilføyelser. De forhåndsfylte opplysningene er dermed tilstrekkelig for å fastsette et korrekt grunnlag for likningen for over halvparten av denne skattytergruppen. Departementet arbeider for tiden med et forslag om at offentlige myndigheter skal få plikt til ukrevet å innberette ligningsrelevante opplysninger om skattyterne, slik som utbetalte erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. Dersom of-

fentlige myndigheter får plikt til å sende tredjepart-soppgaver med slike opplysninger, vil enda flere skattytere kunne motta en korrekt forhåndstfyllt selvangivelse.

Etter departementets syn ligger forholdene nå godt til rette for å innføre et fritak fra plikten til å levere selvangivelse for skattytere som mottar en korrekt og fullstendig forhåndstfyllt selvangivelse. Et slikt leveringsfritak vil være et forenklet tilbud til denne skattytergruppen.

For en del av de skattyterne som i dag ikke leverer selvangivelsen, blir ligningen likevel riktig basert på de opplysningene som ligningsmyndighetene sitter med. Årsaken til at de ikke leverer selvangivelsen kan være personlige problemer, "skjemaskrekk" o.l. For disse skattyterne vil en ordning med leveringsfritak medføre en klar lettelse, ved at de slipper å motta purring på levering av selvangivelsen, skjønnslikning og tilleggsskatt.

Fritak fra leveringsplikten innebærer ingen endring i skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Skattyternes egen gjennomgang av de forhåndstfyllte opplysningene krever fortsatt aktivitet, og det er bare leveringsplikten som bortfaller når denne gjennomgangen viser en korrekt og fullstendig forhåndstfylling. Det er derfor bare de skattytere som ligningsmyndighetene allerede har fullstendige og riktige opplysninger om, som vil kunne benytte seg av leveringsfritaket. Det er viktig at skattyterne blir informert om hvilke plikter de har med hensyn til å kontrollere de forhåndstfyllte opplysningene. Skatteetaten må derfor ha et særlig fokus på dette i sine informasjons- og veiledningstiltak.

Fra 2008 vil også alle personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) motta en forhåndstfyllt selvangivelse. Denne skattytergruppen vil imidlertid ikke omfattes av en ordning med leveringsfritak. Ordningen for denne skattytergruppen blir fortsatt leveringsplikt med supplement av opplysninger fra næringsregnskapet.

Datatilsynet uttrykker bekymring for at tiltredelse ved passivitet øker sannsynligheten for at de opplysningene som legges til grunn ved ligningen, ikke er korrekte. Også *Skatteetatens Landsforbund* uttaler seg om dette:

«SkL er tvilende til at alle skattytere aktivt går inn i sin PSA og kontrollerer innholdet, slik han plikter etter ligningsloven. I praksis vil mange kunne komme til å «overse» denne plikten. I tillegg kan fristelsen bli stor til å «overse» poster som burde være tatt med.»

Departementet legger til grunn at de fleste skattytere lojalt vil oppfylle sin plikt til å kontrollere de

forhåndstfyllte opplysningene, selv om det innføres et fritak fra leveringsplikten. Ved ikke å kontrollere de forhåndstfyllte opplysningene vil skattytere kunne gå glipp av fradrag mv., og manglende egenkontroll vil derfor kunne slå ut til skattyters ugunst. Det vil derfor være viktig at skatteetaten informerer om hvilke typer opplysninger som ikke forhåndstfylltes fra etatens side, og hvilke poster som må kontrolleres spesielt godt. Risikoen for at enkelte vil finne det lettere å forholde seg passiv til feil eller mangler i den forhåndstfyllte selvangivelsen, må i tillegg møtes med målrettede kontrolltiltak fra ligningsmyndighetenes side.

For ligningskontorene vil en fritaksordning føre til at kontorene kan bruke færre ressurser på å sortere, registrere og arkivere innkomne selvangivelses skjemaer. Selv om mange skattytere leverer selvangivelsen elektronisk, vil det innebære en klar administrativ besparelse for ligningsmyndighetene å slippe returmottak av uendrede selvangivelser. Dessuten vil det ikke være nødvendig å sende purring på forhåndstfyllte selvangivelser som ikke leveres innen fristen. Antallet saker hvor det skal ilegges forsinkelsesavgift og tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelsen, vil også reduseres betraktelig.

Skatteetatens Landsforbund uttaler at ordningen med leveringsfritak ikke bør innføres som en frivillig ordning da dette vil medføre merarbeid for ligningskontorene i forbindelse med håndtering og arkivering av innsendte oppgaver.

Departementet antar at det vil være et beskjedent antall skattytere som fortsatt vil levere selvangivelsen på papir dersom de ikke har endringer eller tilføyelser til de forhåndstfyllte opplysningene. Skattedirektoratet opplyser at dette samsvarer med de erfaringer som er gjort i Danmark og Finland. Departementet fastholder at ordningen med leveringsfritak bør innføres som et servicetilbud til skattyterne, slik at de som fortsatt ønsker å levere den forhåndstfyllte selvangivelsen skal ha muligheten til det, selv om de ikke har endringer eller tilføyelser.

27.6.2 Konsekvenser av en ordning med leveringsfritak

Forslaget innebærer at skattytere som ikke leverer en tilsendt, forhåndstfyllt selvangivelse innen leveringsfristen, anses å ha godkjent innholdet og der ved bekreftet at de forhåndstfyllte opplysningene er korrekte og fullstendige. Dersom ligningsmyndighetene ikke har opplysninger som tilsier at selvangivelsen er uriktig eller mangelfull, vil de for-

håndutfylte opplysningene legges direkte til grunn ved ligningen.

I høringsnotatet la departementet til grunn at en skattyter som leverer en korrigert selvangivelse etter leveringsfristens utløp, skal ilegges forsinkelsesavgift. Etter gjeldende rett fastsettes forsinkelsesavgiften på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen, og beregnes etter satser gradert etter forsinkelsens lengde. Videre ga departementet uttrykk for at den som mottar en ufullstendig eller uriktig forhåndutfylt selvangivelse, men som unnlater å korrigere eller supplere selvangivelsen, må anses for ikke å ha levert pliktig selvangivelse. Begrunnelsen var at vilkårene for å benytte seg av leveringsfritaket ikke vil være oppfylt i et slikt tilfelle, og at skattyter derfor må anses å ha brutt sin leveringsplikt ved ikke å levere en korrigert selvangivelse. Etter gjeldende rett kan skattyter som unnlater å levere selvangivelsen miste klageadgangen og ilegges tilleggsskatt. Ved unnlatt levering av selvangivelsen beregnes tilleggsskatten av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen.

Flere høringsinstanser har pekt på at det vil føre til urimelige og til dels uforholdsmessig strenge reaksjoner dersom skattyter skal anses for ikke å ha levert pliktig selvangivelse, når han eller hun unnlater å korrigere eller supplere en uriktig eller mangelfullt forhåndutfylt selvangivelse.

Norges Juristforbund peker særskilt på at tap av klagerett ved manglende eller forsinket korrigering av den forhåndutfylte selvangivelsen er en uforholdsmessig streng prosessuell reaksjon. Om sontringen mellom levert og ikke-levert selvangivelse uttaler forbundet følgende:

«Vi ønsker ikke å beholde systemet med skille mellom levert og ikke-levert selvangivelse. Manglende returnering av korrigert selvangivelse bør etter vår oppfatning sees på som at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.»

Skattebetalerforeningen peker på at forslaget vil kunne ramme vilkårlig og uttaler blant annet:

«Det kan være flere årsaker til at skattyter unnlater å korrigere eller supplere opplysninger i selvangivelsen, for eksempel uvitenhet omkring regelverk, rene forglemmelser, bevisste skatteunndragelser, osv. Dersom en lojal skattyter skal bli møtt med de foreslåtte sanksjoner ved enhver korrigering av en ikke-levert selvangivelse etter fristens utløp, vil den stilltiende aksepten fungere nærmest som en felle. For alle lojale skattytere vil det derfor være en bedre løsning å levere selvangivelse – for å være på den sikre siden. [...] Etter Skattebetalerforenin-

gens syn er en mer rimelig og fornuftig løsning at selvangivelsen anses levert selv om skattyter har endringer som innkommer etter selvangivelsens utløp.»

Om forsinkelsesavgift ved forsinket levering av korrigert selvangivelse uttaler *Norges Juristforbund*:

«Som en parallell til reglene i dagens § 10–4 nr 3 om frivillig retting, mener vi det bør vurderes å innføre en slik regel også i forhold til forsinkelsesavgift. Etter vår oppfatning bør vi likestille den forsinkede returneringen av den korrigerte selvangivelsen med dagens situasjon hvor skattyter etter innleveringsfristen leverer en ny, korrigert oppgave. En lik løsning vil oppmuntre til å gjøre det enklest mulig for skattyterne å handle riktig.»

NTL-Skatt uttaler følgende om problemstillingen:

«Det ser ut som man legger opp til at skattyter må svare forsinkelsesavgift ved senere korrigering av selvangivelsen. Vi kan ikke se at det er grunnlag for å legge opp til en ordning der det blir gitt forsinkelsesavgift om skattyter oppdager feil, og på frivillig grunnlag sender inn korrigert selvangivelse etter utløpet av fristen.»

Også *Skattedirektoratet* uttaler seg i denne retning:

«Siden forsinkelsesavgiften etter ligningsloven § 10–1 beregnes av samlet nettoformue og nettoinntekt, kan det gi reaksjoner som ikke står i forhold til skattyterens forsømmelse og dermed være lite egnet til å fremme ønsket om flest mulige riktige ligningsavgjørelser.»

Om ileggelse av tilleggsskatt i de tilfeller skattyter unnlater å endre uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, uttaler *Ligningsutvalget*:

«Tilleggsskatt bør bare beregnes av den delen av skattegrunnlaget som ikke fremgår av den forhåndutfylte selvangivelsen. Skattyter har godtatt de opplysninger han har mottatt. Unnlattelse av å innsende forhåndutfylt selvangivelse i slike tilfeller, bør vurderes som levering av en uriktig/ufullstendig selvangivelse. Dersom tilleggsskatten skal beregnes av den samlede skatt, blir det en urimelig streng reaksjon.»

Flere av de øvrige høringsinstansene har gitt uttrykk for tilsvarende oppfatning.

Departementet ser at ordningen, slik den er foreslått i høringsnotatet, i en del tilfeller vil kunne gi for strenge reaksjoner. Særlig gjelder dette for skattytere som har vært i god tro med hensyn til de forhåndutfylte opplysningene, og som først etter

leveringsfristens utløp blir klar over et eventuelt endringsbehov. Det vil også kunne være en risiko for at mange skattytere vil være fristet til å unnlate å korrigere de forhåndsutfylte opplysningene, dersom sanksjonene ved slik frivillig retting er for strenge. Sanksjonene vil i så fall være lite egnet til å fremme ønsket om flest mulig riktige ligningsavgjørelser.

Departementet har etter en fornyet vurdering kommet til at skattyter som ikke leverer korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, skal anses for å ha levert selvangivelsen med de opplysningene som er forhåndsutfylt. Dette bør gjelde selv om skattyter kommer med endringer etter selvangivelsesfristens utløp. En slik løsning vil blant annet innebære at ligningsloven § 9–2 nr. 7 bokstav a om tap av klagerett ved unnlatt levering av selvangivelsen, ikke kommer til anvendelse.

Med denne løsningen om at selvangivelsen alltid skal anses levert med de forhåndsutfylte opplysningene, vil gjeldende bestemmelse om tilleggs-skatt ved manglende levering av selvangivelsen, jf. ligningsloven § 10–2 nr. 2, ikke komme til anvendelse. Etter departementets syn bør eventuelle sanksjoner mot svikt i opplysningsplikten i stedet knyttes til de opplysningene som ligningsmyndighetene ikke sitter med.

Heller ikke gjeldende regler om forsinkelsesavgift ved forsinket levering av selvangivelsen, jf. ligningsloven § 10–1, er egnet i den ordningen som her foreslås. Ved innføring av et fritak fra leveringsplikten er det forsinket korrigerende av de forhåndsutfylte opplysningene som det bør reageres mot.

Slik departementet ser det vil reglene om tilleggs-skatt gi tilstrekkelig oppfordring til å levere korrekte og fullstendige opplysninger rettidig. Dersom ligningsmyndighetene etter leveringsfristens utløp finner at de forhåndsutfylte opplysningene er uriktige eller ufullstendige, vil skattyteren kunne ilegges tilleggs-skatt beregnet av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. § 10–2 nr. 1. Dette vil i utgangspunktet gjelde uavhengig av om det er ligningsmyndighetene som avdekker at opplysningene er uriktige eller ufullstendige, eller om skattyter selv leverer endringer etter leveringsfristens utløp.

Dersom skattyter har korrigeret de forhåndsutfylte opplysningene frivillig, vil imidlertid ligningsloven § 10–4 nr. 3 komme til anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan tilleggs-skatten beregnes med en lavere sats eller sløyfes helt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. Vilkåret er at rettingen ikke kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller

ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre. I praksis beregnes tilleggs-skatten i de fleste slike tilfeller med 1 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

Departementets forslag innebærer at gjeldende regler om forsinkelsesavgift ved forsinket levering av selvangivelsen og tilleggs-skatt ved unnlatt levering av selvangivelsen, ikke kommer til anvendelse overfor skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse. Etter departementets syn er det ikke behov for å lovregulere dette særskilt.

27.6.3 Enkelte særspørsmål

27.6.3.1 Selvangivelsesfritak for pensjonister

Etter forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere bortfaller selvangivelsesplikten når en pensjonist og eventuelt dennes ektefelle ikke har inntekter og formue over visse beløpsgrenser. Mange av disse får i stedet tilsendt en spesifikasjon over beløpene som legges til grunn ved ligningen. Spesifikasjonen skal kontrolleres, men ikke returneres. Skattyter skal imidlertid ta kontakt med ligningskontoret dersom spesifikasjonen er feil.

Flere høringsinstanser har reist spørsmål om hvordan denne ordning med selvangivelsesfritak for pensjonister skal tilpasses den foreslåtte ordningen med leveringsfritak.

Skattedirektoratet uttaler følgende om dette:

«Etter vår oppfatning bør de som i dag mottar en slik spesifikasjon bli omfattet av ordningen med fritak fra leveringsplikten. Det vil innebære at de får tilsendt en forhåndsutfylt selvangivelse som de kan slippe å returnere dersom de etter å ha kontrollert de forhåndsutfylte opplysningene ikke har endringer eller tillegg til disse. Fritatte som i dag ikke får tilsendt spesifikasjon, bør etter vår oppfatning fortsatt være helt fritatt.»

Også *NTL-Skatt* uttaler seg om problemstillingen:

«Det er viktig å se forslaget om fritak for leveringsplikten for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt utfylt selvangivelse i sammenheng med selvangivelsesfritaket for pensjonistene. I praksis har dette selvangivelsesfritaket fungert på samme måte som forslaget om fritak fra plikten til å levere forhåndsutfylt selvangivelse. De fritatte pensjonistene får en «pensjonistoppgave» med de samme opplysningene om inntekt og formue som andre får på personlig selvangivelse og de får forhåndsskatteberegning, men da det er forutsatt at pensjonistoppgaven er fullstendig og korrekt, er det visstnok

ikke lagt til rette for enkel innsending av eventuell korrigerende. Vi mener at en pensjonist burde ha like enkel anledning til å gi opplysninger om mottak av arv, gave eller lotteri- og tippegevinster, eller store sykdomsutgifter som de som får personlig selvangivelse.»

Departementet er enig i at skattytere som i dag har selvangivelsesfritak med spesifikasjon, bør omfattes av ordningen med fritak fra leveringsplikt, slik flere av høringsinstansene anbefaler.

I dag lignes disse skattyterne på bakgrunn av de samme opplysningene som vil fremgå av en forhåndsutfylt selvangivelse. For skattyterne vil ikke mottak av en forhåndsutfylt selvangivelse kombinert med leveringsfritak innebære noen stor forskjell fra dagens ordning med spesifikasjon uten returplikt. Som NTL-Skatt påpeker vil forhåndsutfylt selvangivelse også for denne skattytergruppen snarere medføre en forenkling ved behov for korrigerende av de forhåndsutfylte opplysningene. For skattytere som har selvangivelsesfritak, men som ikke mottar noen spesifikasjon, bør det etter departementets syn ikke gjøres noen endringer. Da disse tidligere verken har mottatt selvangivelse eller spesifikasjon, vil det kunne virke unødvendig belastende for denne gruppen å motta forhåndsutfylt selvangivelse.

27.6.3.2 Utenlandske skattytere

Forslaget om fritak fra leveringsplikt vil i utgangspunktet også omfatte personer som er bosatt i utlandet og som er begrenset skattepliktig i Norge for lønnsinntekt, og personer som bare er bosatt her en del av året.

For disse skattyterne beregnes minstefradraget, personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og fribeløpet ved beregning av toppskatt forholdsmessig, slik at fullt fradrag og fribeløp reduseres etter hvor mange hele og påbegynte måneder skattyteren har vært bosatt eller oppholdt seg i riket i inntektsåret.

Dersom det gjennom skattekortutskrivningen er kjent at skattyter ikke har vært bosatt eller oppholdt seg i riket hele inntektsåret, tas det hensyn til dette ved forhåndsutfyllingen av selvangivelsen, slik at fradrag og fribeløp reduseres tilsvarende. Dersom slike opplysninger ikke fremgår av forskuddsdata, blir minstefradrag, personfradrag og fribeløpet ikke redusert. Dette innebærer at denne skattytergruppen som regel må korrigere den forhåndsutfylte selvangivelsen, og ikke vil kunne benytte seg av en ordning med leveringsfritak.

Departementet er av den oppfatning at det verken er praktisk eller hensiktsmessig å oppstille et

særskilt lovbestemt unntak for denne skattytergruppen. Utgangspunktet er som nevnt at skattyter vil ha full opplysningsplikt også etter innføring av en ordning med leveringsfritak, og det vil derfor være skattyters eget ansvar å korrigere de forhåndsutfylte opplysningene. Departementet vil imidlertid påpeke at det vil være særlig viktig med god informasjon om regelverket på dette området.

27.6.3.3 Utsettelse av selvangivelsesfristen

I medhold av ligningsloven § 4–7 nr. 5 kan ligningskontoret etter skriftlig søknad gi utsettelse av leveringsfristen. Det kan stilles spørsmål ved om en skattyter som har fått fristutsettelse, kan benytte seg av ordningen med leveringsfritak dersom det likevel viser seg at vedkommende ikke har endringer eller rettinger til den forhåndsutfylte selvangivelsen.

NTL-Skatt gir uttrykk for at skattyter i disse tilfellene ikke kan benytte seg av ordningen med leveringsfritak, og uttaler følgende om dette:

«Dersom skattyter søker om utsettelse, må han gjøres oppmerksom på at selvangivelsen må leveres. Dersom ligningsmyndighetene får søknad om utsettelse vil de i de fleste tilfellene se at selvangivelsen inneholder endringer, og må derfor legge til grunn at skattyter sannsynligvis skal ha endret utgangspunktet for selvangivelsen. Hvis så ikke er tilfelle bør de få en skriftlig bekreftelse på at endringer ikke skal skje.»

Departementet antar at det fortsatt vil være behov for et system for søknad om utsettelse av selvangivelsesfristen, selv om det innføres en ordning med fritak fra leveringsplikten. Departementet legger imidlertid til grunn at skattyter også i disse tilfellene må kunne levere selvangivelsen ved å forholde seg passiv. Hvis skattyter har fått innvilget utsettelse av leveringsfristen, men likevel ikke leverer selvangivelsen innen utløpet av den utsatte fristen, må skattyter anses for å ha levert selvangivelsen med de opplysningene som er forhåndsutfylt.

27.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

En ordning med fritak fra leveringsplikten for korrekte og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse vil medføre administrative besparelser for ligningsmyndighetene i forbindelse med mottak, sortering, registrering og arkivering av selvangivelser. I tillegg vil ligningskontorene bruke færre ressurser til utsendning av puring på ikke-leverte selvangivelser,

varsel om tilleggsskatt og gjennomføring av skjønnslikning. For leveringstjenesten via Internett vil innføring av leveringsfritak kunne føre til vesentlig mindre trafikk på nettet, særlig like før leveringsfristens utløp. Dette vil ha betydning for fremtidige driftskostnader. Skattedirektoratets behov for lagringsplass og linjekapasitet vil reduseres. Dette vil igjen føre til mindre kapasitetsbehov og lavere risiko hos direktoratets leverandør av denne tjenesten. På den annen side må etaten bruke ressurser på å informere skattyterne, blant annet om viktigheten av å kontrollere de forhåndsutfylte opplysningene, omfanget av opplysningsplikten og konsekvensene av å unnlate å levere selvangivelsen. I tillegg må de elektroniske leveringstjenestene vurderes og tilpasses som følge av fritaket.

27.8 Rettslig regulering

Den generelle plikten til å levere selvangivelse er nedfelt i ligningsloven § 4–2 nr. 1. Med hjemmel i § 4–2 nr. 2 og departementets delegeringsvedtak har Skattedirektoratet i forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse gitt regler om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse og om leveringsmåter. Departementer foreslår at fritaket fra leveringsplikten reguleres ved en tilføyelse i forskriftshjemmelen i § 4–2 nr. 2. I tillegg må Skattedirektoratets forskrift endres, slik at det inntas en bestemmelse om unntak fra leveringsplikten for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4–2 nr. 2.

28 Forhåndsutfylt selvangivelse for personlig næringsdrivende – endringer i selvangivelsesfrister

28.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger her fram forslag til endringer i ligningslovens bestemmelser om selvangivelsesfrister. Forslaget har sin bakgrunn i Skattedirektoratets beslutning om å utvide ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse til også å omfatte personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak). Etter planen skal dette skje i 2008, ved levering av selvangivelse for inntektsåret 2007. Forslaget innebærer at de personlig næringsdrivende beholder den nåværende selvangivelsesfristen 31. mai ved elektronisk levering av selvangivelsen.

28.2 Bakgrunn

Departementet har i medhold av ligningsloven § 4–2 nr. 2 hjemmel til å gi forskrift om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse. Denne hjemmelen er i forskrift 20. desember 2000 nr. 1392 delegert til Skattedirektoratet.

Forhåndsutfylt selvangivelse ble ved Skattedirektoratets forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 innført som en permanent ordning for lønnstakere, pensjonister og deltakere i deltakerlignende selskaper fra og med inntektsåret 2000. Gjennom brukerundersøkelser og kontakt med aktører i næringslivet har Skattedirektoratet identifisert et behov for en tilsvarende ordning for personlig næringsdrivende.

Etter ligningsloven kapittel 6 har en rekke instanser (tredjeparter) plikt til ukrevet å innberette opplysninger (tredjepartsoppgaver) om andre skattytere til ligningsmyndighetene. Eksempler på slike oppgavegivere er arbeids- og oppdragsgivere, trygdemyndighetene, banker, forsikringsselskaper, tinglysingsmyndighetene, Verdipapirsentralen, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap. Det leveres i alt nærmere 50 millioner slike tredjepartsoppgaver hvert år. Oppgavene gjelder alle grupper personlige skattytere, både lønnstakere, pensjonister, aksjonærer og andre kapitaleiere samt personlig næringsdrivende.

Systemet med forhåndsutfylling av selvangivel-

sene omfatter nå alle personlige skattytere, unntatt de som har næringsinntekt eller næringsformue. Om næringspostene utgjør en stor eller liten del av skattyterens økonomi, er uten betydning. Næringspostene vil ofte bare utgjøre noen få, men viktige tillegg til det materiale som skattemyndighetene allerede rår over.

Ordningen med tredjepartsoppgaver fanger ikke inn de typiske næringsposter i selvangivelsen, og forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlig næringsdrivende vil derfor gjennomgående bli mer ufullstendig enn for de fleste lønnstakere og pensjonister. Erfaringene med forhåndsutfylling overfor alle de andre skattytergruppene er imidlertid så gode at Skattedirektoratet har besluttet å utvide eksisterende ordning med forhåndsutfylt selvangivelse til også å omfatte personlig næringsdrivende. Det anslås at inntil 350 000 skattytere vil omfattes av utvidelsen.

En slik utvidelse av nåværende ordning vil redusere arbeidet for både skattyteren (eller regnskapsføreren) og skattemyndighetene. Videre vil også de næringsdrivende da kunne benytte eksisterende leveringstjeneste via Internett, idet også næringsvedlegg til selvangivelsen kan leveres elektronisk. Dessuten vil tiltaket bedre de næringsdrivendes innsyn i de opplysninger som ligningsmyndighetene har registrert om dem, og gjøre det enklere også for denne skattytergruppen å levere en korrekt selvangivelse.

28.3 Gjeldende rett

Etter hovedregelen i ligningsloven § 4–7 nr. 1 skal selvangivelsen leveres innen utgangen av mai i året etter inntektsåret. Unntak følger av de øvrige bestemmelser i § 4–7. Således er fristen for skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, utgangen av april, jf. § 4–7 nr. 2.

I medhold av § 4–7 nr. 8 kan Skattedirektoratet bestemme at skattytere som leverer selvangivelse på papir skal levere tidligere enn fristen som er angitt i § 4–7 nr. 1. I forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for papirselvangivelse har direktoratet fastsatt at næringsdrivende som leverer på papir,

skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av mars i året etter inntektsåret.

28.4 Departementets vurderinger og forslag

For de personlig næringsdrivende gjelder i dag hovedregelen i § 4–7 nr. 1 om at selvangivelsen skal leveres innen utgangen av mai i året etter inntektsåret. Ved utvidelse av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse til også å omfatte de personlig næringsdrivende, vil denne skattytergruppen i utgangspunktet bli omfattet av ordlyden i § 4–7 nr. 2, slik at leveringsfristen forkortes med en måned til utgangen av april i året etter inntektsåret. Hensynet til de næringsdrivendes regnskapsavslutning mv. tilsier imidlertid at den nåværende fristen 31. mai beholdes, ved elektronisk levering av selvangivelsen.

Av praktiske årsaker vil det også være nødvendig å endre leveringsfristen for den mindre gruppen næringsdrivende som leverer selvangivelsen på papir. Disse har i dag frist til utgangen av mars, men bør få frist til utgangen av april. Denne endringen krever ikke lovendring.

Etter de foreslåtte endringene vil alle selskaper og innehavere av enkeltpersonforetak som hovedregel ha leveringsfrist til utgangen av mai. Med enkeltpersonforetak forstås enhver næringsvirksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av en fysisk person, uavhengig av om virksomheten formelt er registrert som et enkeltpersonforetak eller ikke. Alle andre skattytere, inkludert

personlig næringsdrivende som leverer på papir, vil ha leveringsfrist til utgangen av april. Departementet foreslår at ligningsloven § 4–7 endres slik at det tydeligere fremgår hvilke skattytergrupper som omfattes av de ulike leveringsfristene. Det vises til utkast til endringer i ligningsloven § 4–7.

Som følge av den vedtatte reorganiseringen av skatteetaten ble ligningsloven § 4–7 endret ved lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning. Lovendringene er foreløpig ikke trådt i kraft. Disse endringene innarbeides i foreliggende utkast til endringer i ligningsloven § 4–7, og de tidligere vedtatte endringene i lov 15. desember 2006 nr. 77 foreslås opphevet. Det vises til utkast til endringer i lov 15. desember 2006 nr. 77.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil få økonomiske eller administrative konsekvenser.

28.5 Lovtekniske tilpasninger

Forslaget til endringer i ligningsloven § 4–7 gjør det nødvendig å rette opp henvisninger til denne lovbestemmelsen i ligningsloven § 8–10. Det vises til utkast til slike endringer.

28.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra 1. januar 2008.

29 Reorganiseringen av skatteetaten – tilpasninger

29.1 Innledning

Stortinget har vedtatt lovendringer til gjennomføring av reorganiseringen av skatteetaten og innføring av en ny klage- og nemndsstruktur. Reorganiseringen settes i verk fra 1. januar 2008.

Endringene innebærer at ligningsmyndighetene organiseres i to nivåer, et regionalt og et sentralt nivå. Det regionale nivå organiseres med fem regioner, slik at hver region omfatter flere fylker. Hver enkelt region får ett organ, skattekontoret, som erstatter dagens ligningskontor, fylkesskattekontor, skattefogdkontor og folkeregister i regionen. Skattekontoret vil bestå av mange kontorenheter innen regionen, og utad vil disse kontorenhetene fremstå som en del av skattekontoret. Det skal være en folkevalgt skatteklagenemnd for hvert skattekontor, som erstatter dagens lignings- og overligningsnemnder, og som oppnevnes av fylkestingene. Den kommunale skatteoppkrevingen er ikke omfattet av reorganiseringen.

Den nye organiseringen av Skatteetaten er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007) for Finansdepartementet kapittel 2.5 og Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 3.

Departementet foreslår nå ytterligere lovendringer som er nødvendige som følge av reorganiseringen.

29.2 Reorganiseringen av skatteetaten – vernetting og partsstilling

Som følge av den pågående reorganiseringen av skatteetaten ble søksmålsreglene for saker om skatt og merverdiavgift endret ved lover 15. desember 2006. Søksmål skal etter de endrede reglene anlegges der saksøker har sitt alminnelige vernetting etter den nye tvisteloven. Statens partsstilling i saker om rettslig prøving av ligningsavgjørelser skal utøves av skattekontoret for dette distriktet. Reglene er ikke trådt i kraft.

Departementet har kommet til at det ikke er grunn til at vernettingsreglene på skatte- og avgiftsområdet skal avvike fra tvistelovens (alminnelige) regler. Departementet foreslår derfor at tvistelo-

vens vernettingsregler skal gjelde for søksmål i skattesaker og merverdiavgiftssaker. Dette vil innebære at skattytere og merverdiavgiftspliktige også får anledning til å anlegge søksmål ved statens hjemting, dvs. Oslo.

Når saksøker gis en valgrett med hensyn til vernetting, bør ikke reglene om partsstilling knyttes opp til vernettinget. Departementet foreslår derfor også endringer i reglene om partsstilling i saker om rettslig prøving av ligningsavgjørelser. Samtidig foreslås det særskilte regler om utøvelsen av partsstillingen i saker etter merverdiavgiftsloven.

Folkeregisterloven og arveavgiftsloven har ikke egne bestemmelser om søksmål. Tvistelovens regler om vernetting vil derfor gjelde for søksmål etter disse lovene. Statens partsstilling utøves normalt av Skattedirektoratet, etter delegasjon fra Finansdepartementet. Departementet foreslår ingen endringer i rettstilstanden her.

29.2.1 Gjeldende rett når reorganiseringen trer i kraft

I forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten ble det ved endringslov 15. desember 2006 nr. 77 vedtatt at søksmål om rettslig prøving av ligningsavgjørelser skal anlegges ved saksøkers alminnelige vernetting, jf. bestemmelsen i tvisteloven § 4–5 åttende ledd. Det ble videre vedtatt at partsstillingen i disse sakene skal utøves av skattekontoret i vedkommende distrikt. Det vises til ligningsloven § 11–1 nr. 2 slik den lyder etter endringen. I forarbeidene til endringsloven (Ot.prp. nr. 1 (2006–2007)) ble det uttalt at departementet vil vurdere om det fortsatt er behov for særskilte søksmålsregler for skattytere som i dag lignes ved sentralskattekontorene, og at slike regler eventuelt ville bli fremmet senere.

I Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) ble det videre uttalt at det er en fordel at søksmålsreglene er mest mulig like innen skatte- og avgiftsforvaltningen. Ved endringslov 15. desember 2006 nr. 73 ble det derfor vedtatt at også i saker som gjelder merverdiavgift skal søksmål anlegges ved saksøkers alminnelige vernetting jf. merverdiavgiftsloven § 61 nytt første ledd. Det ble ikke vedtatt egne bestemmelser om utøvelse av partsstillingen. Partsstillingen tilligger

dermed staten ved Finansdepartementet, men alminnelig partsstilling er delegert Skattedirektoratet.

Det ble også vedtatt at søksmål skal anlegges ved saksøkers alminnelige vernetting ved rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven enn innfordringssaker, når skattekontoret er innkrevingsmyndighet. Dette følger av skattebetalingsloven § 17–2 første ledd nytt tredje punktum, jf. endringslov 15. desember 2006 nr. 85. Statens partsstilling utøves i disse tilfellene av innkrevingsmyndigheten for kravet.

Ingen av de nevnte lovendringene er trådt i kraft.

Det ligger an til at den nye skattebetalingsloven når det gjelder skattekrav ikke trer i kraft fra 1. januar 2008, som er tidspunktet for ikraftsettelse av lovendringene som følge av reorganiseringen. Inntil den nye skattebetalingsloven trer i kraft, skjer rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter dagens skattebetalingslov § 48, jf. ligningsloven § 11–1. Reglene om hvor søksmål skal anlegges og utøvelse av statens partsstilling følger av skattebetalingsloven § 48 nr. 3.

29.2.2 Departementets forslag

Vernetting

Det følger av den nye tvisteloven at saksøker kan velge om sak mot staten skal anlegges i Oslo eller der saksøker selv har alminnelig vernetting (bopel eller ved virksomhetens hovedkontor). Departementet har kommet til at det etter reorganiseringen ikke er grunn til at skatte-/avgiftspliktige som ønsker å bringe et vedtak inn for domstolene, ikke skal ha denne valgetten med hensyn til vernetting. I høringsnotat 30. mars 2007 om teknisk revidert merverdiavgiftslov legger departementet til grunn at det ikke er nødvendig med en særregel om vernetting på merverdiavgiftslovens område. Det foreslås derfor at tvistelovens alminnelige regler skal gjelde. Etter departementets syn bør det samme gjelde på skatteområdet.

Etter reorganiseringen vil Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter bli kontorenheter under skattekontoret i den regionen vedkommende kontor ligger. Etter departementets syn er det ikke grunn til å ha særlige regler om vernetting for skattytere som i dag lignes ved disse sentralskattekontorene. Også disse skattyterne bør kunne velge om de vil anlegge sak om ligningsavgjørelse ved sitt alminnelige vernetting eller ved statens vernetting, som er Oslo.

Når spørsmålet om vernetting ikke er særskilt regulert i loven, vil tvistelovens alminnelige regler

gjelde. Departementet finner det likevel hensiktsmessig å innta bestemmelser om vernetting både i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Departementet foreslår derfor at merverdiavgiftsloven § 61 første ledd første punktum, ligningsloven § 11–1 nr. 2 første punktum og skattebetalingsloven av 2005 § 17–2 første ledd tredje punktum endres, slik at det fremgår at søksmål skal anlegges etter reglene i tvisteloven.

Fordi den nye skattebetalingsloven ikke trer i kraft fra 1. januar 2008 for skattekrav, foreslås det å endre skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 3 annet punktum, slik at det også der fremgår at søksmål skal anlegges etter reglene i tvisteloven.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 3 annet punktum, merverdiavgiftsloven § 61 første ledd første punktum, ligningsloven § 11–1 nr. 2 første punktum og skattebetalingsloven av 2005 § 17–2 første ledd tredje punktum. Endring i ligningsloven gjøres ved endring i Skattebetalingsloven av 2005 § 19–3 nr. 10 som endrer ligningsloven.

Partsstilling

I forbindelse med forslaget om endring av vernettingsreglene foreslår departementet også endringer i reglene om partsstilling.

Når saksøker gis en valgrett med hensyn til vernetting, bør ikke reglene om partsstilling knyttes opp til vernettinget. Etter departementets oppfatning er det mest hensiktsmessig at partsstillingen i saker om rettslig prøving av ligningsavgjørelser utøves av skattekontoret der det angrepne vedtaket er truffet. Det vil si det skattekontoret som har truffet avgjørelsen dersom det er skattekontorets vedtak som angripes. Hvis det angrepne vedtaket er truffet av skatteklagenemnda, vil det være det skattekontoret som har forberedt saken for behandling i nemnda som utøver partsstillingen. Vedkommende skattekontor vil gjennom det forutgående arbeidet ha inngående kjennskap både til sakens faktum og de rettslige spørsmål saken reiser.

Når Riksskattenemnda har truffet det angrepne vedtaket, bør imidlertid Skattedirektoratet utøve partsstillingen. Det er forutsatt at overprøvningsbehovet særlig vil oppstå når det er behov for å sikre rettsenhet, i saker av prinsipiell betydning eller når det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling. Det er Skattedirektoratet som kan fremme saker for Riksskattenemnda, og departementet ser det som hensiktsmessig at direktoratet og ikke skattekontoret utøver partsstillingen dersom Riksskattenemndas vedtak angripes.

Departementet foreslår endringer i ligningslo-

ven § 11–1 nr. 2 annet punktum slik at det fremgår at statens partsstilling utøves av skattekontoret der det angrepne vedtaket er truffet. Videre foreslås det at det tas inn et nytt tredje punktum i ligningsloven § 11–1 nr. 2 hvor det fremgår at partsstillingen utøves av Skattedirektoratet når Riksskattenemnda har truffet vedtaket.

Fordi den nye skattebetalingsloven ikke trer i kraft fra 1. januar 2008 for skattekravene, foreslås det tilsvarende endring i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 3 tredje punktum og nytt fjerde punktum.

I saker om rettslig prøving av avgjørelser etter merverdiavgiftsloven bør partsstillingen etter departementets oppfatning utøves av skattekontoret. Dette gjelder uavhengig av om vedtaket som angripes er fattet av skattekontoret, Skattedirektoratet eller Klagenemnda for merverdiavgift. Etter reorganiseringen vil det være skattekontoret som forbereder saker som skal behandles av Klagenemnda for merverdiavgift, og det vil være det skattekontoret som har fattet førstegangsvedtaket som også forbereder saken for nemnda. Det er da hensiktsmessig at dette skattekontoret ivaretar partsstillingen. Også når Skattedirektoratets vedtak i klagesaker angripes ser departementet det som mest hensiktsmessig at partsstillingen utøves av det skattekontoret som har truffet vedtak i første instans.

Departementet foreslår derfor at det tas inn et nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven § 61 første ledd hvor det fremgår at partsstillingen utøves av det skattekontoret som har truffet vedtak i første instans.

Skattebetalingsloven § 48 nr. 4 har regler om at departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan også i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet. Denne myndigheten er delegert til Skattedirektoratet. Bestemmelsen er videreført i ligningsloven ny § 11–1 nr. 3, som er vedtatt ved lov 17. juni 2005 nr. 67 men ikke trådte i kraft.

Når det foreslås lovfestet at partsstillingen i saker etter merverdiavgiftsloven skal utøves av skattekontoret, bør det etter departementets oppfatning inntas en bestemmelse i merverdiavgiftsloven tilsvarende skattebetalingsloven § 48 nr. 4 og ligningsloven § 11–1 nr. 3. Det foreslås derfor at det inntas nytt tredje og fjerde punktum i merverdiavgiftsloven § 61 første ledd hvor det fremgår at departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsaker, og at departementet i enkeltsaker og i grupper av saker kan

overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen avgiftsmyndighet.

Det følger av den nye skattebetalingsloven § 17–2 – om prosessordningen i andre saker enn innfordringssaker – at partsstillingen utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Det foreslås ingen endringer i dette.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 3 tredje punktum og nytt fjerde punktum, merverdiavgiftsloven § 61 første ledd nytt annet, tredje og fjerde punktum og endringer i ligningsloven § 11–1 nr. 2 andre punktum og nytt tredje punktum. Endring i ligningsloven gjøres ved endring i skattebetalingsloven av 2005 § 19–3 nr. 10 som endrer ligningsloven.

Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi overgangsbestemmelser.

29.2.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil innebære noe økt reisevirksomhet for staten. Gjennom praktisk tilrettelegging antas det imidlertid at dette ikke vil ha vesentlige økonomiske konsekvenser.

29.3 Søksmålsfrister – skattebetalingsloven § 48 nr. 5 og ligningsloven § 11–1 nr. 4

Hovedregelen i skattebetalingsloven § 48 nr. 5 og ligningsloven § 11–1 nr. 4 er at søksmål fra en skattepliktig til prøving av en ligningsavgjørelse må reises innen seks måneder regnet fra utleggingen av skattemelding eller kunngjøring eller melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren.

Etter ligningsloven § 3–11 nr. 4, slik den lyder etter lovendringen av 15. desember 2006 nr. 77, skal det bare fattes eget endringsvedtak hvis skattyter har kommet med innsigelser til varsel om endring eller det ilegges tilleggsskatt. For andre endringsavgjørelser som fattes i medhold av bestemmelsen, er det tilstrekkelig at ligningsmyndighetene gjør påtegning om endringen i selvangivelsen eller dokument som følger denne, slik det fremgår av ligningsloven § 8–3 nr. 5.

Ligningsloven § 3–11 nr. 4 gjelder endringer som skattyter i utgangspunktet ikke har innsigelser mot. Det hindrer imidlertid ikke at skattyter i ettertid kan endre oppfatning og ønske rettslig prøving av avgjørelsen. Siden skattyter ikke vil motta noe eget endringsvedtak i disse tilfellene, følger det ikke av bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 nr. 5 og ligningsloven § 11–1 nr. 4 fra hvilket tids-

punkt søksmålsfristen skal regnes i slike saker. Etter at endringen av ligningen er gjennomført, vil skattyter motta nytt skattoppgjør. Departementet foreslår derfor at søksmålsfristen i disse sakene regnes fra det nye skattoppgjøret blir sendt skattyteren.

Ligningsloven § 11–1 nr. 4 vil trolig først tre i kraft fra 1. januar 2009, og skattebetalingsloven § 48 nr. 5 vil gjelde frem til dette tidspunkt. Det er derfor nødvendig å endre begge bestemmelsene. Endring i ligningsloven gjøres ved endring i i skattebetalingsloven av 2005 § 19–3 nr. 10 som endrer ligningsloven.

29.4 Reorganiseringen av skatteetaten – tilpasninger i svalbardskatteloven

Som følge av den pågående reorganiseringen av skatteetaten må det gjøres endringer i svalbardskatteloven og tilhørende forskrift. Departementet foreslår her endringer i svalbardskatteloven. Endringene innebærer at ligningsmyndighetene og skatteinnkrevingen for Svalbard tilpasses skatteetatens struktur for øvrig, slik denne blir etter reorganiseringen, men med visse unntak på grunn av spesielle forhold som gjør seg gjeldende på Svalbard. Det er en forutsetning at dagens ligningskontor i Longyearbyen opprettholdes som en kontorenhet innen skattekontoret i Nord-Norge, som skal forestå utligningen av skatt til Svalbard. Departementet foreslår også at det skal opprettes en egen skatteklagenemnd for Svalbard som erstatter dagens lignings- og overligningsnemnd.

29.4.1 Dagens regler om ligningsforvaltningen og skatteinnkrevingen for Svalbard

Gjennomføringen av ligning og lønnstrekk på Svalbard følger som hovedregel bestemmelsene i ligningsloven, men det er gjort enkelte unntak i svalbardskatteloven. Reglene om ligningsforvaltningen på Svalbard er regulert i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) kapittel 4. Organiseringen av lignings- og innkrevingmyndighetene er regulert i forskrift 12. desember 1997 nr. 1296 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard § 1, jf. svalbardskatteloven § 4–2.

Det er i dag et eget ligningskontor for Svalbard lokalisert i Longyearbyen, som utligner skatt til Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 4–2 og forskrift om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard § 1 første ledd. Svalbard har også egen lig-

ningsnemnd og overligningsnemnd. Ligningsnemnda for Svalbard består av tre personer med varamedlemmer, som alle velges av Longyearbyen lokalstyre. Overligningsnemnda for Svalbard består av en leder med varaleder som velges av fylkestinget i Troms og to personer som velges av lokalstyret, jf. forskrift om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard § 1 annet ledd.

Funksjonene som fylkesskattekontor og fylkesskattenemnd utøves av Troms fylkesskattekontor og Troms fylkesskattenemnd. Skattedirektoratet og Riksskattenemnda er øverste organer i ligningsforvaltningen for Svalbard, jf. forskrift om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard § 1 tredje og fjerde ledd. Det er samme regler for å påklage ligningsavgjørelser til ligningsnemnd mv. på Svalbard som på fastlandet.

Svalbardskatteloven kapittel 5 har regler om betaling og innkreving av skatt. Skattefogden i Troms utøver funksjonen som skatteoppkrever, jf. svalbardskatteloven § 5–3 og forskrift om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard § 2.

29.4.2 Forslag til tilpasninger for ligningsforvaltningen og skatteinnkrevingen for Svalbard

Departementet sendte forslag om tilpasning av ligningsforvaltningen og skatteinnkrevingen for Svalbard til den pågående reorganiseringen av skatteetaten på høring 6. juni 2007. Høringsfristen var 16. august 2007. Departementet har mottatt svar fra 19 instanser. Av disse hadde seks realitetsmerknader til forslagene til lovendringer og/eller forskriftsendringer.

Departementet foreslår i høringsnotatet at ligningsmyndighetene og skatteinnkrevingen for Svalbard tilpasses skatteetatens struktur for øvrig, slik denne blir etter reorganiseringen, men med visse unntak på grunn av spesielle forhold som gjør seg gjeldende på Svalbard.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til dette. *Skattedirektoratet* stiller seg positiv til at ligningsforvaltningen søkes tilpasset endringene som er vedtatt for fastlandet. *Svalbard likningskontor* og *Skatteetatens Landsforbund* påpeker i sine høringsuttalelser at når det gjennomføres reorganiseringer i skatteetaten er det nødvendig at fastsetting og innkreving av skatt til Svalbard blir tilpasset skatteetatens nye struktur så langt dette er formålstjenelig, men at det ved gjennomføring av slike tilpasninger må tas hensyn til at Svalbard er eget beskatningsområde med egen skattelovgivning.

Departementet foreslår, som i høringsnotatet, at ligningsloven kapittel 2 om ligningsmyndighetene

skal gjelde tilsvarende for Svalbard med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av svalbardskatteloven. Det vises til forslag til ny § 4–2 første ledd i svalbardskatteloven.

Departementet foreslår videre at det gis forskriftshjemmel til å fastsette nærmere regler om organiseringen av ligningsforvaltningen for Svalbard, herunder gi forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av en særskilt skatteklagenemnd. Det foreslås at departementet gis adgang til å fastsette slik forskrift. Det vises til forslag til endring av svalbardskatteloven § 4–2 annet ledd.

Departementet foreslår i høringsnotatet at ligningsmyndighetene for Svalbard fortsatt skal ha kontor i Longyearbyen. Den mest hensiktsmessige tilpasningen til den nye organiseringen av skatteetaten vil etter departementets oppfatning være at dagens ligningskontor for Svalbard videreføres som en kontorenhet innen skattekontoret i Nord-Norge, og organisatorisk er underlagt regionlederen der.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til dette. *Skatteetatens Landsforbund, Longyearbyen lokalstyre, Svalbard likningskontor og Sysselmannen på Svalbard* er i sine høringsuttalelser positive til at ligningskontoret på Svalbard videreføres som en kontorenhet innen skattekontor Nord-Norge.

Det følger av ligningsloven § 2–1, slik den lyder etter lovendring 15. desember 2006, at skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans. Det vil også gjelde for Svalbard, jf. forslag til endringer i svalbardskatteloven § 4–2 omtalt ovenfor. I høringsnotatet er det foreslått at det fastsettes i den foreslåtte forskriften om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard at skattekontoret skal ha en egen kontorenhet lokalisert på Svalbard. Departementet vil følge opp dette. Det er en forutsetning at kontorenheten på Svalbard fortsatt skal utligne skatt og trygdeavgift til Svalbard og gjennomføre lønnstrekk.

Som følge av at ligningskontoret for Svalbard skal være en kontorenhet innen skattekontoret, må alle henvisninger til «ligningskontoret» og «ligningskontoret for Svalbard» i svalbardskatteloven endres til «skattekontoret».

I høringsnotatet ble det foreslått at det fortsatt skal være en egen klagenemnd for Svalbard, men at klage- og nemndsstrukturen som følger av reorganiseringen av skatteetaten også gjennomføres for Svalbard. Den nye klage- og nemndsstrukturen vil innebære at dagens ligningsnemnd og overligningsnemnd faller bort, og blir erstattet av en egen skatteklagenemnd for Svalbard. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til forslaget. *Skat-*

teetatens Landsforbund, Longyearbyen lokalstyre, Svalbard likningskontor og Sysselmannen på Svalbard er i sine høringsuttalelser positive til at det blir en egen skatteklagenemnd for Svalbard.

Departementet bemerker at nemndsstrukturen på Svalbard avviker fra bestemmelsen om skatteklagenemnder i ligningsloven § 2–2. I høringsnotatet er det foreslått at bestemmelser om skatteklagenemnda for Svalbard tas inn i den foreslåtte forskriften om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard. Departementet vil følge opp dette. Høringsuttalelser fra *Sysselmannen på Svalbard og Advokatforeningen* om forhold knyttet til henholdsvis oppnevning av skatteklagenemnda og krav til lederens kompetanse, vil bli vurdert i forbindelse med forskriftsfastsettelsen.

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattekontoret overtar oppgaven som skatteoppkrever som i dag er lagt til skattefogden i Troms. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget. I høringsnotatet er det foreslått at dette blir regulert i den foreslåtte forskriften om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard. Oppgaven forutsettes lagt til skattekontoret i Nord-Norge. Departementet vil følge opp dette.

29.4.3 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

Til § 4–2 Ligningsmyndigheter

Første ledd slår fast at ligningsloven kapittel 2 gjelder tilsvarende for Svalbard med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av svalbardskatteloven. Ligningsmyndighetene på Svalbard tilpasses dermed skatteetatens struktur for øvrig, men med mulighet for å gjøre unntak på grunn av spesielle forhold som gjør seg gjeldende på Svalbard.

Annent ledd gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere regler om organiseringen av ligningsforvaltningen for Svalbard, herunder gi forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av en særskilt skatteklagenemnd.

Til § 4–3 Gjennomføring av ligning og lønnstrekk

Bestemmelsen er i hovedsak uendret. Gjeldende bestemmelse om at ligningsloven § 8–6 (om stedet for ligning) ikke kommer til anvendelse på Svalbard, foreslås imidlertid tatt ut av § 4–3. Ligningsloven § 8–6 er endret i forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten, og bestemmer etter endringen at «[l]igningen foretas ved det skattekontoret som departementet bestemmer». Denne bestemmelsen vil etter forslaget også få anvendelse på Svalbard. Myndigheten etter § 8–6 er delegert til

Skattedirektoratet. Det er imidlertid en klar forutsetning at direktoratet organiserer oppgavene slik at kontorenheten på Svalbard fortsatt skal forestå utligningen av skatt og trygdeavgift til Svalbard og gjennomføre lønnstrekk. Det bør likevel være samme adgang som i dag til å overføre saker til enheten som skal erstatte Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Til § 4–4 Selvangivelsesplikt

Henvisningene til «ligningskontoret» og «ligningskontoret for Svalbard» er i tråd med reorganiseringen av skatteetaten endret til «*skattekontoret*». Det betyr at selvangivelse kan leveres hvilket som helst av skatteetatens kontorenheter.

Til § 4–5 Kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemann

Henvisningene til «ligningskontoret» og «skatteoppkreveren for Svalbard» er i tråd med reorganiseringen av skatteetaten endret til «*skattekontoret*». Det innebærer at oppgavene kan leveres hvilket som helst av skatteetatens kontorenheter.

Til § 4–6 Kontroll m.v. av lønnstrekk

Henvisningene til «ligningskontoret» og «ligningskontoret for Svalbard» er som følge av reorganiseringen av skatteetaten endret til «*skattekontoret*», men det forutsettes at oppgavene skal gjøres av kontorenheten på Svalbard.

Til § 4–7 Endring av ligning og lønnstrekk

Første ledd om at klage etter ligningsloven §§ 9–2 og 9–3 leveres ligningskontoret for Svalbard foreslås opphevet. Klage kan dermed leveres ethvert skattekontor, jfr. ligningsloven § 9–2 nr. 3 slik den lyder etter lovendring 15. desember 2006 nr. 77.

Til § 5–1 Skatt fastsatt ved ligning

Annet ledd første punktum foreslås opphevet. Her heter det at de funksjoner som etter skattebetalingsloven tilligger fylkesskattesjefen eller ligningssjefen for kommunen, skal tilligge ligningssjefen ved ligningskontoret for Svalbard. Funksjonene til fylkesskattesjefen og ligningssjefen vil i forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten bli lagt til skattekontoret, og både dagens skattebetalingslov og den nye skattebetalingsloven er endret i tråd med dette.

Til § 5–3 Skatteoppkrever

«Kongen» foreslås endret til «*Departementet*». Som nevnt over er det i høringsnotatet foreslått at skattekontoret skal overta oppgaven som skatteoppkrever og at dette blir regulert i den foreslåtte forskriften om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard.

29.5 Reorganiseringen av skatteetaten – konsekvenser for skatteutvalgene

29.5.1 Gjeldende rett

Formannskapetets avgjørelsesmyndighet i saker om ettergivelse og nedsettelse av skatt av rimelighets-hensyn er i dag normalt delegert til skatteutvalget. Skatteutvalget treffer avgjørelse i saker der det søkes om ettergivelse av skatt på inntil 200 000 kroner. Før skatteutvalget treffer sin avgjørelse, er sakene forberedt av skatteoppkreveren, og eventuelt forelagt ligningskontoret. I saker over 200 000 kroner avgir skatteutvalget en innstilling i saken før den oversendes skattefogden eller Skattedirektoratet for avgjørelse.

Etter den nye skattebetalingsloven som ble vedtatt 17. juni 2005, skal det være ett skatteutvalg for hvert ligningskontor, dvs. i underkant av 100 utvalg. Den nye skattebetalingsloven skal etter planen tre i kraft 1. januar 2009 for skattekravene. Etter den gamle skattebetalingsloven av 1952 er det et skatteutvalg for hver kommune.

Som et ledd i reorganiseringen av skatteetaten bortfaller ligningskontorene som egne forvaltningsenheter. Skattemyndighetene organiseres med fem regioner, slik at hver region omfatter flere fylker. Hver enkelt region får ett organ, skattekontoret, som bl.a. erstatter dagens ligningskontor. Som følge av at ligningskontoret bortfaller som egen forvaltningsenhet, er det nødvendig med en omlegging av strukturen for skatteutvalgene.

29.5.2 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at skatteutvalgene organiseres og oppnevnes etter mønster av de folkevalgte skatteklagenemndene. Etter ligningsloven ny § 2–2 nr. 1 skal det være en skatteklagenemnd for hvert skattekontor, dvs. en nemnd for hver av de fem regionene. Skatteklagenemndene oppnevnes av fylkestingene. Departementet foreslår derfor at ny skattebetalingslov § 15–1 tredje ledd tredje punktum endres slik at det også skal være ett folkevalgt

skatteutvalg for hvert skattekontor, men slik at skatteutvalgene, på samme måte som skatteklagenemndene, kan organiseres i flere avdelinger avhengig av behovet i regionen. Dette innebærer at det blir en skatteklagenemnd og ett skatteutvalg for hver av de fem regionene. Dette vil gjøre skatteforvaltningen mer enhetlig og oversiktlig.

Mange av dagens skatteutvalg har så få saker til behandling at det avholdes møter bare én til to ganger i året. Departementet antar at antall saker til behandling i skatteutvalgene kan bli ytterligere redusert i fremtiden. Dette fordi flere saker vil bli behandlet etter gjeldsordningslovens regler, og fordi det vil bli satt inn ytterligere tiltak mot vanskeligstilte skattytere, som har til formål å hindre at de pådrar seg en u håndterlig skattegjeld som må søkes redusert ved søknad om ettergivelse av rimelighetshensyn. Det må derfor påregnes ytterligere nedgang i saker om lemping av rimelighetshensyn. Forslaget til ny struktur med større skatteutvalg vil føre til langt høyere møtefrekvens, og gi bedre muligheter til rask og ubyråkratisk hjelp gjennom kortere saksbehandlingstid.

Den nye strukturen vil også gi medlemmene i utvalgene større erfaringsgrunnlag, som gir medlemmene et bedre grunnlag for å treffe gode avgjørelser og reduserer faren for ubegrunnet forskjellsbehandling. Samtidig vil hensynet til folkevalgt innflytelse og folkevalgt innsyn i skatteoppkrevningen være godt ivaretatt gjennom regionvise skatteutvalg.

Som et alternativ til å knytte skatteutvalgene til regionene, har departementet vurdert å gå tilbake til ordningen med ett skatteutvalg for hver kommune. Departementet anser imidlertid dette som en langt dårligere løsning. Dette vil ikke avhjelpe dagens problemer med lang saksbehandlingstid og store muligheter for ubegrunnet forskjellsbehandling. Departementet har også vurdert en ordning med interkommunale skatteutvalg basert på frivillig samarbeid mellom kommunene. En slik løsning vil langt på vei ha de samme svakhetene som en ordning med ett skatteutvalg for hver kommune.

Det vises til forslag til endring av skattebetalingsloven § 15–1 tredje ledd tredje punktum.

Etter ny skattebetalingslov § 15–1 tredje ledd fjerde punktum kan departementet «i forskrift gi bestemmelser om den enkelte kommunes representasjon i det skatteutvalg kommunen hører under». Departementet foreslår at dette endres slik at den nærmere reguleringen av hvordan skatteutvalgene skal oppnevnes og organiseres kan fastsettes i forskrift. Det vises til forslag til endring av skattebetalingsloven § 15–1 tredje ledd fjerde punktum.

29.6 Opprettinger

29.6.1 Merverdiavgiftsloven § 56 første ledd første punktum

Merverdiavgiftsloven § 56 ble endret ved lov 15. desember 2006 nr. 73 som følge av reorganiseringen av skatteetaten. Ved endringen fikk også Klagenemnda for merverdiavgift myndighet til å endre vedtak uten klage etter § 56. Dette innebar en endring som ikke var tilsiktet, og som ikke er foreslått videreført i ny merverdiavgiftslov. Departementet foreslår derfor at § 56 første ledd første punktum endres slik at det bare er skattekontoret og Skattedirektoratet som kan endre forhøyelse etter § 54 og fastsettelse etter § 55 uten klage.

29.6.2 Ligningsloven § 11–1 nr. 1 annet punktum

Det følger av ligningsloven § 11–1 nr. 1 første punktum at krav om rettslig prøving av ligningsavgjørelse rettes mot staten som saksøkt. Etter § 11–1 nr. 1 annet punktum gjelder tilsvarende for avgjørelser som nevnt i ligningsloven § 8–6 nr. 5 etter krav fra selskapet.

Ligningsloven § 8–6 nr. 5 regulerer stedet for ligning av deltakerlignede selskap. De avgjørelser som er nevnt i bestemmelsen er fastsetting av formue og inntekt herunder personinntekt, fra selskapet, fastsetting av tillegg i alminnelig inntekt, over- eller underpris og gevinst eller tap.

Som følge av reorganiseringen av skatteetaten ble ligningsloven § 8–6 endret ved lov 15. desember 2006 nr. 77, og bestemmelsen i § 8–6 nr. 5 er bortfalt. Endringen trer i kraft 1. januar 2008.

Fra og med inntektsåret 2006 ble skjermingsmetoden innført for personlige deltakere i deltakerlignede selskap. Etter skjermingsmetoden skal selskapet ikke lenger fastsette personinntekt for aktive deltakere eller over- eller underpris på andelene. Videre er gevinst og tap på andeler ikke lenger knyttet til selskapets skattemessige verdier på realisasjonstidspunktet, men til deltakerens kostpris og skjerming. Dette kan tilsi at selskapets søksmålsadgang begrenses til fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det vil omfatte fastsetting av alminnelig inntekt etter skatteloven § 10–41 og fastsetting av tillegg i alminnelig inntekt for utdeling til personlig deltaker etter skatteloven § 10–42. Videre vil fastsetting av naturressursskatt og grunnrenteskatt fra kraftverk etter skatteloven §§ 18–2 og 18–3 omfattes.

Departementet foreslår derfor å endre ligningsloven § 11–1 nr. 1 annet punktum slik at selskapet har adgang til å gå til søksmål om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 11–1 nr. 1 annet punktum og endring av skattebetalingsloven av 2005 § 19–3 nr. 10 som endrer ligningsloven.

Det foreslås videre at departementet gis adgang til å gi overgangsregler for selskapets søksmålsadgang for tidligere års fastsetting av personinntekt, over- eller underpris og gevinst eller tap i tråd med gjeldende rett.

30 Bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen

30.1 Innledning

Finansdepartementet legger fram forslag om at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringsreglene. Forslaget innebærer endringer i merverdiavgiftsloven, ligningsloven og både den gjeldende og den nye skattebetalingsloven. I tillegg foreslås at enkelte bestemmelser i merverdiavgiftsloven om forhøyelse av utgående avgift oppheves.

Det er et klart behov for å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskaper. Dagens regelverk har hjemler til å ilegge sanksjoner for overtredelser av dokumentasjons- og opplysningskravene i regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Dette er imidlertid i all hovedsak bestemmelser om straff og administrative sanksjoner for allerede begåtte lovovertrедelser. Forslaget om å innføre en økonomisk reaksjon for tilfeller hvor en næringsdrivende ikke innretter bokføringen sin i tråd med skatte- og avgiftsmyndighetenes pålegg, vil derimot ha til hensikt å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskaper og ligningsoppgaver for fremtiden.

30.2 Bakgrunn

Skatte- og avgiftsmyndighetenes hovedoppgave er å gjennomføre en korrekt fastsettelse av skatter og avgifter. Informasjon som de bokføringspliktige innhenter og utarbeider i henhold til bokføringsreglene, danner grunnlaget for deres utarbeidelse av blant annet årsregnskapet samt ligningsoppgaver, næringsoppgaver og årsoppgaver til ligningsmyndighetene. En rekke undersøkelser gjennomført av skatteetaten viser omfattende mangler ved regnskapsføringen, og da særlig knyttet til bokføringen. Mangelfull bokføring vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid og kontrollmuligheter. I mange tilfeller er det også en sammenheng mellom mangelfull bokføring og ulike typer økonomisk kriminalitet, herunder skatte- og avgiftsunddragelser.

Når bokføringsreglene følges, gir det et godt grunnlag for riktig ligning av skattyterne og for et-

terfølgende kontroll av skatter og avgifter. Skatte- og avgiftsmyndighetene har således en stor interesse i at bokføringsreglene blir overholdt. Utover den kontroll som utføres av skatte- og avgiftsmyndighetene og eksterne revisorer, der et selskap eller foretak har plikt til å ha dette, er det i dag ingen andre offentlige myndigheter eller eksterne grupper som gjennomfører systematiske kontroller av om bokføringsreglene følges.

Oslo likningskontor har i løpet av de siste ti årene gjennomført systematiske kontroller i en rekke bransjer. Dette gjelder blant annet i drosjenæringen, i restaurantbransjen, i dagligvarebutikker og kiosker, hos frisører, bilverksteder, leger, tannleger og tannteknikere samt hos frukt- og grøntgrossister. Resultatene fra kontrollene viser at tilnærmet alle de kontrollerte hadde begått ett eller flere brudd på regnskapslovgivningen. Dette gjaldt uansett om kontrollobjektene var valgt ut på grunn av mistanke om mangelfull regnskapsføring, eller om kontrollobjektene var tilfeldig valgt. Regnskapsmanglene omfattet både mindre formalovertrедelser og grove brudd på regler som er av stor betydning for mulighetene til å kontrollere regnskapene i ettertid. I de fleste av de kontrollerte virksomhetene ble det avdekket grove brudd på bokføringsbestemmelsene. Til illustrasjon viser kontroller av frukt- og grøntgrossister på Økern torg i Oslo for årene 2000 og 2003 til 2007 følgende tall:

- 2000 – det ble gitt regnskapspålegg til 28 av 40 kontrollerte (70 %)
- 2003 – det ble gitt regnskapspålegg til 31 av 38 kontrollerte (82 %)
- 2004 – det ble gitt regnskapspålegg til 24 av 28 kontrollerte (86 %)
- 2005 – det ble gitt regnskapspålegg til 20 av 23 kontrollerte (87 %)
- 2006 – det ble gitt regnskapspålegg til 17 av 21 kontrollerte (81 %)
- 2007 – det ble gitt regnskapspålegg til 9 av 11 kontrollerte (82 %)

30.3 Gjeldende rett

30.3.1 Regnskapspålegg

Det er lang praksis for at skatte- og avgiftsmyndighetene gir såkalte regnskapspålegg, når de ved bokettersyn eller annen kontroll oppdager at bokføringsreglene ikke følges. Regnskapspåleggene er utformet som anmodninger om å utbedre konkrete feil og mangler ved bokføringen. Avgiftsmyndighetene viser i sine pålegg til merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd, som lyder slik:

«Har avgiftsmyndighetene gitt pålegg om å innrette registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopplysningene i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning og pålegget ikke er etterkommet innen den fastsatte frist, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes i samsvar med bestemmelsen i første ledd første og annet punktum. Er pålegget heller ikke etterkommet ved utløpet av nestfølgende termin, kan avgiften for denne termin forhøyes tilsvarende. Det samme gjelder også for etterfølgende terminer, dog ikke for et lengre tidsrom enn 1 år.»

Ligningsmyndighetene tar vanligvis med et eget punkt om regnskapsmangler i rapporten som utarbeides og sendes skattyter etter et bokettersyn. Her viser de til det regelverket i regnskapslovgivningen som ikke er overholdt. Ligningsmyndighetene har ikke tilsvarende hjemmel som avgiftsmyndighetene til å forhøye skatten dersom regnskapspålegg ikke etterkommes.

30.3.2 Straff og administrative sanksjoner

Det finnes en rekke hjemler til å ilegge straff og administrative sanksjoner for overtredelser av dokumentasjons- og opplysningskravene i regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen.

Bokføringsloven § 15 fastsetter at den som ved forsett eller uaktsomhet vesentlig overtrer bokføringsloven kan straffes med bøter eller fengsel inntil tre år, og inntil seks år dersom særlig skjerpende omstendigheter foreligger. Mindre vesentlige overtredelser straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder.

Regnskapsloven § 8–5 fastsetter at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer regnskapsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven, straffes med bøter eller fengsel inntil tre år, og inntil seks år dersom særlig skjerpende omstendigheter foreligger. Også straffeloven § 286 retter seg mot alvorlige regnskapsovertredelser, men bestemmelsen er i praksis i stor grad erstattet av bokføringsloven § 15

og regnskapsloven § 8–5. Bestemmelsen kommer imidlertid til anvendelse ved brudd på regnskapskrav som ikke er hjemlet i de to andre lovene. Strafferammen i straffeloven § 286 er bøter eller fengsel inntil ett år, og inntil tre år dersom særlig skjerpende omstendigheter foreligger, og dermed lavere enn i bokføringsloven § 15 og regnskapsloven § 8–5.

Ligningsloven § 12–1 fastsetter at skattesvik er straffbart, mens avgiftsunndragelse straffes som bedrageri etter straffeloven §§ 270 og 271, jf. merverdiavgiftsloven § 72 første ledd. Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 72 annet ledd at den som forsettlig unnlater å la seg registrere eller sende omsetningsoppgave, eller overtrer nærmere angitte regnskaps- eller dokumentasjonsbestemmelser eller bestemmelser om opplysningsplikt, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder.

Brudd på skattebetalingslovens bestemmelser om innkreving av skatt samt rapportering vedrørende betaling og innkreving av skatt straffes etter lovens §§ 50 til 52.

Ligningsloven §§ 10–2 til 10–4 har regler om tilleggsskatt når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, eller når skattyter i selvangivelse mv. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som er eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og statskassen der ved er eller kunne ha vært unndratt avgift, kan ilegges tilleggssavgift med inntil 100 prosent, jf. merverdiavgiftsloven § 73.

30.3.3 Tvangsoppløsning av selskap på grunn av regnskapsmangler

Etter aksjeloven § 16–15 første ledd nr. 5 og allmennaksjeloven § 16–15 første ledd nr. 5 kan tingenretten ved kjennelse tvangsoppløse aksjeselskap/allmennaksjeselskap på grunn av for sen innlevering av årsregnskap, årsberetning og revisorberetning til Regnskapsregisteret. Tilsvarende gjelder når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne innsendt materiale som årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning. Bestemmelsene gir ikke hjemmel til tvangsoppløsning av selskap på grunn av mangelfull regnskapsføring (bokføring).

30.3.4 Lov om autorisasjon av regnskapsførere

Et betydelig antall næringsdrivende benytter eksterne regnskapsførere. Dette gjelder særlig små og

mellomstore foretak. Det fremgår av lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere at enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, skal være autorisert av Kredittilsynet. I henhold til lovens § 7 er det mulig å tilbakekalle regnskapsføreres autorisasjon på ulike grunnlag. Eksempelvis kan autorisasjonen tilbakekalles når en regnskapsfører har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller forsettlig eller grovt uaktsomt har misligholdt sine plikter som regnskapsfører. Hovedbegrunnelsen for en autorisasjonsordning for regnskapsførere er å bidra til å høyne det faglige og yrkesetiske kvalitetsnivået, for dermed å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå hos regnskapsførere. Autorisasjonsordningen gir også et grunnlag for myndighetene til å gripe inn, når regnskapsførere ikke oppfyller sine plikter etter lov eller forskrift.

30.4 Høring

Finansdepartementet sendte 3. mai 2006 på høring et forslag om å innføre en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt når de ved kontroll o.l. avdekker overtredelse av bokføringsreglene. I høringsnotatet foreslo departementet å endre ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven, slik at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi regnskapspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt med hjemmel i disse lovene.

Høringsnotatet ble sendt til 71 høringsinstanser med høringsfrist 7. august 2006. 31 høringsinstanser har avgitt svar, hvorav 12 ikke har hatt merknader til forslaget. Disse er Arbeidsgiverforeningen NAVO, Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Barne- og likestillingsdepartementet, Bedriftsforbundet, Datatilsynet, Fiskeri- og kystdepartementet, Fornyings- og administrasjonsdepartementet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Justis- og politidepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Kredittilsynet og Statistisk sentralbyrå.

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Advokatforeningen
- Coop NKL BA
- Den Norske Revisorforening
- Finansieringsselskapenes Forening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring

- Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk bonde- og småbrukarlag
- Norsk senter for menneskerettigheter, Universitetet i Oslo
- Norsk Øko-Forum
- NTL-Skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økonomiforbundet

Av disse er det bare *Skattebetalerforeningen* som stiller seg helt negativ til forslaget om å innføre en ordning med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt. Skattebetalerforeningen mener «prinsipielt at straff er en dårlig motivasjonsfaktor for den næringsdrivende». Etter foreningens syn bør skatteetaten i stedet bruke ressurser på informasjons- og veiledningsarbeid ved sine bokettersyn.

Advokatforeningen er kritisk til å inn ta hjemmel til å gi regnskapspålegg og tvangsmulkt i ligningsloven og skattebetalingsloven, og uttaler blant annet følgende:

«Advokatforeningen har forståelse for ligningsmyndighetenes ønske om å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskap, men er av den oppfatning at forslaget er unødig vidtgående. Advokatforeningen er heller ikke overbevist om at de foreslåtte endringene vil føre til en korrekt bokføring av de næringsdrivendes regnskapsinformasjon.»

Økonomiforbundet uttaler at de har forståelse for behovet for ordningen, men antar at virkningen av ordningen vil være størst for dem som fører sine regnskaper selv. *Norsk bonde- og småbrukarlag* uttaler at de ikke har noen sterke motforestillinger til forslaget. Småbrukarlaget håper imidlertid at Finansdepartementet vil påpeke overfor lignings- og fylkesskattekontorene at de nye bestemmelsene skal praktiseres lempelig, og at det er viktig at overtredelsene ikke er uvesentlige.

Flere av de høringsinstansene som er positive til den foreslåtte ordningen, har merknader og innsigelser til enkeltløsninger og detaljer. Disse gjengis i tilknytning til de enkelte punktene nedenfor.

30.5 Departementets vurderinger og forslag

30.5.1 Innledning

Departementet foreslår at det innføres en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt. Ordningen innebærer at bokføringspliktige som ikke følger reglene i bokføringsregelverket, kan gis et pålegg om å innrette seg etter regelverket innen en bestemt frist. Dersom vedkommende retter seg etter pålegget, ilegges ingen økonomisk reaksjon. I motsatt fall ilegges en løpende tvangsmulkt. Mulkten vil løpe fram til bokføringen er rettet i samsvar med pålegget. Tvangsmulkt skal likevel ikke ilegges for lenger enn ett år eller med mer enn 1 million kroner.

Skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomfører ulike typer kontroller. Det er først og fremst ved bokettersyn i en virksomhet at skatte- og avgiftsmyndighetene vil oppdage overtredelse av bokføringsreglene og gi bokføringspålegg. Pålegg om å rette opp feil eller mangler ved bokføringen vil også kunne gis når skatte- og avgiftsmyndighetene på annen måte blir oppmerksom på at bokføringsreglene ikke er fulgt. Eksempelvis sender myndighetene i dag brev til utvalgte bokføringspliktige – gjerne bransjevis – om hvilke gjennomgående bokføringsfeil som forekommer i bransjen. Brevet vedlegges et tilbakemeldingsskjema der den bokføringspliktige bes besvare hvordan de aktuelle problemområdene er behandlet i virksomhetens regnskap. Tilbakemeldingsskjemaet underskrives av den bokføringspliktige (innehaver, daglig leder, eventuelt styreleder), eventuelt også av firmaets eksterne regnskapsfører og revisor. Dersom tilbakemeldingen viser at bokføringsreglene ikke følges, vil det kunne være aktuelt å gi den bokføringspliktige pålegg om å utbedre de aktuelle feilene eller mangle i kombinasjon med varsel om tvangsmulkt.

Innføring av en ordning med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt forutsetter at det utarbeides nærmere retningslinjer for skatteetatens praktisering av ordningen.

30.5.2 Rettslig grunnlag – hvem skal kunne ilegges bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt

I høringsnotatet foreslo departementet å innta bestemmelser om bokføringspålegg og tvangsmulkt i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og ny skattebetalingslov (ikke trådt i kraft). Bare tre av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget om retts-

lig grunnlag for den foreslåtte ordningen. Deres merknader er tett knyttet til spørsmålet om hvilke subjekter som skal kunne gis bokføringspålegg og ilegges betinget tvangsmulkt. Dette spørsmålet behandles derfor her sammen med spørsmålet om hvilket regelverk ordningen bør reguleres i.

Ligningsutvalget uttaler at hjemmelen for å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt bør inntas i bokføringsloven. For å fange opp de som har lønnsutbetalinger men som ikke er bokføringspliktige, mener utvalget at hjemmelen også må inntas i skattebetalingsloven. Også *NTL-Skatt* fremhever sistnevnte forhold og uttaler videre:

«Den rettslige plassering av hjemmelen synes å forutsette at den bokføringspliktige er avgiftspliktig/skattepliktig eller har trekkpliktige lønnsutbetalinger. Det vil ikke alltid være tilfelle. F.eks. kan det tenkes stiftelser eller bokføringspliktige foreninger som ikke er skatte- eller avgiftspliktige, og som ikke har trekkpliktige lønnsutbetalinger. Andre kan ha bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 siste ledd (pålagt bokføringsplikt). For disse bokføringspliktige vil forslaget ikke gi hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt.»

NTL-Skatt viser dessuten til at bokføringsloven har regler om straff i § 15. Etter foreningens oppfatning er det naturlig at regler om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt inntas i den samme loven.

Skattedirektoratet foreslår at de oppgavepliktige etter ligningsloven kapittel 6 sidestilles med de selvangivelsespliktige for så vidt gjelder hvem som skal kunne ilegges bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt.

Departementet foreslår at hjemmelen til å gi bokføringspålegg og ilegge tvangsmulkt inntas i merverdiavgiftsloven, ligningsloven og skattebetalingsloven. Skatte- og avgiftsmyndighetene vil avdekke feil og mangler ved bokføringen under sitt kontrollarbeid. Etter ligningsloven kan kontroller foretas overfor dem som har selvangivelsesplikt, jf. § 4–10, jf. § 4–2. Etter merverdiavgiftsloven § 46 kan kontroll foretas overfor den som har plikt til å sende oppgave over omsetning mv. etter loven eller bestemmelser gitt i medhold av loven, mens skatteoppkreveren skal føre kontroll med arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, etter ny skattebetalingslov § 5–13. Etter departementets oppfatning bør adgangen til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt begrenses til de bokføringspliktige som er gjenstand for kontroller som nevnt. På denne bakgrunn bør også hjemmelen til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt tas inn det regelverket som gir rammene for skatte- og av-

giftsmyndighetenes forvaltningsoppgaver, herunder deres kontrollvirksomhet.

For å klargjøre at hjemmelen til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt gjelder overfor skatte- og avgiftspliktige som *er* bokføringspliktige etter bokføringsloven, foreslår departementet at lovteksten presiseres på dette punktet. Videre foreslår departementet at de bokføringsplikter som det skal kunne reageres overfor, betegnes i samsvar med bokføringsloven § 4 om grunnleggende bokføringsprinsipper. Dette innebærer at bokføringspålegget kan gjelde plikten til å innrette «bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger» i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

Når det gjelder Skattedirektoratets forslag om at også tredjeparter som har plikt til å gi oppgaver etter ligningsloven kapittel 6, skal kunne ilegges bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt, vil dette være en vesentlig utvidelse av det forslaget som har vært på høring. Departementet finner derfor ikke å kunne foreslå dette her.

Det vises til forslag til ny § 46 a og nytt annet ledd i § 52 i merverdiavgiftsloven, til ny § 4–13 og ny § 10–6 nr. 2 i ligningsloven og til ny § 5–13a og nytt annet ledd i § 5–16 i ny skattebetalingslov. Den nye skattebetalingsloven vil, for så vidt gjelder skattetrekk og arbeidsgiveravgift, først tre i kraft 1. januar 2009. Det er derfor nødvendig å også regulere adgangen til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt i gjeldende skattebetalingslov (lov 21. november 1952 nr. 2). Det vises til forslag til ny § 47d og ny § 47e i skattebetalingsloven.

30.5.3 Hvilke organer skal ha myndighet til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt

I høringsnotatet foreslo departementet at myndigheten til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt etter ligningsloven skal legges til fylkesskattekontorene og ligningskontorene, herunder sentralskattekontorene. Etter merverdiavgiftsloven skal slik myndighet legges til fylkesskattekontorene. Når det gjelder adgangen til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt i forbindelse med arbeidsgiverkontrollen, er denne lagt til skattefogden.

Flere av høringsinstansene har hatt synspunkter på dette, og et forhold som trekkes fram, er at kompetansen om bokføringsregelverket er noe varierende ved ligningskontorene. Etter fleres oppfatning kan dette tale for at myndigheten til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt bør

legges til et høyere nivå, dvs. til fylkesskattekontorene.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) gir uttrykk for at de bokføringspliktige vil bli overlatt til den enkelte kontrollørs oppfatning og vurdering av et forhold samt kontrollørens velvilje, eventuelt motvilje, overfor dem. NARF etterlyser en gjennomgang av praktiseringen og erfaringer med de muligheter dagens regelverk gir, og peker på at ligningsloven § 10–6 nr. 1 avgrenser adgangen til å ilegge tvangsmulkt til Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene og Oslo likningskontor. Etter NARFs oppfatning er det betenkelig at de mer kompliserte forhold som omfattes av høringsforslaget, foreslås lagt til ligningskontorene. Foreningen mener derfor at myndigheten bør legges til de samme organer som i ligningsloven § 10–6.

Økonomiforbundet uttaler følgende om hvilke organer som bør få myndighet til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt:

«Økonomiforbundet er tilfreds med at skatteoppkreveren må innstille overfor skattefogden i tilfeller der de finner grunnlag for å ilegge bokføringspålegg og varsel om betinget tvangsmulkt. Vi mener at det må bli samme krav til ligningskontorene, slik at de må innstille til fylkesskattekontoret dersom de finner grunnlag for denne typen reaksjoner. Kompetansen på de enkelte ligningskontorene er fortsatt til dels ulik og vi mener at nivået på kompetansen er for lav til at de bør kunne ilegge slike reaksjoner. Fylkesskattekontorene har høyere kompetanse og ikke minst juridisk kompetanse som vil sikre en mer likebehandling av de næringsdrivende.»

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring mener at det av hensyn til effektiviteten og effekten av arbeidsgiverkontrollen er mest hensiktsmessig at også kemnerkontoret gis myndighet til å gi bokføringspålegg. Subsidiært foreslår forbundet at skattefogden gis adgang til å delegerer sin myndighet til å gi bokføringspålegg til skatteoppkreveren. *Landsforeningen i Norge (LO)* uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«LO oppfatter det som en mulig svakhet at kun statlige etater får mulighet til å gi pålegg. Forslaget gir ikke kommunale etater samme mulighet. Skatteoppkrever er dermed henvist til å gå en omvei om skattefogden for å gi pålegg. Dette kan svekke ordningen, og vi viser til at store aktører som Oslo kemnerkontor i lang tid har gjennomført et omfattende selvstendig arbeid mot svart økonomi.»

Ligningsutvalget peker på at myndigheten til å fastsette eller endre grunnlaget for arbeidsgiveravgiften tilligger ligningsmyndighetene, jf. folke-

trygdloven § 24–4. Etter utvalgets oppfatning bør det derfor også være ligningsmyndighetene som gir bokføringspålegg og ilegger tvangsmulkt ved bokføringsovertredelser som gjelder grunnlaget for arbeidsgiveravgiften. Også *NTL-Skatt* framhever at ligningskontorene – og etter deres oppfatning – fylkesskattekontorene bør ha myndighet til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt på lønnsområdet.

Advokatforeningen uttaler at samme organ bør ilegge tvangsmulkt for alle pålegg gitt av ligningskontorene, fylkesskattekontorene og skattefogdene. Dette for å sikre en ensartet praksis, og at det ikke ilegges tvangsmulkt for samme forhold. Etter foreningens oppfatning bør det dessuten være et sentralt klageorgan. Når myndighet legges til ett organ vil det være enklere å oppnå ensartet praksis både med hensyn til størrelsen på tvangsmulkten og perioden tvangsmulkten ilegges for. Advokatforeningen mener at likhet i praktiseringen av reglene er viktig, ettersom ileggelse av tvangsmulkt har klart preg av å være en straffesanksjon.

Departementet registrerer at høringsuttalelsene på dette punktet kan deles inn i to hovedgrupper; de som mener systemet som foreslås er komplisert og derfor forutsetter høyere kompetanse enn det de enkelte ligningskontorene har, og de som mener det vil være mer effektivt og hensiktsmessig om også skatteoppkreverkontorene får myndighet til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt på lønnsområdet.

Regjeringen sluttet seg i St.prp. nr. 1 (2006–2007) for Finansdepartementet til hovedtrekkene i Skattedirektoratet sitt forslag til omorganisering av skatteetaten. Etter omorganiseringen vil skatteetaten bestå av to nivåer; Skattedirektoratet og et regionalt nivå. Det regionale nivået skal organiseres slik at hver region omfatter flere av dagens fylker. Omorganiseringen vil få betydning for hvilke organer som skal ha myndighet til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt.

Etter omorganiseringen vil hver enkelt region bestå av ett organ – skattekontoret – som erstatter dagens ligningskontor, fylkesskattekontor, skattefogdkontor og folkeregister i regionen. Departementet foreslår at myndigheten til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt etter skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven og ny skattebetalingslov legges til skattekontoret. Systemet med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt må tilpasses skatteetatens nye organisering, og tre i kraft fra samme tid som denne.

Som nevnt foran er flere høringsinstanser skeptisk til om ligningskontorenes kompetanse på bokføringsområdet er god nok. Departementet viser til

at i de nye regionene vil tilfanget av ressurser og kompetanse under samme ledelse, gi betydelige muligheter for å bedre etatens oppgaveløsning og resultater gjennom utvikling av sterkere og mer spesialiserte fagmiljøer. De nye skattekontorene vil således føre til en mer hensiktsmessig organisering av etatens arbeid samt sikre høy faglig kompetanse ved skattekontorene.

Skatteoppkreverne, som er faglig underlagt skattefogdene og administrativt underlagt kommunal ledelse, vil ikke inngå i de regionale skattekontorene. Det vil derimot dagens skattefogdkontorer. Kontroller på lønnsområdet foretas i dag også av ligningskontorene og i noe utstrekning av skattefogdene. Etter omorganiseringen vil derfor både skattekontoret og skatteoppkreverne gjennomføre arbeidsgiverkontroller. Av hensyn til likebehandling og organiseringen av arbeidet med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt, finner departementet det hensiktsmessig at myndigheten til å gi bokføringspålegg og ilegge tvangsmulkt bare legges til skattekontorene. I tilfeller hvor skatteoppkreveren finner at det er grunnlag for å gi bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt, kan de anmode skattekontoret om å gjøre dette.

30.5.4 Vilkår for å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt

30.5.4.1 Vesentlighetskrav

I forslaget som ble sendt på høring, er det satt som vilkår for bokføringspålegg i kombinasjon med betinget tvangsmulkt, at det foreligger brudd på regler gitt i eller med hjemmel i bokføringsloven. Det er ikke stilt krav om at overtredelser av bokføringsregelverket skal være av en kvalifisert form, for eksempel at overtredelsene skal være vesentlige. Hva angår brudd på bokføringsregelverket er det heller ikke skilt mellom brudd av formell og materiell karakter.

Norsk Øko-Forum uttaler spesifikt at de støtter departementets forslag på dette punktet. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Skattebetalerforeningen*, *Økonomiforbundet*, *Finansieringsselskapenes Forening*, *Norsk bonde- og småbrukarlag* og *Advokatforeningen* mener derimot at det bør stilles et vesentlighetskrav for at ordningen skal komme til anvendelse. *Skattebetalerforeningen* uttaler også at bokføringspålegg og tvangsmulkt bare bør kunne ilegges for materielle feil og mangler.

Departementet har etter en helhetsvurdering kommet til at det ikke bør kreves at overtredelsene er vesentlige, for at bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt skal kunne ilegges. Departementet vil

likevel understreke at ordningen ikke er ment å skulle benyttes ved mindre formalfeil. For å sikre en enhetlig praksis ved alle skattekontorer, må Skattedirektoratet sørge for at det utarbeides retningslinjer som slår fast når pålegg og tvangsmulkt skal ilegges.

Skattebetalerforeningen har i sine merknader til forslaget konsekvent omtalt den foreslåtte ordningen som straff. Foreningen viser bl.a. til at de heller hadde sett at skatteetaten hadde brukt ressurser på informasjons- og veiledningsarbeid ved sine bokettersyn istedenfor straff. Også *Advokatforeningen* gir uttrykk for at illeggelse av tvangsmulkt klart har preg av å være en straffesanksjon. *Departementet* vil bemerke at skatteetaten generelt legger stor vekt på informasjon til skattyterne. Informasjon gis også i forbindelse med kontroller. Skatteetaten har i samarbeid med andre kontrolltater og politiet bl.a. gjennomført et prøveprosjekt hvor hovedformålet var informasjon til skattyter som drev virksomhet i restaurantbransjen i Oslo, om lover og regler for deres virksomhetsutøvelse, herunder regnskaps- og bokføringsregelverket og skatte- og avgiftsregelverket. En av konklusjonene i prosjektet var at det gir liten effekt bare å informere, uten også å følge opp med kontroll.

Departementet vil videre understreke at ordningen med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ikke er ment å være en reaksjon for lovbrudd som er begått, men en reaksjon for å fremtvinge korrekte opplysninger for fremtiden. Reaksjonen er betinget, hvilket betyr at den ikke inntrer umiddelbart, men bare dersom den bokføringspliktige ikke innretter seg etter pålegget innen utløpet av fristen. *Departementet* viser til at alle overtredelser av bokføringsregelverket er straffbare, uavhengig av graden av overtredelsens alvorlighet, likevel slik at strafferammen er høyere for vesentlige overtredelser.

Utgangspunktet for forslaget om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt er at overtredelser av bokføringsregelverket generelt kan vanskeliggjøre skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid med og kontroll av ligningen og avgiftsberegningen. Dette kan være tilfelle selv om overtredelsen i seg selv ikke kan defineres som vesentlig. Et vesentlighetskrav vil dessuten medføre tidkrevende og vanskelige vurderinger for skatte- og avgiftsmyndighetene. Hensynet til en enkel og effektiv ordning bør etter *departementets* vurdering veie tungt. Det er også av avgjørende betydning at den økonomiske reaksjonen som foreslås innført, er betinget. Skattyter kan dermed – ved å innrette seg etter bokføringspålegget – unngå at reaksjonen ilegges.

30.5.4.2 Utbedringsfrist

Etter høringsforslaget skal det organet som gir bokføringspålegg, i hvert enkelt tilfelle vurdere og avgjøre hvor lang frist for utbedring som skal gis. Det foreslås at fristen må være minimum tre uker, men ikke lengre enn ett år. Dersom det er behov for å forlenge den opprinnelige fristen, kan det ilegges kortere frist enn tre uker, men fristen kan ikke forlenges slik at den samlet blir lengre enn ett år. Når den bokføringspliktige innen den fastsatte fristen gir tilbakemelding om at feilene eller manglene er rettet på en måte som de selv mener er tilfredsstillende, og det viser seg at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke deler denne oppfatningen, skal myndighetene opplyse om dette og sette en ny frist for utbedring.

Skattebetalerforeningen har pekt på at minimumsfristen for retting bør være én måned, mens *Økonomiforbundet* mener utbedringsfristen bør være minimum to måneder. *Ligningsutvalget* er av den oppfatning at en eventuell ny frist for utbedring bare bør gis der den bokføringspliktige skattyteren har vært i god tro om at feilen virkelig var rettet på en tilfredsstillende måte. *NTL-Skatt* uttaler følgende:

«NTL-Skatt mener at det må reageres på en annen måte dersom det er gitt bokføringspålegg som virksomheten har bekreftet er ordnet opp og som allikevel ikke er fulgt opp. I disse tilfellene vet virksomheten hva som kreves, de har kanskje i verste fall kommet med en uriktig bekreftelse for å unngå å innrette seg etter påleggene uten å få tvangsmulkt. Vi mener at i disse tilfellene er det ikke nok å bare gi et nytt pålegg.»

Departementet foreslår at minimumsfristen for utbedring settes til fire uker. Etter en nærmere vurdering ser *departementet* at tre uker kan bli noe knapt, også for de helt enkle forholdene. Fire uker vil derfor etter *departementets* oppfatning være en hensiktsmessig nedre frist for utbedringer.

Minimumsfristen på fire uker skal bare benyttes i de helt enkle forhold. I den grad en bokføringspliktig skattyter vil trenge tid til å gjøre større tilpasninger, installere systemer mv. for å kunne oppfylle bokføringspålegget, skal dette gjenspeiles i utbedringsfristen. Fristen må dessuten være realistisk, og da ut ifra hvor lang tid som normalt vil være nødvendig for å gjennomføre de forbedringer som pålegges. Det vil på forespørsel fra den bokføringspliktige være anledning til å forlenge fristen, bortsett fra i de tilfeller hvor den opprinnelige fristen er ett år. En fristforlengelse kan være kortere enn fire uker.

Når bokføringspliktig skattyter innen fristen har gitt tilbakemelding til skattekontoret om at de påtalte feil eller mangler er rettet, men skattekontoret ikke deler denne vurderingen, skal det som hovedregel settes en ny frist for utbedring. *Ligningsutvalget* har tatt til orde for at der hvor skattyter ikke har vært i god tro hva angår sine utbedringer, bør i stedet varslet tvangsmulkt begynne å løpe. Også *NTL-Skatt* har gitt uttrykk for at det i denne typen tilfeller må reageres på en annen måte enn med ny frist for utbedring. *Departementet* er enig i at det i enkelte tilfeller hvor det er helt på det rene at skattyter opptrer illojalt, vil være mindre hensiktsmessig å sette en ny frist. For at varslet tvangsmulkt skal begynne å løpe, må det imidlertid være hevet over enhver tvil at skattyter har opptrådt illojalt. Det vil være opp til skattekontoret å vurdere om det foreligger slik illojal opptreden eller ikke. Hovedregelen vil imidlertid være at det skal ilegges ny frist for retting eller utbedring når den bokføringspliktige mener at de påpekte feilene eller manglene er rettet innen fristen, men skattekontoret ikke er enig i dette.

Det må etableres gode og tydelige rutiner for hvilken tilbakemelding skattekontoret skal gi den bokføringspliktige, både i tilfeller hvor skattekontoret er enig i at feilene eller manglene er utbedret, og der hvor kontoret ikke er enig i dette. Etter forslaget skal det ikke sendes separat varsel om ilegelse av tvangsmulkt. Varsel om at tvangsmulkt kan bli ilagt, vil derfor bare fremgå av bokføringspålegget. Det vil derfor være nødvendig at skattekontoret gir tilbakemelding til den bokføringspliktige også når skattekontoret aksepterer de utbedringer som er gjennomført. Dette bør reguleres nærmere i retningslinjer.

30.5.4.3 Tvangsmulkt

Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene innen fristen ikke mottar noen bekreftelse fra den bokføringspliktige om at feilene eller manglene er rettet, skal det i henhold til høringsforslaget ilegges en daglig løpende tvangsmulkt. Tvangsmulkten skal ilegges ved eget vedtak. Etter høringsforslaget skal varsel om tvangsmulkt tas inn i selve bokføringspålegget. Det vil derfor ikke være nødvendig å sende et eget varsel om tvangsmulkt.

Den norske Revisorforening (DnR) har, for det tilfellet at den bokføringspliktige er enig i at bokføringsregelverket ikke er fulgt, ingen innvending til at varsel om tvangsmulkt tas inn i bokføringspålegget, og at det ikke sendes separat varsel på et senere tidspunkt. I de tilfeller hvor den bokføringspliktige er uenig i bokføringspålegget, påpeker DnR at

det vil kunne pågå en lang korrespondanse mellom skatte- og avgiftsmyndighetene og den bokføringspliktige om forståelsen av regelverket. Etter forningens mening er det i slike tilfeller viktig at den bokføringspliktige er varslet om hvilke bestemmelser skatte- og avgiftsmyndighetene mener ikke er fulgt. *Skattebetalerforeningen* mener at varsel om tvangsmulkt bør sendes rekommandert.

NTL-Skatt viser til at høringsnotatet legger opp til at tvangsmulkt kan ilegges når vilkårene er oppfylt. Etter deres oppfatning bør det vurderes om tvangsmulkt skal ilegges når vilkårene er oppfylt. *NTL-Skatt* fremhever også at hva som ligger i at «bokføringspålegg er etterkommet», bør behandles i retningslinjer.

Departementet foreslår at skatte- og avgiftsmyndighetene skal treffe et eget vedtak om tvangsmulkt når de ikke har mottatt noen bekreftelse på at de pålegg som er gitt, er etterkommet innen fristen. Vedtaket bør fattes rett etter at utbedringsfristen er utløpt, og skal fastslå når tvangsmulkten løper ifra. Tvangsmulkten skal løpe til skatte- og avgiftsmyndighetene finner at feilene eller manglene er rettet på en tilfredsstillende måte. *Departementet* har kommet til at det vil være tilstrekkelig at selve vedtaket om tvangsmulkt bør sendes rekommandert, og at bokføringspålegget med varsel om tvangsmulkt kan sendes på vanlig måte.

Dersom den bokføringspliktige og skattekontoret er uenige om hva som er en korrekt forståelse av bokføringsregelverket, bør skattekontoret ta stilling til om uenigheten skal få betydning for den opprinnelige utbedringsfristen. Dette gjelder særlig når det foreligger berettiget tvil om forståelsen av regelverket. I tilfeller hvor skattekontoret og den bokføringspliktige ikke kommer til enighet om forståelsen av regelverket, må den bokføringspliktige benytte seg av retten til å klage.

Departementet er enig i at det er behov for nærmere retningslinjer om hva som ligger i at et bokføringspålegg er etterkommet innen fristen. Slike retningslinjer bør gis av Skattedirektoratet. Etter departementets vurdering bør det være tilstrekkelig at for eksempel en rutine er endret i tråd med bokføringspålegget. Det bør ikke stilles krav om at endringen av rutinen har virket en tid før pålegget anses etterkommet. I forslaget som har vært på høring er det lagt opp til at tvangsmulkt kan ilegges når vilkårene for dette er oppfylt. *Departementet* fastholder dette, og ønsker ikke å innføre en plikt for skatteetaten til å ilegge tvangsmulkt.

30.5.5 Tvangsmulktens størrelse

Etter høringsforslaget skal tvangsmulkten ilegges etter en standardisert sats. Satsen er foreslått satt til ett rettsgebyr (1 R) per dag, for tiden 860 kroner. I særlige tilfeller skal tvangsmulkten kunne settes lavere eller høyere enn 1 R per dag, men aldri høyere enn 10 R.

Flere av høringsinstansene har hatt synspunkter på tvangsmulktens størrelse. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* gir uttrykk for at de synes tvangsmulkten er satt svært høyt, da særlig sett hen til at de bokføringspliktige som vil bli gjenstand for tvangsmulkten formodentlig vil befinne seg i gruppen små/mellomstore bedrifter. NARF har bedt departementet, foruten å vurdere størrelsen på tvangsmulkten generelt, om å se på ulike differensieringsløsninger, for eksempel basert på omsetning og gjerne ut fra et trappesystem. Også *Norsk bonde- og småbrukarlag* gir uttrykk for at utgangspunktet for tvangsmulkten på 1 R per dag er satt svært høyt. *Den norske Revisorforening* mener tvangsmulktens størrelse ikke står i forhold til det man ønsker å oppnå med reglene. Foreningen foreslår at tvangsmulkten legges på samme nivå som forsinkelsesgebyret for ikke å sende inn årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret. *Økonomiforbundet* gir uttrykk for følgende:

«I forslaget er det også sagt at gebyret i særlige tilfeller skal kunne settes lavere og høyere enn ett rettsgebyr. I og med at det er lagt opp til skjønn om hva som er vesentlig brudd på bokføringsbestemmelsene og ikke, og samtidig ikke er laget presise beskrivelser av hva som er særlige tilfeller, vil det oppstå ulikheter i straffereaksjon mellom ulike deler av landet for samme forseelse. Dette ser vi på som uheldig.»

Ligningsutvalget og *NTL-Skatt* gir uttrykk for at tvangsmulkten aldri bør settes lavere enn 1R. Alternativt mener Ligningsutvalget at tvangsmulkten aldri bør settes lavere enn et halvt rettsgebyr. Videre foreslår utvalget at tvangsmulkten skal være høyere enn 1 R i de tilfeller hvor skatte- og avgiftsmyndighetene på et senere tidspunkt oppdager at utbedringen av de opprinnelige feil eller mangler likevel ikke er tilfredsstillende, og at den næringsdrivende må antas å ha vært klar over dette. *Advokatforeningen* mener at en eventuell tvangsmulkt bør differensieres. Etter deres syn vil en tvangsmulkt på ett rettsgebyr per dag være urimelig stor for en liten bedrift, mens den vil være av mindre betydning for en stor bedrift.

Norsk senter for menneskerettigheter ved Universitetet i Oslo (SMR) anfører at selv om den foreslått

te ordningen med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ikke er av «utpreget pønalt karakter», så legger EMD – når den skal avgjøre om en sanksjon eller reaksjon er å anse som «criminal charge» etter EMK artikkel 6 – vekt på hvor streng selve den pålagte sanksjonen eller reaksjonen er. Etter SMRs oppfatning vil det, fordi det ikke er foreslått noen øvre grense for tvangsmulkten, kunne oppstå situasjoner der tvangsmulkten vil komme opp i et betydelig beløp. Etter deres syn kan det derfor ikke utelukkes at praksis etter loven, dersom forslaget vedtas, vil måtte justeres i lys av de krav som følger av menneskerettsloven, jf. EMK artikkel 6 nr. 1, slik denne er tolket. SMR mener på denne bakgrunn at det vil være en fordel om departementet i sin utforming av lovteksten tar inn en formulering som synliggjør den yttergrense som EMK artikkel 6 nr. 1 kan innebære.

Departementet mener det er nødvendig at tvangsmulkten er av en viss størrelse for at den skal ha den ønskede effekt. Det er et faktum at de bokføringspliktige kan unngå å bli ilagt tvangsmulkt ved å innrette seg etter bokføringspålegget innen den fastsatt fristen. Dessuten vil et bokføringspålegg ikke pålegge den bokføringspliktige noen nye plikter, men være en påminnelse om plikter som vedkommende allerede har. Når den bokføringspliktige ikke har innrettet seg etter et bokføringspålegg innen fristen, vil det etter departementets oppfatning være avgjørende at tvangsmulkten ikke er av en symbolsk størrelse.

I et masseforvaltningssystem som skatte- og avgiftssystemet, er det viktig med lett praktiserbare bestemmelser. Tvangsmulkt skal ikke være en individuelt tilpasset sanksjon for begåtte lovovertrедelser, men et middel for å oppnå etterlevelse i framtiden. Dette taler for et system med standardiserte satser.

Departementet foreslår at tvangsmulkten i utgangspunktet skal være ett rettsgebyr (1 R) per dag, for tiden 860 kroner. Ettersom bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt vil kunne gis både for mindre alvorlige regelbrudd og for relativt omfattende regelbrudd, vil det være behov for å kunne sette tvangsmulkten lavere eller høyere enn ett rettsgebyr. Departementet foreslår at det i særskilte tilfeller skal være adgang til å sette tvangsmulkten lavere eller høyere enn 1 R per dag, men aldri høyere enn 10 R. Hva som skal anses som særskilte tilfeller, bør reguleres nærmere i retningslinjer. I denne sammenheng vil størrelsen på virksomhetenes omsetning i løpet av året kunne være av betydning.

Etter departementets oppfatning er det lite sannsynlig at en bokføringspliktig som ikke har

innrettet seg etter bokføringspålegget når tvangsmulkten har kommet opp i et betydelig beløp, vil innrette seg når tvangsmulkten kommer opp i et enda høyere beløp. Slik departementet ser det, er det derfor usikkert om tvangsmulkt som virkemiddel vil ha noen reell innflytelse på denne gruppen bokføringspliktige. Departementet finner det riktig å sette en øvre beløpsgrense for tvangsmulkten, og foreslår at denne settes til 1 million kroner. Dersom det ilegges tvangsmulkt med normalsatsen på 1 R per dag i et helt år vil tvangsmulkten utgjøre 313 900 kroner. Det vil bare være i forhold til bokføringspliktige som blir ilagt tvangsmulkt utover normalsats at denne vil kunne komme opp i 1 million kroner.

Forholdet til menneskerettsloven og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) er nærmere drøftet under punkt 30.5.9.

Det vises til regulering av tvangsmulktens størrelse i utkast til ny § 47e nr. 1 i skattebetalingsloven, utkast til § 52 nytt annet ledd i merverdiavgiftsloven, utkast til nytt annet ledd i ligningsloven § 10–6 og utkast til nytt annet ledd i ny skattebetalingslov § 5–16.

30.5.6 Alminnelige saksbehandlingsregler

Saker om bokføringspålegg og tvangsmulkt er i høringsnotatet foreslått å følge saksbehandlingsreglene i den loven som hjemmelen inntas i; henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven og ny skattebetalingslov. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. *Den norske Revisorforening* uttaler likevel følgende:

«I lovutformingen er det lagt opp til at bokføringspålegget skal sendes foretaket/selskapet og at vedtak om tvangsmulkt skal rettes til styret og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Det fremkommer videre at tvangsmulkten kan inndrives hos de enkelte styremedlemmene. Når styremedlemmene kan bli personlig ansvarlig for tvangsmulkten, mener vi at bokføringspålegget også bør sendes til styret. Dersom et styremedlem trekker seg fra vervet, mener vi at styremedlemmet bare bør være ansvarlig for tvangsmulkt påløpt frem til vedkommende fratradte sitt verv, jf. tilsvarende bestemmelse som ble inntatt i regnskapsloven § 8–3 annet ledd med virkning fra 10. juni 2005.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) viser til at styrets påtenkte solidaransvar for tvangsmulkten ikke er drøftet i høringsnotatet. Slik NARF ser det, vil styret neppe være orientert om gitte bokføringspålegg med utbedringsfrist dersom selskapets administrasjon ikke tar slike for-

hold alvorlig. Etter foreningens oppfatning bør det være en forutsetning at styremedlemmene sikres direkte varsling allerede om bokføringspålegget fra den etat som ilegger det.

Departementet foreslår at de generelle saksbehandlingsreglene i den loven som hjemler bokføringspålegg og tvangsmulkt, skal følges. Dette medfører at saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder utfyllende når bokføringspålegg og tvangsmulkt ilegges etter merverdiavgiftsloven eller ny skattebetalingslov, men ikke når hjemmelen er den gjeldende skattebetalingsloven eller ligningsloven. Det vises til utkast til ny § 47e om tvangsmulkt i skattebetalingsloven, der det foreslås at saksbehandlingsreglene i lovens § 47c nr. 2, 3, 4 og 5 skal gjelde tilsvarende. Forslaget krever ingen lovendringer utover dette.

Departementet er enig med ovennevnte høringsinstanser i at det kan være behov for at bokføringspålegget også sendes styremedlemmene, da disse kan bli personlig ansvarlige for tvangsmulkten. Et slikt krav vil komplisere ordningen noe, men departementet mener likevel at hensynet til styremedlemmene, som vil kunne gjøres solidarisk ansvarlig for tvangsmulkten, må veie tyngst. Det vises til utkast til ny § 47d nr. 2 i skattebetalingsloven, ny § 46 a annet punktum i merverdiavgiftsloven, ny § 4–13 annet punktum i ligningsloven og ny § 5–13a annet punktum i ny skattebetalingslov. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig at bokføringspålegget sendes medlemmene rekommandert.

30.5.7 Klageadgang

Etter forslaget i høringsnotatet skal både bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt og vedtak om tvangsmulkt kunne påklages. Det foreslås at klagerreglene i henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven og ny skattebetalingslov skal følges.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) mener at den klageordning som foreslås, ikke er tilstrekkelig satt opp mot straffesanksjonens natur. Dersom forslaget blir vedtatt, ber foreningen derfor om at det opprettes et mer uavhengig organ for behandling av klagesaker. *Ligningsutvalget* mener at hjemmelen for klage, i likhet med adgangen til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt, bør tas inn i bokføringsloven. *Advokatforeningen* har følgende synspunkter:

«Det bør også opprettes et uavhengig, fagkyndig klageorgan med bokføringsrettslig kompetanse, eventuelt bruke den foreslåtte fagkyndige nemndsordningen i forslaget til omorganise-

ring av skatteetaten. Ved begrunnet uenighet om tolkning av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven bør tvangsmulktadgangen være avskåret før klagen er behandlet eventuelt bør klage gis oppsettende virkning. Dette bør fremkomme av samtlige lovhjemler.»

Departementet finner det hensiktsmessig at reglene om klage følger klagereglene i henholdsvis skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven og ny skattebetalingslov.

Som nevnt under punkt 30.5.3 skal omorganiseringen av skatteetaten tre i kraft 1. januar 2008. På ligningsområdet innebærer omorganiseringen blant annet en ny klage- og nemndsstruktur. Det er imidlertid bare klage over ligningen som skal følge ny struktur. Klage over pålegg gitt i medhold av ligningsloven kapittel 4 og 6 skal fortsatt følge reglene i ligningsloven § 3–6, mens klage over vedtak om tvangsmulkt skal følge reglene i ligningsloven § 10–6 nr. 3. Dette betyr at bokføringspålegg og vedtak om tvangsmulkt truffet av skattekontoret, kan påklages til Skattedirektoratet. Det vises til utkast til endringer i ligningsloven § 3–6 nr. 1 siste punktum og § 10–6 nr. 4.

Forslaget innebærer ingen endringer i merverdiavgiftslovens klageregler. Vedtak om bokføringspålegg og vedtak om tvangsmulkt vil ikke være en del av selve avgiftsberegningen etter merverdiavgiftsloven. Klage over vedtakene vil følge reglene i forvaltningsloven, slik at den bokføringspliktige kan klage til Skattedirektoratet.

I skattebetalingsloven foreslås en endring i § 47b, slik at bestemmelsen også omfatter klage over bokføringspålegg. Videre er det i utkast til ny § 47e tatt inn en bestemmelse om at klagereglene i § 47c også skal gjelde for klage over vedtak om tvangsmulkt. I ny skattebetalingslov foreslås endring i § 5–15 slik at bestemmelsen også omfatter klage over bokføringspålegg etter § 5–13a. Videre foreslås endring i ny skattebetalingslov § 5–16 nr. 4, slik at bestemmelsen omfatter klage over vedtak om tvangsmulkt.

30.5.8 Innkreving av tvangsmulkt

I høringsforslaget legges det opp til at innkrevningen av tvangsmulkt, gitt med hjemmel i henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven og ny skattebetalingslov, skal følge reglene for innkreving av krav etter de respektive lovene. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette.

Departementet foreslår derfor at vedtak om tvangsmulkt etter ligningsloven på vanlig måte skal oversendes skatteoppkreveren for innkreving. Tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringspålegg

ilagt med hjemmel i merverdiavgiftsloven skal innkreves av skattefogden, jf. forskrift 19. desember 1969 nr. 15 (Nr. 17) om avgiftsforvaltningen § 3 annet ledd, mens tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringspålegg ilagt med hjemmel i skattebetalingsloven innkreves på vanlig måte av skatteoppkreveren. I ny skattebetalingslov følger det av § 2–6 tredje ledd at departementet i forskrift kan gi regler om hvem som skal innkreve tvangsmulkt omfattet av ny skattebetalingslov § 1–1 tredje ledd bokstav c. Bestemmelsen omfatter tvangsmulkt ilagt etter merverdiavgiftsloven § 52, ligningsloven § 10–6 og ny skattebetalingslov § 5–16. Det er derfor ikke behov for endringer i ny skattebetalingslov.

Departementet foreslår at vedtak om tvangsmulkt skal være tvangsgrunnlag for utlegg. Dette følger allerede av merverdiavgiftsloven for tvangsmulkt ilagt etter denne loven, jf. § 52 siste ledd. For tvangsmulkt ilagt etter ligningsloven foreslås en tilsvarende bestemmelse midlertidig inntatt i ligningsloven. Det vises til utkast til ligningsloven § 10–6 ny nr. 2. Ved ikrafttredelse av ny skattebetalingslov vil tvangsmulkt både etter merverdiavgiftsloven og ligningsloven omfattes av bestemmelsen i § 14–1, som slår fast at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

30.5.9 Forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 og EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4

Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. Formålet med menneskerettsloven er å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett. Loven sier uttrykkelig at EMK skal gjelde som norsk lov, og ved motstrid ha forrang foran annen norsk lovgivning. Menneskerettskonvensjonen oppstiller bl.a. en lang rekke krav som må oppfylles i saker om straff. Høyesterett har i flere avgjørelser de siste årene behandlet spørsmål om administrative sanksjoner, straff og menneskerettigheter.

To av høringsinstansene har hatt merknader knyttet til forholdet til EMK. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* peker på at man før forslaget legges fram, bør ha forsikret seg om at det ikke er i strid med forbudet mot dobbeltfølgning etter EMK. Videre har *Norsk senter for menneskerettigheter ved Universitetet i Oslo (SMR)* gitt en bred uttalelse om enkelte menneskerettslige aspekter ved forslaget. Deres høringsuttalelse drøfter to

hovedproblemstillinger: for det første forholdet til EMK artikkel 6 og kravet til rettferdig rettergang ved straffesiktelse («criminal charge»), og for det andre betydningen av å vurdere forslaget om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt i relasjon til forbudet mot gjentatt straffefølgning etter EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 (P7–4).

Om den første problemstillingen uttaler SMR blant annet:

«Det tredje kriteriet introdusert i Engel-saken gjelder sanksjonens innhold og alvor. Høringsnotatets forslag om betinget tvangsmulkt har som formål å være et pressmiddel for å sikre at pålegg om bokføring etterleves, ikke å være straff for allerede foretatte ulovligheter. Tvangsmulkten er således ikke av utpreget pønalt karakter. Imidlertid legger EMK stor vekt på hvor streng den pålagte sanksjonen er. Av høringsnotatet punkt 4.6 fremgår at det ikke er fastsatt noen øvre grense hva angår størrelsen på tvangsmulkten. Situasjoner kan derfor oppstå der tvangsmulkten vil omhandle betydelige beløp. En kan derfor ikke utelukke at praksis etter loven, dersom endringene trer i kraft, vil måtte justeres i lys av det som følger av menneskerettsloven, jf. EMK artikkel 6 nr. 1 slik denne er tolket. Det kunne derfor være en fordel om departementet i sin utforming av lovteksten tok inn en formulering som synliggjorde den grense som EMK artikkel 6 nr. 1 kan innebære.»

SMR peker også på at dersom betinget tvangsmulkt er å regne for straff etter P7–4, kan EMKs forbud mot dobbeltstraff være til hinder for at det senere reises straffesak om det forhold som har resultert i tvangsmulkten. Om dobbeltstraffproblematikken uttaler SMR bl.a. følgende:

«Vilkårene fastsatt i Engel-saken for vilkåret «straffesiktelse» (criminal charge) i EMK artikkel 6 nr. 1 er relevante også i forhold til vilkåret «straffesak» i EMK P7 artikkel 4. Avgjørende for om det er tale om samme straffbare forhold er videre de identitetskriterier EMD har lagt til grunn. I Franz Fischer vs. Østerrike fastslår EMD at det må dreie seg om «the same essential elements». Reaksjonsformene må altså relatere seg til det samme faktiske og rettslige grunnlaget dersom forbudet mot gjentatt straffefølgning skal komme til anvendelse og dermed hindre en reaksjon fra forvaltningsapparatet. Det følger av høringsnotatet punkt 4.10 at overtrådte bestemmelser i bokføringsloven kan resultere i både tvangsmulkt og anmeldelse; en og samme overtredelse kan altså føre til to potensielle straffereaksjoner i EMKs forstand. Det faktiske og rettslige grunnlaget for straffereaksjonene kan imidlertid sies å være forskjellig, ettersom det for tvangsmulkten sitt vedkom-

mende vil være unnlåtelsen av å etterkomme pålegget som er grunnlaget for tvangsmulkten, og ikke den opprinnelige lovovertrædelsen. EMD har i tillegg lagt vekt på om det er forskjeller eller likheter mellom straffebestemmelsenes formål og hvilke interesser hjemlene tar sikte på å beskytte. Tvangsmulkten kan her sies å ha et annet formål enn en eventuell anmeldelse.»

Departementet har vurdert forslaget om betinget tvangsmulkt opp mot EMK. Innledningsvis vil vi bemerke at betinget tvangsmulkt ikke er definert som en sanksjon etter norsk rett. Vi viser i denne sammenheng til NOU 2003:15 Fra bot til bedring punkt 9.4, hvor det fremgår at sanksjonsbegrepet i Norge ikke forekommer i noen legaldefinisjon, men hvor utvalget har valgt å definere sanksjonsbegrepet slik:

«En sanksjon er en negativ reaksjon som kan ilegges av offentlig myndighet med hjemmel i lov, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som har et hovedsakelig eller vesentlig pønalt formål.»

Det karakteristiske ved en sanksjon er at den er tilbakeskuende. Betinget tvangsmulkt i den form som foreslås her, er derimot fremadrettet. Formålet med tvangsmulkten er å sørge for at en lovlig tilstand (gjen)opprettes. I forannevnte NOU fremholdes at mens en sanksjon normalt utløses av en begivenhet (den straffbare handling), vil et tiltak som ikke er en sanksjon, ofte bli utløst av en tilstand (for eksempel sviktende faglige kvalifikasjoner, sviktende økonomi, sviktende helse eller sviktende vandel).

Selv om en reaksjon ikke er å anse som en sanksjon (straff) etter nasjonal rett, kan den bli ansett som straff etter EMK. Dette følger av saken *Engel vs. Nederland*, hvor Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) fastslo at i vurderingen av om det foreligger en straffesiktelse (criminal charge) vil den nasjonale klassifisering, lovbruddets karakter og sanksjonens strenghet være vesentlige kriterier i en totalvurdering.

Som nevnt er tvangsmulkt ikke å anse som straff etter norsk rett (nasjonal klassifisering). For så vidt gjelder lovbruddets karakter, er dette et sammensatt kriterium hvor EMD har lagt vekt på om det er nødvendig å konstatere subjektiv skyld for å pådømme lovbruddet, og hvorvidt regelverket retter seg mot allmennheten eller en avgrenset krets av personer. Så langt departementet kan se vil ingen av disse kriteriene være oppfylt for så vidt gjelder forslaget om betinget tvangsmulkt. Ileggelse av tvangsmulkt krever ikke skyld hos den bok-

føringspliktige, og reaksjonen er heller ikke rettet mot en avgrenset krets av personer.

Når det gjelder det tredje kriteriet – sanksjonens strenghet – uttaler SMR at man ikke kan utelukke at EMD vil komme til at den foreslåtte ordningen med betinget tvangsmulkt er å anse som straff etter EMK artikkel 6. Departementet ser at det kan oppstå tilfeller hvor tvangsmulkten vil kunne komme opp i et høyt beløp. Sett hen til EMDs praksis mener vi likevel det har formodningen mot seg at forslaget om betinget tvangsmulkt skal bli vurdert som en «criminal charge» i henhold til EMK artikkel 6, kun fordi tvangsmulkten kan komme opp i et høyt beløp. Departementet foreslår dessuten, som det fremgår foran under punkt 30.5.5, at det innføres en øvre beløpsgrense for tvangsmulkt på 1 million kroner.

I en totalvurdering er det bl.a. av stor betydning at formålet med tvangsmulkten er et annet enn å påføre den bokføringspliktige et onde som en reaksjon mot en overtredelse. Den betingede tvangsmulkten er fremadrettet, og det må da være uten betydning at mulkten kan bli opplevd som et onde av den vedtaket retter seg mot. Dessuten må det i denne sammenheng ha betydning at tvangsmulkten ilegges løpende. Den bokføringspliktige kan således stoppe tvangsmulkten ved å innrette seg slik som han eller hun har plikt til etter bokføringsregelverket.

Senter for menneskerettigheter tar også opp forholdet til EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7–4), som oppstiller et forbud mot gjentatt straffefølgning og forplikter medlemsstatene til å gi avgjørelser i straffesaker negativ materiell rettskraft. Bestemmelsens formål er å forhindre en ny straffefølgning for et forhold som gjerningsmannen hadde en berettiget forventning om å være ferdig med.

Vilkårene fastsatt i Engel-saken for å avgjøre om en sanksjon eller reaksjon er en «criminal charge» etter EMK artikkel 6 nr. 1, er også relevante ved vurderingen av om ilegging av en sanksjon eller reaksjon er «straffesak» etter P 7–4. Som det fremgår foran mener departementet at reaksjonen betinget tvangsmulkt som foreslås her, ikke er en «criminal charge» i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1. Som en følge av dette mener departementet at forbudet i P 7–4 ikke er til hinder for at en bokføringspliktig både ilegges en betinget tvangsmulkt ved manglende utbedring av bokføringsfeil og deretter anmeldes for den samme overtredelsen av bokføringsregelverket. Også SMR gir i sin høringsuttalelse uttrykk for at departementets vurderinger av adgangen til å ilegge tvangsmulkt og anmelde for det samme faktiske forholdet, ser ut til å fange

opp de resonneringer som foretas under EMK-retten på området.

30.6 Tekniske endringer i ligningsloven § 10–6 og ny skattebetalingslov § 5–16

For å få en ensartet terminologi i regelverket og dermed unngå misforståelser, er det i høringsnotatet foreslått endringer i dagens begrepsbruk i ligningsloven § 10–6 og ny skattebetalingslov § 5–16. Forslaget innebærer at uttrykket «pålegg om tvangsmulkt» endres til «vedtak om tvangsmulkt». Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette.

Departementet foreslår på denne bakgrunn tekniske endringer i ligningsloven § 10–6 nr. 1, nr. 2 (ny nr. 3) og nr. 3 (ny nr. 4), slik at hele bestemmelsen bygger på samme terminologi. Tilsvarende foreslås endringer i ny skattebetalingslov § 5–16 første ledd, annet ledd (nytt tredje ledd) og tredje ledd (nytt fjerde ledd).

30.7 Andre endringer i merverdiavgiftsloven

Etter merverdiavgiftsloven § 54 annet ledd kan utgående avgift forhøyes for inntil de tre siste terminer når registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger mv. på forlangende ikke er lagt fram, utlevert eller sendt inn. Bestemmelsen er lite brukt i praksis. I høringsnotatet ble det reist spørsmål om bestemmelsen bør oppheves, og om det i stedet bør kunne ilegges betinget tvangsmulkt i slike situasjoner. Videre foreslo departementet at også merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd oppheves. Bestemmelsen gjelder avgiftsforhøyelse ved unnlatelse av å etterkomme pålegg om å innrette registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopplysninger i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, og har klare likhetstrekk med de foreslåtte bestemmelsene om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt.

Skattedirektoratet er enig i at merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd bør oppheves. For så vidt gjelder § 54 annet ledd, er direktoratet av den oppfatning at en hjemmel til å anvende tvangsmulkt i disse tilfellene vil fremstå som et mer fleksibelt og effektivt middel for å oppnå utlevering av ønsket regnskapsmateriale, enn dagens adgang til å ilegge avgiftsforhøyelse. En slik hjemmel vil også gi bedre sammenheng i sanksjonsadgangen overfor brudd på dokumentasjonsregler og opplysningsplikt. Di-

rektoratet mener det mest hensiktsmessige vil være å innarbeide en bestemmelse om adgang til å ilegge betinget tvangsmulkt i disse situasjonene, i forslaget til nytt annet ledd i merverdiavgiftsloven § 52. Etter direktoratets syn vil dette sikre en standardisert sanksjonsbruk overfor avgiftspliktige som ikke etterkommer avgiftsmyndighetenes pålegg knyttet til oppfyllelse av reglene for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Den norske Revisorforening (DnR) er av den oppfatning at dersom den foreslåtte ordningen med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt innføres, vil det ikke lenger være behov for reglene i merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd. Videre støtter DnR forslaget om å oppheve § 54 annet ledd, og uttaler:

«Vi ser for det første ikke hensikten med å opprettholde en bestemmelse som ikke blir praktisert. For det andre mener vi det er uheldig at en slik «straff» kan pålegges etter merverdiavgiftsloven, når det ikke finnes tilsvarende reaksjonsmuligheter etter ligningsloven.»

Ligningsutvalget støtter forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd. Dessuten gir Ligningsutvalget og *NTL-Skatt* begge uttrykk for at den foreslåtte bestemmelsen om betinget tvangsmulkt også bør omfatte tvangsmulkt i de tilfeller som i dag omfattes av § 54 annet ledd. *Økonomiforbundet* er av en annen oppfatning og uttaler:

«Vi kan ikke se at det er så sammenlignbart at en bokføringspliktig ikke innretter seg etter bokføringsbestemmelsene og at kontrollerende myndigheter ikke får utlevert grunnlagsmateriale til kontroll, at det uten videre kan benyttes samme regler for ileggelse av tvangsmulkt. Det bør derfor foretas en utvidelse av § 52 som spesifikt legger rammer for ileggelse av tvangsmulkt ved unnlattelse av å legge fram opplysninger eller regnskapsmateriale. Mekanismene og størrelsen av tvangsmulkten må følge samme mal, tilsvarende som for ikke å innrette seg etter et bokføringspålegg.»

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 54 tredje ledd oppheves. Bestemmelsen har klare likhetstrekk med de foreslåtte bestemmelsene om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt, og departementet anser det unødvendig med to tilnærmet like reaksjoner for å unnlate å følge bokførings- og regnskapspålegg gitt av avgiftsmyndighetene.

For så vidt gjelder merverdiavgiftslovens § 54 annet ledd, er departementet kommet til at også denne bestemmelsen bør oppheves. Bestemmelsen brukes sjelden eller aldri i praksis, og departementet finner det derfor lite hensiktsmessig å beholde

bestemmelsen. En lignende bestemmelse finnes heller ikke innenfor det øvrige regelverket på skatte- og avgiftsområdet. Etter en nærmere vurdering finner departementet ikke å ville foreslå at reglene om bokføringspålegg og tvangsmulkt som foreslås her, også skal gjelde i de situasjoner som i dag omfattes av § 54 annet ledd. Før et slikt forslag eventuelt fremmes, bør behovet vurderes nærmere, og da i sammenheng med resten av regelverket på skatte- og avgiftsområdet.

30.8 Endringer i annet regelverk

I lov 29. juni 2006 om samvirkeforetak er det gjort endringer i gjeldende tvangsmulktbestemmelser i merverdiavgiftsloven § 52 annet ledd, ligningsloven § 10–6 nr. 2 og ny skattebetalingslov § 5–16 annet ledd, slik at samvirkeforetak sidestilles med selskap, forening, innretning og organisasjon i disse bestemmelsene. Lov om samvirkeforetak er tenkt å tre i kraft sommeren 2008. Departementet foreslår her å innarbeide samvirkeforetak i bestemmelsene om bokføringspålegg og tvangsmulkt i tilknytning til overtredelser av bokføringsregelverket. Departementet foreslår også at de vedtatte endringer i merverdiavgiftsloven, ligningsloven og ny skattebetalingslov som er tatt inn i lov om samvirkeforetak, innarbeides i forslaget her, samtidig som de aktuelle bestemmelser i lov om samvirkeforetak oppheves.

30.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

Et system med bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt vil kunne medføre økte kostnader for næringslivet. Dette vil imidlertid i all hovedsak gjelde for de næringsdrivende som ikke følger det regelverket som gjelder for utøvelse av næringsvirksomhet. I denne sammenheng vil dette være de næringsdrivende som ikke følger bokføringsreglene. Det er kun denne gruppen som eventuelt vil få pålegg om å utbedre feil og mangler, og som må bruke ressurser på å utbedre disse. Dette er også noe av hensikten med forslaget. Den betingede tvangsmulkten skal bidra til at konkurransevilkårene blir like for alle næringsdrivende. Næringsdrivende som har tilnærmet feilfri bokføring, vil derfor merke svært lite til et system med betinget tvangsmulkt.

Videre vil skatte- og avgiftsmyndighetene kunne få kostnader til å administrere et system med betinget tvangsmulkt. Systemet vil imidlertid samti-

dig også kunne medføre inntekter i form av riktige regnskaper som grunnlag for skatte- og avgiftskontrollen. Dette vil totalt sett være et spørsmål om kostnadene ved å hindre lovovertrедelser vil være høyere enn kostnadene ved å dekke skadene som disse gir opphav til.

Departementet er av den oppfatning at et system med betinget tvangsmulkt totalt sett vil være positivt. Bedre kvalitet på bokføringen vil kunne medføre at skatte- og avgiftsmyndighetene bruker kortere tid på hver kontroll. Nye løpende kostnader vil i hovedsak knytte seg til fastsetting og innkreving av tvangsmulktene. Departementet antar at et slikt system i stor grad vil kunne tilpasses dagens systemer, og at kostnadene derfor vil bli minimale.

Ingen av høringsinstansene bortsett fra NTL-Skatt, har hatt merknader til økonomiske eller administrative sider ved høringsforslaget. *NTL-Skatt* gir uttrykk for at bedre kvalitet på bokføringen vil kunne medføre at skatte- og avgiftsmyndighetene bruker kortere tid på enkelte kontroller. De mener også at god kvalitet på bokføringen gir større muligheter til å kontrollere regnskapstallene.

Skatte- og avgiftsmyndighetene gir regnskapspålegg allerede i dag, men har ingen mulighet for å ilegge en økonomisk reaksjon dersom den næringsdrivende ikke innretter seg i tråd med pålegget. Påleggene følges løpende opp fra skatte- og av-

giftsmyndighetenes side med tilbakemeldingsskjemaer, oppfølgingskontroller, nye besøk hos den regnskapspliktige, eventuelt attestasjon fra revisor eller regnskapsfører om at manglene er utbedret. Fordi skatte- og avgiftsmyndighetene i dag mangler mulighet til å reagere når pålegget ikke følges opp, kan det ta lang tid før disse etterkommes. Departementet antar at innføring av betinget tvangsmulkt vil medføre at påleggene etterkommes langt raskere enn i dag, og at færre ressurser enn i dag vil gå med til å følge opp at påleggene etterkommes.

I et system med betinget tvangsmulkt vil det være naturlig å følge opp næringsdrivende som har fått bokføringspålegg etter en viss tid. Dette gjelder både de som har bekreftet å ha utbedret feilene innen fristen, og de som er blitt ilagt tvangsmulkt, og så siden har utbedret feilene. Denne typen stikkprøver tas også i dag, og departementet antar at et system som forutsetter stikkprøver, ikke vil kreve betydelig mer ressurser enn dagens mer uformelle system.

For øvrig vil det påløpe enkelte kostnader knyttet til utarbeidelsen av selve ordningen med betinget tvangsmulkt. Departementet har imidlertid ingen indikasjoner på at dette vil være et kostnads-krevende system.

31 Endringer i merverdiavgiftsloven

31.1 Innføring av merverdiavgiftsunntak for omsetning av tjenester innenfor staten

31.1.1 Innledning

I medhold av merverdiavgiftsloven § 70 er det på nærmere vilkår gitt et unntak for merverdiavgiftsplikt for en rekke statlige virksomheter. Unntaket er tidsbegrenset og opphører 1. januar 2008. Som en videreføring av dette vedtaket foreslår departementet at det innføres et unntak i merverdiavgiftsloven for omsetning av tjenester fra statlige enheter til andre deler av staten. Formålet med unntaket er å unngå at merverdiavgiftsregelverket er til hinder for utviklingen av effektive fellesløsninger i staten.

Framover vil Finansdepartementet vurdere også eventuelle andre endringer av merverdiavgiftsregelverket for statlige virksomheter, da gjeldende regelverk inneholder visse særbestemmelser for institusjoner som eies eller drives blant annet av staten. I arbeidet vil det tas sikte på at regelverket bør være mest mulig nøytralt i forhold til om virksomhetene er eiet av staten eller private.

31.1.2 Bakgrunn

Statlige virksomheter er i utgangspunktet pliktige til å betale merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester på samme måte som private næringsdrivende. Store deler av statlig virksomhet er likevel utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette skyldes blant annet at statlige virksomheter normalt er finansiert gjennom bevilgninger og at de driver virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

Gjennom de siste tiårene har en rekke statlige enheter gjennomgått endringer av organisering, drift og finansiering. Formålet med omorganiseringene er blant annet forbedret ressursutnyttelse og økt kostnadseffektivitet. For å effektivisere drift og finansiering foregår det en økt grad av spesialisering og samarbeid mellom statlige enheter. Statlig tjenesteproduksjon utsettes i økende grad for konkurranse fra andre tjenestetilbydere, og det skjer

også endringer i finansieringsformene. Brukerbetaling og stykkprisfinansiering er for eksempel innført i større grad ved siden av bevilgningsfinansiering. Omorganiseringene innebærer også ofte en fristilling av tjenesteproduksjonen. Slike endringer av statlige enheters organisering og finansieringsmåte kan ha som følge at tjenesteproduksjonen anses merverdiavgiftspliktig.

Spørsmålet om merverdiavgiftsplikt for statlige enheter er også blitt aktualisert som følge av at det avgiftspliktige området er blitt utvidet i de senere år. Fra 1. juli 2001 ble det innført generell avgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Selv om statlige enheter i stor grad yter tjenester som er unntatt merverdiavgiftsplikt, eksempelvis offentlig myndighetsutøvelse, ytes også tjenester som omfattes av merverdiavgiftsregelverket.

Når avgiftspliktige tjenester omsettes til andre statlige enheter som driver virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, vil disse ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Som følge av dette kan merverdiavgiften gi et økonomisk motiv til produksjon av tjenesten i egen regi – det vil si med egne ansatte – framfor å kjøpe tjenestene med merverdiavgift fra andre. Merverdiavgiftsregelverket vil dermed kunne bidra til mindre bruk av fellesskapsløsninger i staten. Tilsvarende problemstillinger gjaldt tidligere i stor grad i kommunesektoren. I 2004 ble det innført en ordning med kompensasjon for merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner. Ordningen ble innført for i større grad å nøytralisere effekten av merverdiavgiftsregelverket i valget mellom å produsere tjenester med egne ansatte eller å kjøpe tjenesten fra andre. Den skal også sikre at det i større grad åpnes for rasjonelt samarbeid mellom kommuner. Ordningen er selvfinansierende ved at overføringene til kommunene ble redusert tilsvarende omfanget av kompensasjonsordningen.

I St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak foreslo Regjeringen Bondevik II å innføre av en nettoordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorganer. En slik nettoordning ville hatt mange av de samme effektene som kompensasjonsordningen til kommunesektoren har, ved at virksomhetenes budsjetter ikke lenger ville blitt be-

lastet betalt merverdiavgift ettersom dette skulle føres på eget budsjettkapittel. Ordningen var ment å skulle motvirke konkurransevriddningene som merverdiavgiftssystemet gir opphav til i valget mellom egenproduksjon og kjøp av avgiftsbelagte tjenester fra andre. Regjeringen Stoltenberg II foreslo at nettoordningen ikke skulle innføres i 2006, jf. St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005–2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006. Begrunnelsen var blant annet at grunnlaget for trekket i drifts- og investeringsbevilgningene var basert på regnskaps-tall tilbake til 2004, og det ble ansett å knytte seg stor usikkerhet til om ordningen ville bli budsjett-nøytral over tid.

Det har ikke vært nærmere avklart hvordan merverdiavgiftsregelverket skal praktiseres for statlig sektor. Av den grunn har en del statlige virksomheter med omsetning som faller innenfor merverdiavgiftsloven ikke vært registrert i avgiftsmanntallet. I budsjettvedtakene er det ikke tatt særskilt hensyn til den merkostnaden som merverdiavgiften representerer for brukerne av disse tjenestene.

Finansdepartementet vedtok 23. mars 2006 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 at statlige virksomheter på nærmere vilkår kunne gis adgang til å utsette merverdiavgiftsplikten fram til 1. januar 2007. Begrunnelsen var at det hadde hersket en viss usikkerhet knyttet til forståelsen av merverdiavgiftsregelverket på dette området. De aktuelle statlige virksomhetene ble gitt anledning til ytterligere å utsette merverdiavgiftsplikten fram til 1. januar 2008 ved Finansdepartementets vedtak av 31. august 2006.

31.1.3 Gjeldende rett

Statlige virksomheter er merverdiavgiftspliktige på samme vilkår som private næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven, se merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Bestemmelsen setter imidlertid ikke krav til næringsvirksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt.

Store deler av statlig virksomhet er likevel utenfor merverdiavgiftssystemet. Det beror blant annet på at virksomheten normalt er finansiert gjennom bevilgninger. Etter merverdiavgiftsloven § 1 jf. § 3 utløses merverdiavgiftsplikten av at det skjer en omsetning av varer eller tjenester. For statlige virksomheter som mottar offentlig støtte som dekker drift, vil i mange tilfeller dette kravet ikke være oppfylt.

Videre vil offentlige virksomheter i stor utstrekning utøve offentlig myndighet. Myndighetsutøvel-

se innebærer som regel ingen omsetning, og vil derfor ikke være merverdiavgiftspliktig. Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7. Offentlige virksomheter som yter tjenester som innebærer myndighetsutøvelse mot oppkreving av et vederlag, vil dermed også være unntatt plikten til å beregne merverdiavgift.

Videre vil statlige virksomheter ofte drive virksomhet som er særskilt unntatt merverdiavgiftsplikt. Dette gjelder for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester.

Offentlige virksomheter som framstiller varer eller utfører tjenester som skal dekke kun egne behov omfattes heller ikke av merverdiavgiftssystemet. Det er forutsatt i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd at når slike virksomheter framstiller varer og tjenester hovedsakelig til eget behov og også har omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester til andre, er det kun omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes. Dette gjelder også når flere offentlige virksomheter i fellesskap driver virksomhet som har til formål å tilgodese deltakernes egne behov.

Bestemmelsen må ses på bakgrunn av at staten ikke anses som ett avgiftssubjekt etter § 11. Det kan imidlertid være noe uklart hva som utgjør ett avgiftssubjekt. Det kan også være vanskelig å avgjøre om virksomheten driver omsetningsvirksomhet, eller om den hovedsakelig tilgodeser egne behov. Det skal etter forvaltningspraksis mye til for at felles drift-vilkåret i § 11 annet ledd anses oppfylt. Valg av styring og kontroll innenfor staten tilsier som oftest at dette vilkåret ikke vil være oppfylt.

31.1.4 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

EU

Etter EUs merverdiavgiftsregelverk, Rådets direktivet 2006/112/EF, er ikke stater, regionale og lokale myndigheter og andre offentligrettslige organer avgiftspliktige for virksomhet eller transaksjoner som utføres i egenskap av offentlig myndighet, selv om det i denne forbindelse tas gebyr, avgifter, bidrag eller vederlag, se artikkel 13 nr. 1 første ledd. Offentlig myndighet utøves på grunnlag av organets særlige rettslige status, dvs. etter bestemmelser som etter nasjonal rett bare gjelder for slike organer.

Unntaket omfatter ikke offentlig virksomhet som utøves på samme rettslige vilkår som private næringsdrivende.

Visse former for virksomhet skal, med mindre

virksomheten er ubetydelig, alltid anses som avgiftspliktig. Det gjelder blant annet telekommunikasjonstjenester, levering av vann, gass, elektrisitet og varme, varetransport, tjenester i havner og luft-havner, drift av handelsmesser og utstillinger av kommersiell art, reisebyråvirksomhet, samt persontransport, jf. artikkel 13 nr. 1 tredje ledd.

En rekke aktiviteter som utføres av det offentlige er imidlertid unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Det gjelder for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester, se bl.a. artikkel 132 og 135.

Om staten skal anses som ett eller flere avgifts-subjekter reguleres ikke av avgiftsdirektivet. Det er ulikt regelverk på dette området i de forskjellige medlemslandene.

Sverige

I Sverige framgår merverdiavgiftsregelverket av mervärdeskattelagen (1994:200) ML.

Utadrettet omsetning fra statlige institusjoner er i prinsippet avgiftspliktig så lenge det ikke dreier seg om offentlig myndighetsutøvelse, jf. 4 kap. 6–7 §§ ML. Unntaket for offentlig myndighetsutøvelse gjelder både for staten, såkalte statlige affärsverk og kommuner.

At et statlig organ har monopol på å drive en viss form for virksomhet innebærer ikke i seg selv at det foreligger offentlig myndighetsutøvelse.

Virksomhet som har til formål å tilgodese egne behov medfører ikke avgiftsplikt. Staten anses å utgjøre ett avgiftssubjekt, og omsetning mellom ulike statlige institusjoner blir ikke gjenstand for avgiftsplikt. Dette gjelder selv om de aktuelle statlige organene sorterer under ulike departementer. Statlige selskaper og statlige affärsverk anses ikke som en del av staten i denne sammenheng, jf. 1 kap. 16 § ML.

For å oppnå konkurransenøytralitet mellom egen regi og kjøp utenfor staten, er det innført en kompensasjonsordning, jf. 8 kap. 8 § ML. Ordningen gjør at statlige myndigheter får kompensert både inngående merverdiavgift som påløper i virksomhet utenfor loven og inngående merverdiavgift som påløper i eventuell merverdiavgiftspliktig virksomhet.

Danmark

Etter den danske momsloven, (lov nr. 966 af 14/10/2005) er omsetning fra statlige, regionale og kommunale institusjoner avgiftspliktige i den grad de leveres i konkurranse med andre virksomheter, jf. momsloven § 3 annet ledd nr. 3. Når slike institu-

sjoner handler i egenskap av offentlig myndighet, er ikke varer og tjenester ansett levert i konkurranse med andre.

Videre er ytelse av varer og tjenester ikke avgiftspliktige hvis de anses som interne leveranser. Som interne leveranser anses leveranser mellom institusjoner som er underlagt samme departement, og leveranser mellom regionale og kommunale institusjoner under samme region eller kommune, jf. momsloven § 9 første punktum. Bestemmelsen antas å gi uttrykk for det alminnelige prinsipp om at transaksjoner innenfor samme enhet ikke medfører avgiftsplikt. Avgiftsplikt utløses heller ikke når en institusjon som drives i fellesskap av flere regioner eller kommuner leverer varer eller tjenester til de regioner eller kommuner som er deltakere i institusjonen, jf. momsloven § 9 annet punktum.

Regionenes og kommunenes utgifter til merverdiavgift (inngående merverdiavgift) refunderes. Staten er ikke omfattet av denne ordningen. En statsinstitusjons drifts- og anleggsutgifter budsjetteres som hovedregel uten å medta ikke-fradragsberettiget merverdiavgift. Utgifter til ikke-fradragsberettiget merverdiavgift blir refundert av landets finansdepartement. Begge ordninger har som formål å motvirke konkurransevridningene i valget mellom egenproduksjon og kjøp av avgiftsbelagte tjenester fra andre.

31.1.5 Departementets vurderinger og forslag

31.1.5.1 Innledning

Nedenfor gis det en nærmere redegjørelse for forslaget om å innføre et unntak i merverdiavgiftsloven for omsetning av tjenester fra statlige enheter til andre enheter i staten. Unntaket omfatter også varer som omsettes som ledd i omsetningen av tjenestene.

Bakgrunnen for forslaget er – slik det framgår ovenfor – at store deler av statlig virksomhet er utenfor merverdiavgiftsområdet. Virksomheter som ikke er avgiftspliktige har ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette gir økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige varer og tjenester med egne ansatte. På denne måten oppstår det konkurransevridning i disfavør av private virksomheter som er avgiftspliktige. Merverdiavgiftsplikt på leveranse av tjenester fra en statlig enhet til en annen kan på den annen side medføre vridninger i retning av å utføre oppgaver i egen regi framfor å ha mer rasjonelle fellesløsninger.

For å sikre at hensynet til kostnadseffektivitet

og god ressursutnyttelse innenfor staten ikke hindres, foreslår departementet å innføre et unntak for omsetning av tjenester mellom forskjellige enheter innenfor staten. Bestemmelsen foreslås inkorporert i et nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 11. Kjernen i forslaget er at statlige enheter ikke skal anses avgiftspliktige når de omsetter tjenester kun til andre statlige enheter. Motstykket til dette er at enhetene heller ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Unntaket vil i noen grad være i strid med hensynet til å unngå konkurransevridning i forhold til private aktører. På den annen side vil vridningen i retning av at statlige organer utfører oppgaver i egen regi i reduseres.

31.1.5.2 Forholdet til statsstøttereguleringen

Innenfor de begrensninger som følger av folkerettslige forpliktelser, ligger det innenfor Norges myndighet å velge hvordan statens drift og finansiering skal gjennomføres. Unntaket som foreslås må derfor utformes slik at det ikke kommer i konflikt med statsstøttereguleringen i EØS-avtalen.

Nedenfor gis en kortfattet redegjørelse for statsstøttereguleringen. De nærmere avgrensningene i unntaket behandles deretter.

EØS-avtalen artikkel 61(1) lyder:

«Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som virer eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.»

Artikkelen oppstiller forbud mot offentlig støtte til foretak som driver økonomisk virksomhet. Av bestemmelsens ordlyd framgår det at fem vilkår må være oppfylt for at et tiltak skal være omfattet av forbudet:

- Tildeling av økonomisk fordel.
- Selektiv støtte til et foretak eller en sektor.
- Støtten må være gitt av statsmidler.
- Støtten må kunne vri konkurransen.
- Støtten må kunne påvirke samhandelen.

For det unntaket som foreslås antar departementet at det sentrale spørsmålet vil være om subjektet må anses å være et foretak i EØS-avtalens forstand, jf. andre strekpunkt 2 ovenfor. EF-domstolen har fastslått at det avgjørende for om det anses å foreligge et foretak er om enheten driver «økonomisk virksomhet». Med økonomisk virksomhet menes en

aktivitet som består i å tilby varer og tjenester i et marked. I følge domstolen er organisasjonsform og finansieringsmåte ikke avgjørende for denne vurderingen. I relasjon til statsstøttereguleringen er det derfor i prinsippet uten betydning om leverandøren av tjenesten er en del av staten som juridisk person eller er skilt ut som et eget rettssubjekt.

Normalt vil selvstendige rettssubjekter (for eksempel aksjeselskaper) være «foretak» som driver økonomisk virksomhet ved å tilby varer eller tjenester i et marked. På den annen side vil offentlige aktører som ikke er utskilt som egne rettssubjekter normalt ikke være foretak. I prinsippet kan imidlertid deler av staten være et foretak i EØS-avtalens forstand, selv om den ikke er utskilt som eget rettssubjekt, dersom enheten reelt sett driver økonomisk virksomhet. Vilåret har dermed et funksjonelt innhold, ikke et formelt.

Eksakt hvor grensen går mot det å tilby varer eller tjenester i et marked framstår med dagens rettstilstand som noe uklart.

Spørsmålet kan oppstå dersom staten gjennomfører en anbudskonkurranse i stedet for å utføre en oppgave med egne ansatte. Muligens må det skilles mellom interne bud (kontrollbud) fra en del av forvaltningen, som inngår i vurderingen av om oppgaven skal legges på anbud eller ikke, og formelle anbud der flere leverandører konkurrerer om et oppdrag.

Hvis et forvaltningsorgan konkurranseutsetter innkjøp av en tjeneste, og et annet forvaltningsorgan gir et formelt tilbud, kan dette tale for at vedkommende organ i realiteten tilbyr tjenester i konkurranse med andre leverandører. Dette taler igjen for at organet må anses som en økonomisk aktør som konkurrerer med andre foretak i markedet.

I denne sammenheng viser departementet til at Kommisjonen har åpnet formell undersøkelse om støtte til det finske vegvesenet, som er organisert som en forvaltningsbedrift. Saken kan synes å indikere at konkurranseutsetting av offentlige oppgaver på ett eller annet tidspunkt vil kunne føre til at forvaltningsvirksomheter som tidligere ble ansett å levere varene/tjenestene i egen regi nå kan bli å anse som foretak. På den annen side lukket ESA nylig klagesak mot Statens vegvesen i Møre og Romsdal. Klagen gjaldt bygging av Rosethorntunnelen mv. der tre selskaper ga anbud, men hvor Statens vegvesen senere besluttet å utføre oppgaven i egen regi. Dette var før Mesta AS ble opprettet. ESA la vekt på at produksjonsavdelingen i vegvesenet i all hovedsak utførte oppgaver for vegvesenet selv, og at vegvesenets behov var dimensjonerende for omfanget av produksjonsressursene. Idet produksjonsavdelingen utførte oppgaver for staten i egen regi var

dette ikke noe foretak som falt inn under statsstøtteregelverket.

Rettskildebildet på området er omfattende og gir ikke noe klart svar på hvor grensen eksakt må trekkes. I tillegg vil rettspraksis i EU kunne utvikle seg.

31.1.5.3 Nærmere om unntaket

Nedenfor redegjøres det for hvordan statsstøtteregelverket vil måtte få virkning for utformingen av unntaket.

i) Unntakets subjektavgrensning

Etter statsstøtteregelverket er som nevnt foretaksdefinisjonen et funksjonelt og ikke et formelt kriterium.

På denne bakgrunn må det antas at det i utgangspunktet ikke er nødvendig å oppstille formelle vilkår for hvilke subjekter som skal omfattes av unntaket. Departementet antar likevel at det er hensiktsmessig med en subjektavgrensning. Det har etter departementets syn formodningen mot seg at en leverandør er et foretak i statsstøttereglenes forstand dersom det er en del av staten som juridisk person og det ikke tilbyr sine tjenester på markedet til andre aktører enn staten.

Departementet viser til at det kan være mange grunner til at staten velger å skille ut deler av staten som egne rettssubjekter. Det kan blant annet være bedriftsøkonomiske kriterier eller at konkurranse er en viktig del av rammebetingelsene for tjenesteytingen. Et eventuelt valg av aksjeselskapsformen vil eksempelvis normalt være foretatt ut i fra at virksomheten blant annet skal effektiviseres gjennom konkurranseutsetting. Slike vurderinger ligger bak utskillelsen av Entra Eiendom AS. Forvaltningsbedriften Statsbyggs virksomhet er utelukkende å utføre fellestjenester for statsforvaltningen, mens det statlige tilbudet med grenseflate mot konkurransemarkedene er forutsatt å foregå i regi av Entra Eiendom AS.

Fristilling har vært aktuelt særlig for produktionsvirksomheter som tidligere var organisert som forvaltningsbedrifter. Det gjelder eksempelvis enheter som skal ivareta infrastruktur- og tjenestefunksjoner av større, nasjonal betydning, men hvor disse tjenestefunksjonene har en mer kommersiell form enn det som ellers er typisk for forvaltningsorganers virksomhet.

Departementet antar at når aktiviteten som utøves, både på leverandør- og kjøpersiden, er organisert innenfor staten som juridisk person vil det øke sannsynligheten for at aktiviteten ikke utgjør øko-

nomisk aktivitet, men heller har karakter av egen regi-virksomhet. Motsatt antar departementet at ytelser som gjøres overfor et selvstendig rettssubjekt lettere vil kunne utgjøre økonomisk aktivitet.

Departementet foreslår derfor at både leverandør og mottaker må være en del av staten som juridisk person for at unntaket skal komme til anvendelse.

I den foreslåtte subjektavgrensningen er ordet «enhet» valgt. Begrepet er valgt fordi subjektangivelsene som vanligvis brukes i merverdiavgiftsloven, eksempelvis virksomhet og næringsdrivende, ikke er dekkende for den subjektavgrensningen som foreslås i unntaket. Begrepet «enhet» er ment å favne staten i snever forstand. Det vil si at det eksempelvis omfatter forvaltningsorganer og forvaltningsbedrifter, men ikke statsforetak, statseide selskaper eller statlige stiftelser.

Det antas dessuten at vilkåret om at partene må være en del av staten som juridisk person vil være administrativt sett lettere å håndtere enn en ren funksjonell tilnærming.

Ordinære forvaltningsorgan

Organisasjonsformen ordinært forvaltningsorgan brukes der behovet for overordnet styring er sterkest. Organene vil hovedsakelig ha arbeidsoppgaver preget av offentlig myndighetsutøvelse, virkemiddeldisponering, fordelingsadministrasjon, kontroll og tilsyn, eller tjenesteyting av kollektive goder. Organer hvor næringsvirksomhet er et hovedformål, er derfor ikke organisert som ordinære forvaltningsorganer.

Eksempler på ordinære forvaltningsorganer er departementer, etater, direktorater og tilsyn, Senter for statlig økonomistyring, Departementenes servicesenter og Statens husbank.

Ordinære forvaltningsorganer vil omfattes av den foreslåtte subjektavgrensningen og dermed omfattes av unntaket dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter

På bakgrunn av forslag i NOU 1989:5 En bedre organisert stat, opererer St.meld. nr. 35 (1991–1992) med begrepet «Forvaltningsorgan med særskilte fullmakter». Utover hva som gjelder for ordinære forvaltningsorganer, kjennetegnes denne gruppen ved at de mottar sin bevilgning som en nettobudsjettpost over statsbudsjettet. Tilknytningsformen benyttes i større grad innenfor kunnskaps- og kultursektoren, samt for flere forskningsinstitusjoner, men er ingen klart definert gruppe.

Universitetene og høyskolene er forvaltningsor-

gan med særskilte fullmakter. Fra 2001 ble universitetene gjort om til nettobudsjetterte institusjoner, og fra 2003 er nær samtlige statlige høyere utdanningsinstitusjoner gått over til nettobudsjettering. Andre eksempler på forvaltningsorganer med særskilte fullmakter er Fredskorpset og Sametinget.

Forvaltningsorgan med særskilt fullmakt vil omfattes av den foreslåtte subjektavgrensningen og dermed omfattes av unntaket dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Forvaltningsbedrifter

Forvaltningsbedriftene er en del av statsforvaltningen på samme måte som ordinære forvaltningsorganer. Forvaltningsbedriftenes budsjett er en del av statsbudsjettet, men det er gjort enkelte unntak fra Stortingets bevilgningsreglement, eksempelvis slik at driftsbudsjettet nettobudsjetteres, samt unntak fra kontantprinsippet, slik at investeringer aktiveres, rentebelastes og avskrives over driften. Det kan imidlertid ikke tas opp markedslån for å finansiere investeringer eller drift.

Denne type organisasjonsform har tradisjonelt vært valgt for enheter som skal ivareta infrastruktur- og tjenestefunksjoner av større, nasjonal betydning, men hvor disse tjenestefunksjonene har en mer kommersiell form enn det som ellers er typisk for forvaltningsorganers virksomhet. Organisasjonsmodellen vil typisk være begrunnet i behovet for en løpende politisk styring og kontroll med vedkommende virksomhet, fordi virksomheten skal ivareta sentrale sektorpolitiske formål.

Denne tilknytningsformen benyttes i dag hovedsaklig for virksomheter som har en fellestjenestefunksjon innenfor staten, dvs. som ikke tjener opp midler i det private markedet. Forvaltningsbedriftene omfatter i 2007 Statsbygg, Statens kartverk, Statens Pensjonskasse og NVE Anlegg.

Forvaltningsbedrifter vil omfattes av den foreslåtte subjektavgrensningen og dermed omfattes av unntaket dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Selvstendige rettssubjekter

I løpet av de siste 20 årene har mange statlige virksomheter som produserer varer og tjenester blitt fristilt og gjort til selvstendige rettssubjekter. Fristillingen har vært aktuell særlig for produksjonsvirksomheter som tidligere var organisert som forvaltningsbedrifter. En rekke av disse er blitt skilt ut fra den øvrige statlige virksomheten og i stedet blitt organisert som selskaper eid av staten. Eksempler på virksomheter som tidligere var forvaltningsbedrifter og hvor tjenesteproduksjonen i dag er orga-

nisert i selskaper: NSB AS, Posten Norge AS, Avinor AS og Statkraft AS.

Slike virksomheter omfattes ikke av forslaget.

ii) Unntakets funksjonelle vilkår

Vilkåret om at leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet

Det foreslås et vilkår om at leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet. Det vises til at EF-domstolen har fastslått at det avgjørende for om det anses å foreligge et foretak er om enheten driver «økonomisk virksomhet». Med økonomisk virksomhet menes en aktivitet som består i å tilby varer og tjenester i et marked uavhengig av organisasjonsform og finansiering. Etter statsstøttereguleringen er dermed foretaksdefinisjonen et funksjonelt og ikke et formelt kriterium.

Grensen mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet kan være vanskelig å trekke. Det er i denne forbindelse også viktig å ta i betraktning at markedsforholdene kan endre seg over tid. Spørsmål om hvor grensen går kan eksempelvis oppstå dersom staten gjennomfører en anbudskonkurranse i stedet for å utføre oppgaven i egen regi. Muligens må det skilles mellom interne bud (kontrollbud) fra en del av forvaltningen, som inngår i vurderingen av om oppgaven skal legges på anbud eller ikke, og formelle anbud der flere leverandører konkurrerer om et oppdrag. I disse sistnevnte tilfellene kan det være grunnlag for å karakterisere den offentlige tilbyderer som et «foretak», selv om det er kun andre offentlige enheter som er mottakere av tjenestene. Det er på dette punktet ikke lett å angi hvor grensen i så fall går. En nedre grense kan være at det fordres et fungerende marked hvor det er reell konkurranse om oppdrag og hvor den offentlige leverandøren er kun én av flere aktører. Det må også være et tungtveiende moment hvorvidt den offentlige aktøren kan opptre med samme grad av kommersiell selvstendighet som andre markedsaktører. Det antas ikke å være tilstrekkelig at det potensielt finnes andre tilbydere av tjenestene.

Hvis eksempelvis et forvaltningsorgan konkurranseutsetter innkjøp av en tjeneste, og et annet forvaltningsorgan gir et formelt tilbud, kan dette tale for at vedkommende organ i realiteten tilbyr tjenester i konkurranse med andre leverandører. Dette taler igjen for at organet må anses som en økonomisk aktør som konkurrerer med andre foretak i markedet.

Hvordan tjenesten finansieres kan også være av betydning. Dersom brukeren betaler kun en svært begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten,

vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk virksomhet. På den annen side bør staten kunne stå relativt fritt til å avgjøre hvilken del av det offentlige som skal utføre hvilke tjenester, og på hvilke interne vilkår tjenestene skal utføres.

Når det settes som vilkår at leverandøren av ytelsene ikke må tilby tjenester i markedet er det ikke naturlig å tale om det som skjer som «økonomisk aktivitet», men om en hensiktsmessig arbeidsfordeling innenfor den offentlige sfæren. Det vises til at en leverandør av statlige fellestjenester for eksempel ikke vil ta egne beslutninger mht. hvilke produkter som skal tilbys på markedet, til hvilken pris mv. Dette skyldes at leverandøren av fellestjenester skal ivareta statsforvaltningens behov. Dermed vil det i slike tilfeller kun være statsforvaltningens behov som er dimensjonerende for produksjonsvirksomheten. Det vises i den sammenheng til omtalen ovenfor av klagesaken mot Statens vegvesen i Møre og Romsdal som ESA har lukket.

Ut fra formålet med statsstøttereglene – å hindre at det offentlige påvirker konkurransen på markedet på en utilbørlig måte – er det vanskelig å se at rammebetingelsene til en slik offentlig enhet vil være av betydning, så lenge enheten ikke opptrer i konkurranse med andre (private) aktører. Vilkåret er derfor ment å bidra til at unntaket kommer til anvendelse kun når staten produserer tjenester for seg selv, og at det ikke kan være tale om støtte til en virksomhet som driver en økonomisk aktivitet.

Vilkåret om at leverandøren i tillegg til å dekke statens egne behov ikke må tilby varer og/eller tjenester i et marked

Det foreslås også et vilkår om at leverandøren i tillegg til å dekke statens egne behov ikke må tilby varer og/eller tjenester i markedet.

Etter merverdiavgiftsloven § 21 kan en registrert næringsdrivende trekke fra inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Næringsdrivende som ikke driver avgiftspliktig virksomhet har ikke en slik fradragsrett. Anskaffelser som er til bruk både innenfor og utenfor lovens virkeområde gir vanligvis en forholdsmessig fradragsrett, jf. merverdiavgiftsloven § 23 med tilhørende forskrift. Det følger av merverdiavgiftsloven § 11 at blant annet § 21 og § 23 omfatter også registreringspliktige offentlige enheter selv om ikke det utøves næringsvirksomhet.

Det er noe usikkert hvor langt fradragsbestemmelsene går når samme type aktivitet drives både innenfor og utenfor lovens virkeområde. Det arbei-

des med å foreslå endringer i merverdiavgiftslovens generelle bestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift. Dette arbeidet ble varslet i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. Departementet tok sikte på å komme tilbake til saken i forbindelse med budsjettet for 2008, se omtale i avsnitt 3.2.2 i St.prp. nr. 1 (2007–2008). Slik det framgår i St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 3.2.2 er det etter departementet syn imidlertid nødvendig å bruke mer tid på arbeidet med nye fradragsbestemmelser. Vilkåret om at leverandøren ikke må tilby varer og/eller tjenester i markedet, i tillegg til å dekke statens egne behov, må ses i sammenheng med dette arbeidet. Departementet anser det hensiktsmessig å slutføre arbeidet med de generelle fradragsbestemmelsene før det eventuelt foretas endringer i fradragsbestemmelser som gjelder enkelte næringer eller grupper av avgiftspliktige.

For å sikre at en kommersiell virksomhetsdel ikke får fordeler som konkurrentene ikke har, er det derfor nødvendig å sette som vilkår at leverandøren ikke også har leveranser i markedet.

iii) Kort om hvilke tjenestetyper som omfattes av unntaket

Det er spesielt i de tilfellene hvor statlige enheter utfører administrative støttetjenester – eksempelvis vakhold, trykkeritjenester, møteromsutleie, postbæring, forvaltningstjenester, regnskapstjenester etc. – for andre statlige enheter, at merverdiavgiftsplikt kan være problematisk. Dersom en åpner for at tjenester generelt i staten ikke skal medføre merverdiavgiftsplikt kan dette i noen grad medføre at det blir enda vanskeligere for private aktører å komme inn på dette markedet. Departementet har derfor vurdert om det bør innføres et begrenset unntak hva gjelder arten av tjenester som skal omfattes. Departementet antar imidlertid at hensynet til effektive statlige fellesløsninger likevel tilsier at unntaket gjøres generelt. Det antas at dette ikke vil være problematisk i relasjon til statsstøtteregulverket, da de fleste tjenester som produseres for å dekke egne behov uansett er av en art som kan kjøpes i markedet.

Regulverket bør dessuten være robust hva gjelder endringer i de vurderinger som gjøres av hva som til enhver tid er en hensiktsmessig driftsform innenfor staten. En begrensning i unntaket etter arten av tjeneste vil dessuten komplisere regelverket ved at nye avgrensingsproblemer introduseres.

Både formålet med unntaket og administrative hensyn tilsier at unntaket gjøres generelt.

Hovedregelen vil etter forslaget være at omset-

ning av tjenester mellom enheter innenfor staten som én juridisk person ikke utløser avgiftsplikt, forutsatt at selger ikke driver økonomisk aktivitet innenfor et tjenesteområde som omfattes av merverdiavgiftsloven. Av forenklingshensyn foreslås det at varer som omsettes som naturlig ledd i omsetningen av tjenestene omfattes av unntaket. Unntaket medfører at enhetene ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det skal heller ikke oppkreves utgående merverdiavgift på vederlaget for ytelsene.

31.1.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Det er usikkerhet knyttet til praktiseringen av merverdiavgiftsregelverket for statsforvaltningen. Svært få virksomheter er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Det er usikkert hvordan disse virksomhetene vil innrette seg, men det antas at de fleste vil velge å tre ut av manntallet. Det antas at den administrative belastningen for både virksomhetene det gjelder og skatteetaten, vil være ubetydelig.

I tillegg til at det er usikkerhet knyttet til praktiseringen av merverdiavgiftsregelverket for statsforvaltningen, innebærer endringen i hovedsak en videreføring av gjeldende unntak. Endringen antas ikke å ha provenyvirkning av betydning.

Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn å innføre et unntak for statlige enheter som utfører tjenester for kun andre statlige enheter, jf. forslag til § 11 nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

31.2 Næringsmessig utleie av fritidseiendommer

31.2.1 Innledning

Regjeringen foreslår at det innføres merverdiavgift ved næringsmessig utleie av fritidseiendom og formidling av slike tjenester med lav merverdiavgiftsats på 8 prosent fra 1. januar 2008.

Etter merverdiavgiftsloven § 5a første ledd er utleie av fast eiendom som utgangspunkt ikke omfattet av merverdiavgiftsloven. Fra 1. september 2006 ble imidlertid romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester merverdiavgiftsbelagt med lav sats. I tillegg til omsetning av romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet omfatter unntaket også utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom i tilknytning til slik virksomhet. De fleste overnattingsvirksomheter hadde før

dette delt virksomhet, det vil si virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Overnattings tjenester var ikke omfattet av merverdiavgiftsloven, mens servering, minibar, betal-tv med mer utløste avgiftsplikt.

Samtidig med forslaget om innføring av avgiftsplikt ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet ble det av nøytralitetshensyn foreslått avgiftsplikt for lignende virksomheter som driver i konkurranse med hotellene, herunder utleie av campingplasser, hytter, ferieleiligheter og lignende fritidseiendommer. Før loven trådte i kraft ble imidlertid bestemmelsen endret, slik at det kun var utleie av fritidseiendommer drevet i tilknytning til hotellvirksomhet mv. som ble avgiftsbelagt, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. avsnitt 13.1.6.

Begrunnelsen for at all utleie av fritidseiendommer likevel ikke ble avgiftsbelagt fra 1. september 2006, var at avgiftspliktige næringsdrivende etter gjeldende bestemmelser kan ta bygget ut av avgiftspliktig virksomhet kun tre år etter byggets ferdigstilling, uten å tilbakeføre noe av den tidligere fradragsførte merverdiavgiften. Vanligvis vil det ta betydelig lenger tid enn tre år før staten har tjent inn verdien av det som er fradragsført i forbindelse med oppføring av en fritidseiendom. Dette vil ta ytterligere tid med en lav sats på 8 prosent. Fritidseiendommer er typisk egnet til å benyttes både til private og kommersielle formål, og en bruksendring av eiendommen vil derfor være særlig aktuelt. Den korte frigjøringsperioden på tre år vil derfor kunne gi uheldige avgiftstilpasninger.

For at hoteller og lignende som også drev med utleie av fritidseiendommer i tilknytning til overnattingsvirksomheten skulle slippe å drive både innenfor og utenfor avgiftsområdet, ble det likevel vedtatt at slike virksomheters utleie av fritidseiendommer skulle avgiftsbelegges.

Stortinget har imidlertid med virkning fra og med 1. januar 2008 vedtatt nye uttaks- og justeringsbestemmelser i merverdiavgiftsloven. Dette innebærer blant annet at merverdiavgift som er fradragsført i forbindelse med oppføring av fast eiendom, skal justeres dersom eiendommer omdisponeres innen 10 år fra byggets ferdigstilling. Justeringsbestemmelsene erstatter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, og vil bidra til å motvirke den avgiftstilpasning som er mulig etter denne bestemmelsen. Justeringsbestemmelsene åpner derfor for at all næringsmessig utleie av fritidseiendommer kan omfattes av merverdiavgiftsloven.

For nærmere omtale av justeringsbestemmelsene, se Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) Om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

På grunn av den nære sammenhengen mellom næringsmessig utleie av fritidseiendommer og formidling av slike tjenester, foreslås det å innføre avgiftsplikt også for formidlingstjenestene, på lik linje med formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

En nærmere beskrivelse av de budsjettmessige konsekvensene av forslaget er gitt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.4. Der fremmes også forslaget til avgiftsvedtak om at næringsmessig utleie av fritidseiendommer og formidling av slike tjenester skal ilegges den laveste satsen på 8 prosent.

31.2.2 Gjeldende rett

Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven, se merverdiavgiftsloven § 5a første ledd første punktum. Det følger imidlertid av merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd nr. 2 at unntaket ikke omfatter omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv., noe som innebærer at slik virksomhet er avgiftsbelagt. Det følger av Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2007 § 3 bokstav c at det skal oppkreves lav sats på 8 prosent. Foruten hotellvirksomhet og lignende virksomhet gjelder avgiftsplikten ved utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom i tilknytning til slik virksomhet.

Utleie av fritidseiendom som skjer uten tilknytning til hotellvirksomhet, campingplasser eller lignende virksomhet er i dag ikke merverdiavgiftsbelagt. Tilsvarende gjelder for formidling av slike tjenester. Dette innebærer at det ikke skal oppkreves merverdiavgift ved utleie av slike eiendommer, og tilsvarende foreligger heller ingen fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet. Dersom utleievirksomheten i tillegg til utleien yter tilleggstjenester i form av for eksempel servering, vasketjenester eller lignende vil dette imidlertid kunne utløse avgiftsplikt, med mindre det må anses levert som et ledd i utleien, jf. merverdiavgiftsloven § 5a første ledd annet punktum. Et moment i denne vurderingen vil være om det oppkreves særskilt vederlag for tilleggstjenestene. Utleiere som tilbyr avgiftsbelagte tilleggstjenester i forbindelse med utleie av fritidseiendom vil ha delt virksomhet i forhold til merverdiavgiftsregelverket etter de samme prinsipper som gjaldt for hoteller før 1. september 2006.

Dersom utleier av fritidseiendommer anses å drive avgiftspliktig virksomhet i tilknytning til utleievirksomheten, skal omfanget av fradragsretten for inngående merverdiavgift for den avgiftspliktige delen av virksomheten vurderes etter merverdiav-

giftsloven § 21. Etter denne bestemmelsen gis det fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Dersom anskaffelsen er til bruk i både den avgiftspliktige og i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, såkalt fellesanskaffelse, skal det gjøres et forholdsmessig fradrag etter merverdiavgiftsloven § 23 med tilhørende forskrift. Fradraget skal som hovedregel tilsvare faktisk bruk av anskaffelsen i den avgiftspliktige virksomheten.

31.2.3 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

EU

Merverdiavgiftsregelverket i EU følger særlig av Rådets direktiv 2006/112/EF. I artikkel 135 nr. 1 bokstav 1 er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet. Det følger av samme artikkel nr. 2 bokstav a at dette likevel ikke gjelder utleie i hotellsektoren og sektorer med tilsvarende virksomhet, herunder utleie i ferieleirer eller i områder som er innrettet som campingplasser. Slik virksomhet skal være innenfor merverdiavgiftsområdet i alle medlemslandene. Flere land benytter seg imidlertid av reduserte satser.

Sverige

Etter svensk rett er utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Det foreligger imidlertid avgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet samt utleie av fast eiendom til camping. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen [1994:2000]) 3 kap. 3 § ML. For slik virksomhet er det en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, jf. 7 kap. 1 § ML. Standardsatsen er 25 %. Ettersom den svenske lovteksten knytter avgiftsplikten opp mot utleie i hotell- og campingvirksomhet, vil avgiftsplikten for utleie av annen fritidseiendom bero på forståelsen av «liknande verksamhet».

Når det gjelder utleie av «rum och stugor» har Skatteverket uttalt blant annet at det må skilles mellom korttidsutleie (kortere leieperiode enn ett år) og langtidsutleie. Når det skal avgjøres om det foreligger avgiftsplikt for den midlertidige/korttidige utleien, heter det at det bør legges til grunn en vid fortolkning slik at romutleie og annen leilighetsvis utleie blir avgiftsberegnet på samme måte som romutleie i hotellvirksomhet. Forhold som trekker i retning av avgiftsplikt er at utleien er omfattende, at den skjer regelmessig og at det drives markedsføring. Motsatt vil det ikke foreligge avgiftsplikt når

utleien skjer uregelmessig og bare i enkeltstående tilfeller uten aktiv markedsføring.

Det er videre antatt at langtidsutleie – lenger enn ett år – direkte til andre avgiftspliktige overnattingsvirksomheter kan danne grunnlag for såkalt frivillig registrering.

Etter de svenske bestemmelsene er det videre et generelt krav til yrkesmessig virksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt. Som hovedregel knyttes begrepet "yrkesmessig" opp mot prinsippene i skatteretten, slik at næringsvirksomhet etter skatteregelveket som regel innebærer at det også foreligger yrkesmessig virksomhet i forhold til avgiftsregelverket. I Skatteverkets uttalelse heter det at utleie av fritidshus likevel reiser særskilte spørsmål i forhold til hva som skal anses som yrkesmessig, fordi et fritidshus normalt er innrettet både for privat og kommersiell bruk. Det skal derfor gjøres en helhetsvurdering for å avgjøre om det foreligger en økonomisk virksomhet. Både utleietiden, antall leietakere og leievederlagets størrelse skal tillegges vekt.

Virksomheter som driver med avgiftspliktig utleie har full fradragrett for inngående merverdiavgift på virksomhetens anskaffelser, eksempelvis kostnader til oppføring av hotellbygninger. Dette fremgår av hovedbestemmelsen om fradragrett for inngående merverdiavgift, jf. 8 kap. 3 § ML. Videre foreligger det ikke begrensninger i fradragretten for utgifter til overnattinger. Dette innebærer derfor at avgiftspliktige virksomheter får fradrag for inngående merverdiavgift, forutsatt at vilkårene for fradragrett for øvrig er oppfylt.

Danmark

Etter den danske merverdiavgiftsloven (Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven [momsloven] LBK nr 703 af 8. august 2003 med senere endringer) § 13 stk. 1 nr. 8 er utleie av fast eiendom generelt unntatt fra avgiftsområdet. Det foreligger imidlertid merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hoteller og lignende, samt for utleie av rom i annen virksomhet der utleien foretas for kortere tidsrom enn én måned. Utleie av fast eiendom til camping er også avgiftspliktig. For denne type virksomheter foreligger det full fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, samtidig som det skal beregnes merverdiavgift med 25 prosent av vederlaget for romutleien. I Danmark er det bare én avgiftssats for alle typer avgiftspliktig omsetning.

Utleie av rom og ferieleiligheter unntatt utleie fra hotellvirksomhet og lignende er etter dette avgiftspliktig når utleien skjer for en kortere periode enn én måned. Dersom det er knyttet servering til

utleie som skjer for en lenger periode enn én måned, foreligger det likevel avgiftsplikt på samme måte som for hoteller. Utleie av sommerhus er imidlertid unntatt fra avgiftsplikt som utleie av fast eiendom til boligformål, uansett varigheten av leieforholdet. Som sommerhus anses:

«1) Selvstændigt matrikulerede eiendomme med beboelsesmulighed for en familie (normalt op til 8 personer) og med tilhørende grundareal, eller

2) 2 bygninger beliggende på samme matrikel, og som er indrettet som selvstændige boliger, f.eks. 2 sommerhus eller 1 sommerhus og 1 parcelhus.»

Unntaket er generelt betinget av at ferieboligen er selvstendig matrikulert. Dette betyr at utleie av ferieboliger i såkalte feriesentre er avgiftspliktig fordi dette har mer karakter av hotellvirksomhet og den enkelte feriebolig ikke er selvstendig matrikulert.

I Danmark er det begrenset fradragrett for utgifter til blant annet hotellopphold. Fradragretten er satt til 25 prosent av merverdiavgiften forutsatt at utgiftene står i forbindelse med virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter og er av «strengt erhvervs-mæssig karakter», jf. den danske merverdiavgiftsloven § 42 stk. 2 jf. stk. 1 nr. 5 og nr. 6.

31.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Bakgrunnen for forslaget om å avgiftsbelegge næringsmessig utleie av fritidseiendommer er som nevnt at de nye justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven vil bidra til å redusere faren for utilsiktet avgiftstilpasning i forhold til dagens regelverk, og at det vil motvirke konkurransevridninger. I tillegg vil avgiftsberegningen etter justeringsbestemmelsene i større grad gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk. Alle land innenfor EU har innført slike justeringsbestemmelser i sine respektive merverdiavgiftsregelverk.

Rent avgiftsteknisk ville det vært fordelaktig å benytte den generelle merverdiavgiftssatsen som gjelder for de øvrige tjenestene som vanligvis omsettes i tilknytning til utleie av fritidseiendommer. Dette skyldes at bruk av en lavere sats innebærer at det må benyttes forskjellige satser ved fakturering. For å sikre et konkurransenøytralt regelverk sammenliknet med øvrige overnattingsvirksomheter, foreslår imidlertid departementet bruk av den laveste satsen på 8 prosent også for utleie av fritidseiendommer. Det vises også til at flere EU-land har lav merverdiavgiftssats for slik virksomhet. Utleier av fritidseiendommer må dessuten antas å levere langt færre tilleggstjenester enn for eksempel ho-

teller, slik at bruk av lav sats administrativt sett ikke vil bli like krevende for disse som for hotellene.

På grunn av den nære tilknytningen mellom tjenesten næringsmessig utleie av fritidsbolig og formidlingen av slike tjenester omfatter forslaget om lav sats også formidlingstjenestene på dette området.

Regjeringen foreslår på denne bakgrunn at det innføres merverdiavgift ved næringsmessig utleie av fritidseiendommer og formidling av slike tjenester med en redusert sats på 8 prosent. Forslaget krever endring av § 5a annet ledd nr. 2 og opphevelse av § 5 første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven.

Forslaget om redusert merverdiavgiftssats på næringsmessig utleie av fritidseiendommer og formidling av slike tjenester foreslås inntatt i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift, jf. St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

31.2.4.1 *Kravet til næringsvirksomhet*

Det følger av § 10 første ledd første punktum at registreringspliktige næringsdrivende skal beregne og betale avgift av blant annet omsetning som nevnt i lovens kapittel IV. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av når en fysisk eller juridisk person er å anse som næringsdrivende. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som foretas i relasjon til skattelovgivning. Skatteloven av 1999 inneholder heller ingen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis.

Ved vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet, vil en rekke momenter være relevante. I korthet vektlegges at virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko. Hvilken vekt de respektive momentene skal tillegges vil likevel være bransjeavhengig. I forhold til kravet om overskudd, må en for eksempel vurdere virksomheter som driver innen jord- og skogbruk over en lenger tidsperiode enn for eksempel virksomheter som omsetter overnattingstjenester.

Selv om innholdet i virksomhetsbegrepet i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, kan særlige hensyn bak merverdiavgiften medføre at de konkrete vurderinger kan slå ulikt ut. Et slik særlig hensyn er blant annet at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral. Aktører i samme marked bør avgiftsmessig sett derfor ha samme vilkår.

På skatterettens område vil det være nødvendig

å trekke en grense mellom passiv kapitalforvaltning og næringsvirksomhet. Det viktigste momentet ved denne grensedragningen vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen vil det bli lagt vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

Hvorvidt utleie av bygninger skal anses som næringsvirksomhet beror på en helhetsvurdering. Det er i ligningspraksis som et utgangspunkt lagt til grunn at utleie av ca. 500 kvm til forretningsformål eller fem leiligheter til boligformål tilsier at aktivitetskravet er oppfylt. Dette er imidlertid kun veiledende, og vil i hvert enkelt tilfelle avhenge av den konkrete aktiviteten og virksomheten for øvrig. Det stilles for øvrig ikke krav til at det er eier selv som utøver aktiviteten.

I vurderingen av om det foreligger næringsmessig utleie av fritidseiendommer i merverdiavgiftslovens forstand, vil antall utleieenheter eller størrelsen på det samlede utleide areal etter departementets oppfatning være relevant, men ikke alene kunne være avgjørende for om aktivitetskravet er oppfylt. Med utgangspunkt i de(n) konkrete leieavtalen(e), må både lengden på leieforholdet, antall leietakere, størrelsen på vederlaget og hvilke forpliktelser utleier påtar seg overfor leietaker, tas i betraktning.

Hva som i det enkelte tilfellet skal til for at utleier av fritidseiendommer driver næringsvirksomhet, vil derfor måtte vurderes konkret. Departementet vil følge utviklingen på dette området og vurdere eventuelt behov for nærmere bestemmelser.

31.2.4.2 *Omfanget av merverdiavgiftsplikten*

Forslaget om avgiftsplikt ved næringsmessig utleie av fritidseiendommer må avgrenses mot det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv. Særlig gjelder dette utleie til boligformål. For så vidt gjelder avgrensningen mot boligformål, foreslo Stovikutvalget (NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester) at det for annen virksomhet enn hoteller og lignende virksomheter, kun skulle være utleie for kortere tidsrom enn én måned som skulle utløse avgiftsplikt. I forhold til utleie av hytter, foreslo utvalget at avgiftsplikten skulle være begrenset til utleie av hytter som ikke prosentlignes etter skatteloven. På denne måten mente utvalget at privat utleie av hytter i all hovedsak ville holdes utenfor avgiftsområdet. Ettersom bestemmelsene for prosentligning av bolig er opphevet, vil imidlertid ikke dette være et vilkår som kan brukes. Departementet vil vise til at det er behov for klare avgrensninger i forhold til utleie av

fast eiendom som etter gjeldende rett er utenfor avgiftsområdet. Det er viktig å utforme regelverket slik at blant annet utleie til boligformål ikke blir avgiftsbelagt. Det er samtidig viktig å ha et system som ikke gir konkurransevridning i disfavør av utleievirksomhetene. Departementet mener imidlertid at forslaget fra Storvikutvalget kan medføre avgrensings- og kontrollproblemer og vil derfor i likhet med hva som gjelder for øvrige overnattingsvirksomheter, ikke foreslå en slik bestemmelse som Storvikutvalget gikk inn for.

Den viktigste faktoren for å definere fritidseiendommer, og herunder avgrense mot boligformål, vil etter departementets oppfatning være den faktiske bruken av eiendommen. Dette vil avhenge av en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Ettersom utleie av fritidseiendommer både kan omfatte langvarige leieforhold over flere år og kortere leieforhold helt ned til uker og dager, vil ikke selve lengden på leieforholdet i seg selv kunne være avgjørende. Heller ikke standarden på eiendommen vil kunne være avgjørende, særlig sett i lys av den senere tids økning i standarden på mange fritidseiendommer. En vil derfor måtte ta utgangspunkt i hvilken type aktivitet eiendommen er innrettet for og hvilket formål leieforholdet gir uttrykk for.

Utleie av fritidseiendommer til avgiftspliktige næringsdrivende som omsetter overnattings tjenester, vil kunne omfattes av den frivillige registreringsordningen som er nærmere regulert i forskrift 6. juni 2001 nr. 573 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (nr. 117) jf. merverdiavgiftsloven § 28a.

31.2.4.3 Tilleggstjenester

Ettersom det foreslås at næringsmessig utleie av fritidseiendommer gjøres avgiftspliktig med lav sats, er det videre nødvendig å gjøre avgrensninger for hva som omfattes av utleietjenesten, og hva som må regnes som selvstendige tjenester. Disse vil normalt være avgiftspliktige med full sats. Tilsvarende må det gjøres avgrensninger i forhold til tjenester som etter sin art er utenfor merverdiavgiftsområdet.

Slike avgrensninger ble behandlet i forbindelse med innføringen av merverdiavgiftsplikt for overnattings tjenester, se Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) avsnitt 13.1.2. Avgrensningene er også nærmere omtalt i Skattedirektoratets fellesskriv av 23. august 2006.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 5a tredje ledd at ytelse som etter sin art er unntatt fra loven kan omfattes av romutleien når ytelsen utgjør et na-

turlig ledd i romutleien og det ikke kreves særskilt vederlag for denne. I forarbeidene til bestemmelsen er det eksempelvis vist til tilgang til svømmebasseng og trimrom. For at merverdiavgiften ikke skal skape ulike konkurransevilkår mellom utleiere av fritidseiendommer og øvrige avgiftspliktige overnattingsvirksomheter, foreslår departementet at merverdiavgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent skal omfatte tilleggsytelser som inngår i vederlaget for utleien, og som kan anses som et naturlig ledd i overnattingsvirksomheten, jf. forslag til endring av § 5a tredje ledd.

31.2.4.4 Formidling av utleie av fritidseiendommer i næringsvirksomhet

Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 10 at formidling av fritidseiendommer som ikke drives i tilknytning til hotellvirksomhet mv., er unntatt avgiftsplikt. Ved en innlemmelse av næringsmessig utleie av fritidseiendommer i merverdiavgiftssystemet, bør også formidling av slike tjenester gjøres avgiftspliktig med lav sats. Dette er nødvendig for at det ikke skal oppstå konkurransevridninger mellom reisebyråenes formidling av overnatting og overnattingsbedrifters virksomhet direkte overfor kundene. Tilsvarende tilsier hensynet til konkurransenøytralitet mellom hotellvirksomhet mv. og de rene utleievirksomhetene at formidlingen av tjenestene i begge tilfeller er avgiftspliktig.

Forslaget innebærer at virksomheter som driver formidling av næringsmessig utleie av fritidseiendommer skal beregne merverdiavgift med lav sats av vederlaget som oppkreves for tjenesten. Merverdiavgiften på provisjonen vil imidlertid ikke representere noen reell kostnad for oppdragsgiverne når disse er overnattingsbedrifter, ettersom de vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Tilsvarende gjelder når oppdragsgiveren er en avgiftspliktig næringsdrivende som benytter formidlingstjenesten og denne er til bruk i virksomheten.

Fordi formidlingstjenesten gjøres avgiftspliktig med lav sats, vil det måtte gjøres avgrensninger mot formidling av utleie som er avgiftspliktig etter den generelle satsen, eksempelvis formidling av boligutleie. Avgrensningen vil i slike tilfelle følge de samme prinsipper som nevnt over.

Formidlingstjenester som ytes til mottaker hjemmehørende i Norge anses i utgangspunktet som forbrukt her selv om formidlingen gjelder for eksempel overnatting i utlandet. Lovens alminnelig prinsipper tilsier da at formidlingen skal beskattes her. Dette kan medføre at nordmenn kjøper reiser fra reisearrangører i utlandet – for å unngå merverdiavgiftskostnaden – i stedet for av norske reisear-

rangører. Det følger derfor av merverdiavgiftsloven § 16 nr. 10 at det ikke skal betales avgift (såkalt nullsats) av omsetning av formidling av blant annet overnattings tjenester som nevnt i § 5a annet ledd nr. 2 når tjenesten leveres i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.

Formidling av fritidseiendommer beliggende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen bør i likhet med formidling av øvrige overnattings tjenester i disse områdene nullsattes. Ved at § 5a annet ledd nr. 2 endres slik at hjemmelen omfatter også utleie av fritidseiendommer vil det følge av den generelle henvisningen i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 10 til § 5 a annet ledd nr. 2 at også formidling av fritidseiendommer i utlandet, på Svalbard og Jan Mayen skal nullsattes. Dette nødvendiggjør dermed ingen endringer av ordlyden i 16 nr. 10.

Departementets forslag er etter dette at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent skal omfatte formidling av fritidseiendommer, jf. forslag til opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven. Forslaget innebærer også at formidling av fritidseiendommer i utlandet, på Svalbard og Jan Mayen skal nullsattes.

31.2.4.5 *Nærmere om retten til fradrag for inngående merverdiavgift*

Alle anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk utelukkende i utleie av fritidseiendommer blir etter gjeldende rett belastet med merverdiavgift. Dette er en direkte konsekvens av at slik utleie er utenfor merverdiavgiftsområdet. Ved innføring av merverdiavgift på næringsmessig utleie av fritidseiendommer vil disse næringsdrivende få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette nødvendiggjør ingen endringer i regelverket, men vil framgå av den generelle bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21.

Departementet har vurdert og kommet til at det ikke bør innføres begrensninger i fradragsretten ved leie av fritidseiendommer når leien er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Departementet gjorde en tilsvarende vurdering ved innføringen av merverdiavgiftsplikt ved omsetning av overnattings tjenester, se avsnitt 25.2.6 i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006). Momentene som ble vektlagt den gang er relevante også i vurderingen i relasjon til bruk av fritidseiendommer i næringsvirksomhet. Selv om det har formodningen mot seg at fritidseiendommer brukes på en måte som etter gjeldende fradragsbestemmelser vil gi fradragsrett, kan en slik bruk ikke utelukkes. Et tilleggsmoment i vurderingen er at en avskjæring av fradragsretten i slike tilfeller ville gitt

hoteller og andre som leier ut fritidseiendommer i tilknytning til denne overnattingsvirksomheten et konkurransefortrinn, sammenlignet med de som driver ren næringsmessig utleie av fritidseiendom.

Departementet antar dessuten at de alminnelige avskjæringsbestemmelsene i regelverket i utgangspunktet er tilstrekkelige. Næringsdrivende som leier fritidseiendommer antas i all hovedsak å benytte disse til dekning av velferdsformål for eiere og/eller ansatte. Anskaffelser til slike formål er ikke fradragsberettigede, jf. merverdiavgiftsloven § 22 nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 2. Bestemmelsen i § 14 annet ledd nr. 2 gjelder imidlertid kun anskaffelser som gjelder «arbeid på» eller «drift av» fast eiendom. En utvidelse av avgiftsområdet til å omfatte også utleie av fritidseiendommer nødvendiggjør da at bestemmelsen endres slik at også innleie av fast eiendom omfattes av avskjæringsbestemmelsen.

Departementets forslag er etter dette at fradragsretten for inngående merverdiavgift avskjæres ved innleie av eiendommer som benyttes til dekning av velferdsformål mv. for eier og/eller ansatte, det vil si formål som ikke er fradragsberettiget etter loven. Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 2.

31.2.5 **Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslaget om å innføre avgiftsplikt på næringsmessig utleie av fritidseiendommer og formidling av slike tjenester med lav sats vil innebære fordeler for den næringsdrivende, ettersom den næringsdrivende vil ha rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift, og kun må oppkreve og innbetale utgående avgift med 8 pst.. For næringsdrivende som står foran for eksempel store oppføringskostnader, vil forslaget derfor kunne innebære økonomiske fordeler.

Provenytapet av at næringsmessig utleie av fritidseiendommer blir omfattet av merverdiavgiftsloven med en sats på 8 prosent vil være om lag 15 mill. kroner påløpt og om lag 13 mill. kroner bokført i 2008.

31.3 **Redaksjonell endring av merverdiavgiftsloven § 46 første og annet ledd**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 46 første ledd første og annet punktum at den som er pliktig å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven eller i henhold til bestemmelser gitt

med hjemmel i merverdiavgiftsloven, uten opphold skal legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndigheten forlanger det. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som myndigheten finner kan ha betydning for kontrollen. Det følger av bestemmelsens tredje punktum at det samme gjelder den som er pålagt regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 tredje ledd.

Det følger videre av merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd at den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår ham, skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler. Det samme gjelder den som er pålagt regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 tredje ledd.

I forbindelse med vedtakelsen av bokføringsloven – lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) – ble samtidig § 1–2 tredje ledd i lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) opphevet. Ved en inkurie ble ikke henvisningene i merverdiavgiftsloven § 46 første og annet ledd til regnskapsloven § 1–2 tredje ledd samtidig endret til bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Gjennom bokføringsloven § 2 tredje ledd er lig-

ningskontoret, fylkesskattekontoret og sentralskattekontoret gitt kompetanse til i enkelttilfelle å kunne pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet bokføringsplikt etter bokføringsloven for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan gis for kun to år av gangen. Bestemmelsen tilsvarende det som fulgte av tidligere § 1–2 tredje ledd i regnskapsloven.

Det vises til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 46 første og annet ledd.

31.4 Bestemmelsene om fradrag for inngående avgift

Som redegjort for i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) arbeider departementet med å foreslå endringer i merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift. Det ble her uttalt at departementet tok sikte på å komme tilbake til saken i forbindelse med budsjettet for 2008. Arbeidet med å utforme nye fradragsbestemmelser er omfattende, og det er derfor ønskelig å sette av noe mer tid til å forberede et lovforslag. For øvrig vises det til nærmere omtale av saken i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

32 Endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

32.1 Oppfølging av ESAs vedtak

32.1.1 Innledning

I St. meld. nr. 2 (2006–2007) Revidert nasjonalbudsjett varslet Regjeringen at den ville komme tilbake til Stortinget dersom man som følge av prosessen med EFTAs overvåkingsorgan (ESA) anser det riktig å foreta endringer i merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren.

ESA traff 3. mai 2007 vedtak om at kompensasjonsordningen er i strid med statsstøttereguleringen i EØS-avtalen. Regjeringen besluttet å ikke reise sak mot ESAs vedtak. Bakgrunnen for dette er at vedtaket ikke retter seg mot kompensasjonsordningen som sådan, men kun mot en liten del av dagens kompensasjonsordning som gir opphav til forskjellsbehandling på merverdiavgiftsunntatte virksomhetsområder hvor kommunene mot vederlag tilbyr tjenester i konkurranse med private.

Finansdepartementet og Kommunal- og regionaldepartementet er av den oppfatning at omfanget av slik kommunal aktivitet i dag er svært begrenset. Gjennom den klagen som ligger til grunn for ESAs vedtak er departementet imidlertid kjent med at enkelte fylkeskommunale skoler mot markedsmessig vederlag tilbyr kurs i maritim sikkerhetsopplæring i konkurranse med private aktører. I henhold til begrensningene i dagens kompensasjonsordning er private aktører som tilbyr slike undervisningstjenester ikke kompensasjonsberettiget. Det følger av lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven) § 2 første ledd bokstav c at private virksomheter kun er berettiget til kompensasjon i den utstrekning de utfører lovpålagte oppgaver på helse-, sosial- eller undervisningsområdet. Maritim sikkerhetsopplæring er ingen lovpålagt oppgave for kommunene. Kommunale og fylkeskommunale aktører er derimot kompensasjonsberettiget på i utgangspunktet alle virksomhetsområder. En fylkeskommunal skole som ved siden av sine lovpålagte oppgaver også tilbyr kurs i maritim sikkerhetsopplæring, er derfor også kompensasjonsberettiget for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne del av virksomheten.

Dersom tilbudet av tjenester skjer fra et eget

selskap atskilt fra kommunen eller fylkeskommunen, eksempelvis i egne selskaper etter aksjeloven eller selskapsloven, skal det kommunale tjenestetilbudet behandles på lik linje med private virksomheter, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. I slike tilfeller gir kompensasjonsordningen følgelig ikke opphav til forskjellsbehandling. Etter hva departementet kjenner til har de fleste kommuner og fylkeskommuner lagt virksomhet som går på å tilby tjenester i et marked, til egne selskaper. Dette medvirker også til at problemet med forskjellsbehandling er begrenset.

Departementet har i brev til ESA 29. juni 2007 orientert om at det vil bli iverksatt tiltak for å motvirke den forskjellsbehandling som ordningen gir opphav til. I brevet er det opplyst at et mulig tiltak kan være å innføre en begrensning i kompensasjonsloven som avskjærer kommunesektoren fra rett til kompensasjon på de områdene hvor kommunene driver slik aktivitet. Av brevet fremgår det at departementet tar sikte på at et eventuelt lovendingsforslag fremmes i forbindelse med statsbudsjettet for 2008. En endring kan da tre i kraft fra 1. januar 2008. I brevet er det videre opplyst at Finansdepartementet, i samarbeid med Kommunal- og regionaldepartementet, har iverksatt en prosess med sikte på å få ulovlig støtte tilbakebetalt. Krav om tilbakebetaling vil rettes mot de aktuelle fylkeskommunale skolene. Samtidig vil det bli undersøkt om det finnes andre mottakere av ulovlig støtte.

32.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Hvem som omfattes av begrensningen

Som det framgår ovenfor anser ESA at en del av kompensasjonsordningen rammes av EØS-avtalens forbud mot statstøtte. Dette er den delen av ordningen som gir opphav til forskjellsbehandling på virksomhetsområder som er unntatt merverdiavgiftsplikt og hvor kommunene mot vederlag tilbyr tjenester i konkurranse med private. Etter departementets syn kan denne forskjellsbehandlingen mest hensiktsmessig motvirkes ved å innføre en begrensning i kommunesektorens rett til kompensasjon. Begrensningen foreslås inntatt som et nytt

punkt i kompensasjonsloven § 4 annet ledd. Begrensingen vil da fremgå av § 4 annet ledd nr. 4.

Departementet foreslår at begrensingen knyttes til hele den krets av kommunale og fylkeskommunale subjekter som er nevnt i kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a og b. I § 2 første ledd bokstav a nevnes kommuner og fylkeskommuner, mens interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning for er nevnt i § 2 første ledd bokstav b. Som redegjort for ovenfor vil et kommunalt eller fylkeskommunalt tjenestetilbud som eksempelvis er skilt ut som aksjeselskap, også etter gjeldende rett behandles på lik linje med private virksomheter, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Det er derfor ikke behov for å la slike virksomheter omfattes av begrensingen.

Hvilke områder som omfattes av begrensingen

Begrensingen som foreslås er utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat. For å omfattes av forbudet mot statsstøtte må støttemottakeren være et foretak i EØS-avtalens forstand. I følge rettspraksis innebærer foretaksbegrepet at forbudet kommer til anvendelse på enhver enhet som driver *økonomisk aktivitet*. Med økonomisk aktivitet menes en virksomhet som består i *å tilby varer og tjenester i et marked*.

For å bedømme hvorvidt den foreslåtte begrensningen kommer til anvendelse eller ikke, blir det dermed avgjørende om den aktuelle mottakeren av merverdiavgiftskompensasjon driver økonomisk aktivitet. I en del tilfeller vil det ikke være tvil om en aktivitet drevet av kommunen innebærer økonomisk aktivitet eller ikke. Utøvelse av offentlig myndighet er eksempelvis ikke økonomisk aktivitet. Videre vil tjenester som hører inn under kommunenes kjerneområde, som basis helse- og sosialtjenester og grunnutdanning, ikke anses som økonomisk aktivitet. Heller ikke kommunale aktører som alene ivaretar eksempelvis sosiale eller kulturelle funksjoner, vil anses for å drive økonomisk aktivitet. Det kan likevel ikke utelukkes at også slike aktører i enkelte tilfeller kan anses å drive økonomisk aktivitet. Det vil eksempelvis kunne være tilfelle dersom kommuner organiserer kurs (kunst, idrett, alternativ helse mv.) eller reiser i konkurranse med private aktører.

Det kan i enkelte tilfeller være tvil om grensen mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet. Det er i denne forbindelse også viktig å ta i betraktning at markedsforholdene kan endre seg over tid. Gjennom EF-domstolens praksis kan det imidlertid oppsummeres enkelte momenter som anses rele-

vante ved bedømmelsen av om en tjeneste innebærer økonomisk aktivitet eller ikke. Det vil for det første være av betydning om enheten/institusjonen er et offentlig organ med offentligrettslig myndighet. Som nevnt ovenfor vil offentlige organer med myndighet av offentligrettslig karakter, typisk falle utenfor statstøttereglene. Fordi virksomhetsbegrepet er funksjonelt kan imidlertid andre virksomhetsområder i et organ med offentligrettslig myndighet anses å drive markedsmessig. Beslektet med forannevnte er spørsmålet om hva som er formålet med tjenesten. Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdanningsmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere.

Eksempler på økonomisk aktivitet i en kommune eller fylkeskommune vil være renhold eller vaktmestertjenester som tilbys i markedet. Det samme gjelder omsetning av tjenester som går ut på håndtering av spesialavfall. Omsetning av slike tjenester er imidlertid merverdiavgiftspliktige. Ettersom tilbydere av slike tjenester har fradragsrett for inngående avgift, omfattes disse ikke av den generelle kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1. Den begrensningen som departementet foreslår i kommunesektorens rett til kompensasjon, vil som nevnt ikke få anvendelse på økonomisk aktivitet på virksomhetsområder som er merverdiavgiftspliktige.

Den foreslåtte begrensningen får heller ikke anvendelse på økonomisk aktivitet innenfor et område hvor kommunen har et lovpålagt ansvar. Dette gjelder eksempelvis på undervisningsområdet, hvor kommunen har et lovpålagt ansvar for grunnskoleundervisning, og på helseområdet, hvor kommunen har et lovpålagt ansvar for blant annet helseøstertjenester og hjemmesykepleie. Slik det er redegjort for innledningsvis, ytes også kompensasjon til private virksomheter som produserer helse-, sosial- eller undervisningstjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt ved lov å utføre. På virksomhetsområder hvor kommunen og fylkeskommunen har et slikt lovpålagt ansvar, gir kompensasjonsordningen dermed ikke opphav til forskjellsbehandling. Det er følgelig heller ikke fo-

reslått noen begrensning i kommunesektorens rett til kompensasjon på disse områdene.

Etter dette vil et eksempel på virksomhet som omfattes av begrensningen være en fylkeskommunal skole som mot vederlag tilbyr maritim sikkerhetsopplæring i markedet. Dette dreier seg om en merverdiavgiftsunntatt undervisningstjeneste som ikke er en lovpålagt oppgave for fylkeskommunen å tilby. På dette området blir den fylkeskommunale skolen dermed likestilt med private aktører som tilbyr samme form for ikke-lovpålagt undervisning.

En kommune som tilbyr lån til unge i etableringsfasen og en kommune som bruker sin fast ansatte lege til å tilby bedriftshelsetjenester i markedet, kan være andre eksempler på merverdiavgiftsunntatt kommunal aktivitet som vil kunne omfattes av begrensningen. Det samme gjelder en kommune som tilbyr formidling av helse- og sosialtjenester i markedet.

Tilstrekkelig at virksomheten kan være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget

Forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalen får bare anvendelse dersom støtten vrir eller truer med å vri konkurransen. Underforstått ligger en slik begrensning også i begrepet økonomisk aktivitet. Det er kun i forbindelse med virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked at støtte til et foretak kan vri eller true med å vri konkurransen. For å klargjøre dette er det i den begrensningen som foreslås i kommunesektorens rett til kompensasjon likevel tatt inn som et vilkår at begrensningen bare gjelder dersom den aktuelle virksomheten kan være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget. Vilkåret om at virksomheten »kan» være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget, gjør at det ikke må foreligge faktisk konkurranse med andre aktører. Den foreslåtte begrensningen i kompensasjonsordningen vil altså gjelde både der det foreligger faktisk konkurranse mellom kommunale og private tilbydere og der det er åpnet for konkurranse uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg. På områder der det offentlige har besluttet at bare kommunen skal tilby de aktuelle tjenestene, det vil si der det ikke er tilrettelagt for konkurranse, antar departementet at tjenestene gjennomgående vil være mer preget av solidaritet enn markedsmessige betingelser. Det foreligger da som vist over ingen økonomisk aktivitet og dermed heller ingen vridning av konkurransen i et marked. Selv om det skulle forekomme at kommunen tilbyr de aktuelle tjenestene på markedsmessige betingelser uten at

det er åpnet for konkurranse på det aktuelle området, antar departementet at det ikke foreligger noen potensiell konkurransevridning i strid med statsstøtteforbudet. Merverdiavgiftskompensasjon vil da fortsatt kunne gis med mindre den aktuelle kommunale virksomheten er skilt ut som et eget selskap som også i dag er unntatt fra kompensasjonsordningen.

Slik det følger av foranstående, gir kompensasjonsordningen bare opphav til forskjellsbehandling dersom kommunale aktører tilbyr tjenester i konkurranse med virksomheter som *ikke er kompensasjonsberettiget*. Det er også redegjort for at private virksomheter er kompensasjonsberettiget i den grad de utfører lovpålagte oppgaver innen helse, sosial og undervisning, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. På disse virksomhetsområdene foreslås det dermed ikke noen begrensning i kommunesektorens rett til kompensasjon – behovet for en begrensning gjelder kun der hvor kommunale aktører tilbyr unntatte tjenester i konkurranse med virksomheter som *ikke* er kompensasjonsberettiget. For klarhets skyld er det tatt inn i forslaget at begrensningen bare gjelder i disse tilfellene. Den foreslåtte begrensningen vil følgelig ikke gjelde dersom en kommune driver økonomisk virksomhet i konkurranse med en annen kommune eller med en privat virksomhet som er kompensasjonsberettiget.

Økonomiske og administrative konsekvenser

Dette forslaget vil medføre at kommunesektoren ikke lenger kan fremme kompensasjonskrav knyttet til økonomisk aktivitet som drives i konkurranse med aktører som ikke er kompensasjonsberettiget. Kommuner og fylkeskommuner som er involvert i slik virksomhet må dermed trekke et skille mellom hva som er kompensasjonsberettiget og ikke. Som det framgår ovenfor vil det i denne forbindelse kunne oppstå enkelte avgrensningsspørsmål, eksempelvis i tilknytning til hva som anses som økonomisk aktivitet. Endringen kan også medføre at kommuners og fylkeskommuners regnskapssystemer må spesifisere enkelte tjenesteanskaffelser med flere poster i regnskapet. Ettersom kommunesektoren bare i begrenset grad driver slik økonomisk aktivitet, antas likevel at den administrative belastningen for de kompensasjonsberettigede er av mindre betydning. Begrensningen vil heller ikke innebære noen endringer i skatteetatens systemer.

Som nevnt innledningsvis har Finansdepartementet, i samarbeid med Kommunal- og regionaldepartementet, iverksatt en prosess med sikte på å få ulovlig støtte tilbakebetalt. Både for skatteetaten og mottakerne av ulovlig støtte vil dette innebære

et visst merarbeid. Ettersom det bare er i begrenset grad at kommunesektoren driver aktivitet av den type som rammes av begrensingen antas den administrative belastningen å bli av mindre betydning for de kompensasjonsberettigede. I følge foreløpige beregninger fra Kommunal- og regionaldepartementet anslås det totale omfanget av kompensasjonsbeløp som skal tilbakebetales til om lag 20 millioner kroner. Det er da tatt hensyn til de beløp som ikke trenger å tilbakebetales i henhold til reglene for bagatellmessig støtte. Beløpet vil bli motsvart av en tilsvarende økning i skjønnsrammen for 2008.

Kommunal- og regionaldepartementet har på usikkert grunnlag beregnet at den foreslåtte begrensingen vil redusere berettiget kompensasjon for kommunesektoren samlet med opp mot 10 millioner kroner. Kommunal- og regionaldepartementet antar at i fylkeskommunene er det kursvirksomhet som i første rekke vil berøres av begrensingen. Når det gjelder kommunene antas det at aktiviteten bare vil berøres i meget beskjedent omfang.

Særlig om konkurransevidringer på området for fast eiendom

Omsetning og utleie av fast eiendom er som hovedregel ikke merverdiavgiftspliktig. På området for fast eiendom medfører den generelle kompensasjonsordningen derfor særlige problemstillinger. Dersom en kommune selv fører opp et bygg, vil merverdiavgiften på byggekostnadene være kompensasjonsberettiget. En privat byggherre som ønsker å leie ut et bygg til kommunen ville uten særregler imidlertid verken være kompensasjonsberettiget eller ha fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Kommunenes rett til kompensasjon ved oppføring av eget bygg kan føre til at kommunene vil ha en avgiftsmessig fordel av å eie fast eiendom fremfor å leie denne av andre. For å motvirke dette ble det fra 1. januar 2004 foretatt en endring i forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117) ved at den frivillige registreringsordningen også omfatter utleie til kommuner og fylkeskommuner, selv om lokalene ikke brukes til avgiftspliktig virksomhet. Ved frivillig registrering etter forskrift nr. 117 oppnår utleier fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle varer og tjenester til bruk i den registrerte utleievirksomheten. På denne måten får utleieren nøytralisert merverdiavgiften på kostnadene ved oppføring og drift av bygget. Motstykket til fradragsretten er at den registrerte utleieren må beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget.

En kommunal leietaker kan etter gjeldende regelverk få kompensert merverdiavgiften på leievederlaget.

Den begrensingen departementet foreslår i kommunesektorens rett til kompensasjon får også følger for den frivillige registreringsordningen. Slik det framgår ovenfor vil kommunale aktører som omfattes av den foreslåtte begrensingen ikke være berettiget til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til denne virksomheten. Begrensingen fører til at den frivillige registreringsordningen ikke lenger vil omfatte utleie til slik virksomhet. Departementet vil justere ordlyden i forskrift nr. 117 slik at dette klart framkommer.

Den foreslåtte begrensningen vil ikke få noen følger for kommunale aktører som driver ikke-økonomisk aktivitet i leide lokaler, eksempelvis sykehjemsvirksomhet eller barnehage. Utvidelsen av forskrift nr. 117 i 2004 hadde som nevnt til formål å motvirke at kommunene fikk en oppfordring til å føre opp bygg selv framfor å leie disse av andre. Hvor det drives ikke-økonomisk aktivitet i leide lokaler, vil en kommunal aktør dermed ha mulighet til å få merverdiavgiften nøytralisert gjennom forskrift nr. 117. På dette området vil det ikke foreslås noen endringer.

32.2 Mindre endringer i merverdiavgiftskompensasjonsordningen

I Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. ble det varslet at departementet ville vurdere behovet for enkelte justeringer av kompensasjonsloven, herunder i bestemmelsen om foreldelse og om justering av kompensasjonskrav. Som følge av at gjeldende regelverk om renter etter merverdiavgiftsloven oppheves i forbindelse med at skattebetalingsloven trer i kraft, er det i tillegg nødvendig å endre rentebestemmelsen i kompensasjonsloven.

32.2.1 Renteberegning ved kompensasjon

Renter skal etter kompensasjonsloven § 15 siste ledd beregnes etter de rentesatser som framgår av forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (forskrift nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Forskriften er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven §§ 35–38.

For merverdiavgiften trer skattebetalingsloven i kraft 1. januar 2008. I denne forbindelse oppheves de nevnte bestemmelsene i merverdiavgiftsloven samt forskrift nr. 65. Ved ikrafttredelsen av skatte-

betalingsloven vil rentesatsen for merverdiavgiftskrav følge av skattebetalingsloven § 11–6. Skattebetalingsloven omfatter imidlertid ikke merverdiavgiftskompensasjonskrav. Det er derfor påkrevd med en ny bestemmelse om rentesats i kompensasjonsloven.

Departementet finner det hensiktsmessig at det fortsatt benyttes tilsvarende rentesats som for merverdiavgiftskrav. For utbetaling av kompensasjonskrav etter kompensasjonsloven § 9 medfører dette at rentesatsen skal tilsvare satsen fastsatt i medhold av lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd første punktum. For tilbakebetaling av for mye utbetalt kompensasjon etter kompensasjonsloven § 11 vil rentesatsen tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng.

Det vises til forslag til nytt siste ledd i kompensasjonsloven § 15.

32.2.2 Foreldelse av merverdiavgiftskompensasjonskrav

Kompensasjonsloven § 10 omhandler foreldelse av kompensasjonskrav. Dette er en særskilt regel om foreldelse i forhold til lov 18. mai 1979 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven). For å gjøre bestemmelsen klarere foreslår departementet enkelte endringer.

Departementet foreslår for det første at det for andre enn kommuner og fylkeskommuner innføres en felles regel om når kompensasjonskrav foreldes. Kompensasjonsloven § 10 har i dag tre ulike regler om når kompensasjonskrav foreldes. Denne bestemmelsen må ses i sammenheng med kompensasjonsloven § 6 tredje ledd og fjerde ledd, samt § 7. Kompensasjonsloven § 6 tredje ledd angir terminene for fremsettelse av kompensasjonskrav. Utgangspunktet er at oppgave skal fremsettes periodevis, hver periode omfatter to kalendermåneder. Andre enn kommuner og fylkeskommuner kan imidlertid velge å fremsette krav som omfatter ett kalenderår på oppgaven for sjette periode. Kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd angir i hvilken termin et kompensasjonskrav skal medtas, mens § 7 angir når en oppgave må være kommet fram til fylkesskattekontoret for å være rettidig.

For kommuner og fylkeskommuner, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a, er regelen at kravet foreldes dersom det ikke er framsatt på oppgaven for neste periode, jf. kompensasjonsloven § 10 tredje ledd. For andre kompensasjonsberettigede enn kommuner og fylkeskommuner avhenger foreldelsen imidlertid av hvilken lengde

som er valgt på oppgaveterminen. For de som velger å fremme årsoppgave, foreldes kravet to kalenderår etter utløpet av det året kravet oppsto, jf. kompensasjonsloven § 10 annet ledd. For de som velger å fremsette kompensasjonskrav periodevis, foreldes kravet ett kalenderår etter utløpet av det året kravet oppstod, jf. kompensasjonsloven § 10 første ledd.

For andre kompensasjonsberettigede enn kommuner og fylkeskommuner er det etter departementets vurdering hensiktsmessig å innføre en felles regel om når kompensasjonskrav foreldes, dvs. at foreldelsesfristen skal være den samme uavhengig av om det leveres oppgave annen hver måned eller for ett år ad gangen. Etter departementets oppfatning vil en felles regel gjøre regelverket enklere å praktisere. Departementet foreslår derfor at for både de som fremsetter oppgave annen hver måned og for de som fremsetter årsoppgave, gjøres foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode.

For en privat kompensasjonsberettiget virksomhet, som har en anskaffelse i 2007 og som fremsetter kompensasjonsoppgave periodevis, vil foreldelsesfristen etter dagens regelverk utløpe ved utgangen av 2008. Etter departementets forslag vil foreldelsen inntre 10. februar 2009. Dette er fristen for å sende inn oppgave for sjette periode for det påfølgende år (dvs. 2008). For en privat kompensasjonsberettiget virksomhet som velger å fremsette årsoppgave, og som har en anskaffelse i 2007, vil foreldelsesfristen etter dagens regelverk utløpe ved utgangen av 2009. Etter forslaget vil foreldelsesfristen utløpe 10. februar 2009. Dette er igjen fristen for å sende inn oppgave for sjette periode for det påfølgende år (dvs. 2008).

I kompensasjonsloven § 10 foreslår departementet videre en presisering av hva som er utgangspunktet for foreldelsesfristen. I dag fremgår det av andre setning i § 10 første og andre ledd at fristens utgangspunkt er «*fra utgangen av det kalenderår som kompensasjonskravet oppsto*». I forarbeidene til kompensasjonsloven ble det lagt til grunn at med «*kompensasjonskravet oppsto*» menes tidspunktet for den faktiske kostnaden/anskaffelsen. Begrepet kan imidlertid også forstå slik at det er det tidspunkt pengekravet oppstår, det vil si på det tidspunkt oppgaven er mottatt og akseptert av avgiftsmyndighetene. Ettersom begrepet er egnet til tolkingstvil, foreslår departementet at det presiseres i loven av foreldelsesfristen regnes fra den dato kompensasjonsbeløpet er eller skulle vært registrert i regnskapssystemet i henhold til bestemmelsene i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd, jf. forslag til nytt § 10 tredje ledd.

Departementet foreslår også en presisering av når foreldelsesfristen etter kompensasjonsloven avbrytes. I dag angir ikke kompensasjonsloven hva som avbryter foreldelsesfristen. Til sammenligning avbrytes foreldelsen etter foreldelsesloven § 15 når det tas rettslige skritt m.m. Det foreslås derfor en uttømmende regulering i et nytt siste ledd i kompensasjonsloven § 10 av når foreldelsesfristen etter kompensasjonsloven avbrytes. Forslaget innebærer at foreldelsesfristen avbrytes ved å sende inn en kompensasjonsoppgave etter loven. Med en slik bestemmelse unngås tvil om hvorvidt et krav som er fremmet, men ikke utbetalt, er foreldet. I tillegg unngås prosesser reist utelukkende for å avbryte foreldelsesfristen, etter en analog anvendelse av foreldelseslovens bestemmelser om avbrytelse av foreldelsesfrist. De ovennevnte forslagene gjør det hensiktsmessig også å foreslå visse strukturelle endringer i kompensasjonsloven § 10. Bestemmelsens første og annet ledd foreslås opphevet og erstattet med et nytt første ledd om en felles foreldelsesfrist for andre kompensasjonsberettigede enn kommuner og fylkeskommuner. Nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd. I tillegg foreslås et nytt siste ledd.

32.2.3 Justering av kompensert merverdiavgift

Etter kompensasjonsloven § 16 skal det foretas justering av kompensert merverdiavgift ved visse endringer av bruken eller ved overdragelse av bygg,

anlegg eller annen fast eiendom. I Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. kapittel 7, ble det varslet at departementet ville vurdere behovet for endringer i denne bestemmelsen.

Stortinget vedtok 12. juni 2007 endringer i merverdiavgiftslovens bestemmelser om uttaksmerverdiavgift, herunder regler om justering av inngående merverdiavgift. Endringene trer i kraft 1. januar 2008. Justeringsbestemmelsene skal reguleres nærmere i forskrift. Departementet mener derfor det vil være hensiktsmessig å se på justeringsbestemmelsene i kompensasjonsloven i sammenheng med tilsvarende bestemmelser i merverdiavgiftsloven. En vurdering av justeringsbestemmelsen i kompensasjonsloven vil derfor bli tatt med i arbeidet med forskriftsfesting av justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven.

32.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene vil ha ubetydelige økonomiske og administrative konsekvenser.

33 Oppretting og presisering av lovtekst

33.1 Skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d

Etter skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d er visse nærmere opplistede ytelser fra folketrygden skattefrie. Blant annet gjelder dette engangsstønad ved fødsel og adopsjon.

Tidligere var engangsstønad ved fødsel regulert i folketrygdloven § 14–12, og engangsstønad ved adopsjon var regulert i folketrygdloven § 14–20. Dette ble ved lov 21. april 2006 nr 10 endret med virkning fra 1. januar 2007, jf. Ot.prp. nr. 12 (2005–2006) og Ot.prp. nr. 104 (2004–2005) fra Barne- og familiedepartementet. Etter endringen er engangsstønad både ved fødsel og ved adopsjon regulert i folketrygdloven § 14–17. Denne endringen i folketrygdloven innebar ifølge forarbeidene ingen materielle endringer i de regler som gjelder for slik engangsstønad.

Det foreslås derfor at skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d endres slik at den viser til folketrygdloven § 14–17 istedenfor til folketrygdloven §§ 14–12 og 14–20. Endringen har ikke materielle virkninger. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 5–43 første ledd bokstav d. Det foreslås at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2007.

33.2 Skatteloven § 6–46 nytt femte ledd

I Ot. prp. nr. 1 (2003–2004) ble det fremmet forslag om opphevelse av etableringskravet i Norge for pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven. Etableringskravet var et vilkår for inntektsfradrag etter skatteloven §§ 6–45, 6–46 og 6–47. Opphevelsen ble begrunnet med den usikkerheten som var knyttet til om de norske reglene på dette området var i tråd med EØS-avtalen og at denne usikkerheten var uheldig. Av hensyn til behovet for skattemessig kontroll ble det samtidig foreslått et nytt fjerde ledd i skatteloven § 6–46 med nærmere vilkår for arbeidsgivers rett til fradrag. Vi viser til Ot. prp. nr. 1 (2003–2004) kapittel 24. Forslagene ble vedtatt, men har ikke trådt i kraft.

Ved senere endringer i skatteloven § 6–46 har det nevnte leddet falt ut ved en inkurie. Departementet foreslår at bestemmelsen tas inn igjen som et nytt femte ledd. Det vises til forslaget til skatteloven § 6–46 nytt femte ledd. Det foreslås at endringen settes i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

33.3 Skatteloven § 12–2 bokstav b nytt tredje punktum

Fra og med inntektsåret 2007 er alle arbeidsgivers premieinnbetalinger til en kollektiv livrente skattepliktig som lønn for arbeidstaker. Når hele innbetalingen skal skattlegges som personinntekt, er det forutsatt at bare avkastningen av ytelsene fra ordningen er skattepliktige. Avkastningen skal kun inngå i grunnlaget for alminnelig inntekt. Det vises til Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 5 avsnitt 5.3.1.3. Departementet er gitt kompetanse til å fastsette forskrift om skattlegging av utbetalinger fra kollektive livrenter hvor premien er innbetalt før 1. januar 2007, jf. skatteloven § 5–41 annet ledd.

Skatteloven § 12–2 bokstav b gir hjemmel for beskatning som personinntekt for ytelser fra kollektive livrenter i arbeidsforhold. Ved en inkurie fra departementets side ble det ikke foreslått noen begrensning i skatteloven § 12–2 bokstav b for ytelser som ikke skal skattlegges som personinntekt. Departementet foreslår derfor at det tas inn et unntak i § 12–2 bokstav b for utbetalinger fra kollektive livrenter opprettet fra og med 1. januar 2007. Forslaget innebærer at slike utbetalinger ikke inngår i grunnlaget for personinntekt. For innbetaling av premie til kollektive livrenter som er opprettet før 1. januar 2007, vil alle utbetalingene inngå i grunnlaget for personinntekt. Det gjelder selv om premien som innbetales av arbeidsgiver etter 1. januar 2007 fullt ut beskattes som personinntekt for arbeidstaker. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 12–2 bokstav b.

Endringen i § 12–2 foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2007.

33.4 Skatteloven §§ 5–12 sjette ledd og 14–3 første ledd annet punktum

I St. meld. nr. 2. (2005–2006) ble det varslet at fordelingen for arbeidstaker ved arbeidsgivers premiebetaling til en kollektiv livrente skulle skattlegges ved innbetaling og ikke ved utbetaling av ytelsene. Begrunnelsen for denne endringen var at skattefavorisering ved utsatt skattlegging av arbeidsgivers premiebetaling bør forbeholdes de pensjonsordningene der det gis fradrag for kostnader til sikring av pensjon etter skatteloven § 6–45, jf. §§ 6–46 og 6–47. I arbeidsforhold er det i hovedsak lovregulerte ordninger det gis fradrag for etter disse reglene, og ordningene bygger i stor grad på prinsipper som blant annet skal oppfylle pensjonsmessige målsetninger.

I Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) ble det fremmet forslag om endringer i skatteloven i overensstemmelse med det som ble varslet i St. meld. nr. 2. (2005–2006). Forslaget til endringer ble vedtatt ved lov av 15. desember 2006 nr. 81. Hjemmel for å skattlegge den fordelingen arbeidstaker får ved arbeidsgivers premiebetaling til en kollektiv livrente følger skatteloven § 5–12 nytt sjette ledd. Tidfesting av denne lønnsinntekten følger av skatteloven § 14–3 første ledd nytt annet punktum. Begge bestemmelsene gjelder fra og med inntektsåret 2007.

Det følger av ordlyden i skatteloven § 5–12 sjette ledd at bestemmelsen gjelder kollektive livrenter som ikke er omfattet av skatteloven § 6–45. Innbetaling av premie til en kollektiv livrente regnes etter skatteloven som kostnad til sikring av pensjon. Etter hovedregelen i § 6–45 gis ikke fradrag for slike kostnader. Innbetaling til kollektive livrenter faller dermed i utgangspunktet inn under § 6–45. Det gis bare fradrag for innbetalinger til ordninger som faller inn under unntaket fra hovedregelen om fradragsnektelse. Formålet med gjeldende § 5–12 sjette ledd er som nevnt ovenfor, å gi hjemmel for skatteplikt for innbetaling til kollektive livrenter som det ikke gis fradrag for etter § 6–45, jf. omtalen i Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 5 avsnitt 5.3.1.3. Skatteloven § 5–12 sjette ledd har dermed fått en uheldig utforming. Departementet foreslår en presisering av hvilke kollektive livrenter som faller inn under § 5–12 sjette ledd i overensstemmelse med formålet med bestemmelsen. Det vises til forslaget til endring av § 5–12 sjette ledd.

I Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 5 avsnitt 5.3.1.3. la departementet til grunn at arbeidsgivers innbetaling til en kollektiv livrente måtte tas til inntekt for arbeidstaker i innbetalingsåret. Det er i tråd

med det kontantprinsippet som gjelder for lønnsinntekt. Etter ordlyden § 14–3 første ledd annet punktum skal fordelingen skattlegges i det året arbeidsgiver foretar innbetaling av premie. Det er lite heldig at det anvendes ulike begrep for tidfestingen i første og annet punktum og foreslår at «skattlegges» i annet punktum erstattes med «tas til inntekt». Det vises til forslaget om endring i skatteloven § 14–3 første ledd annet punktum.

Endringene i §§ 5–12 og 14–3 foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2007.

33.5 Ligningsloven § 4–4 nr. 2 første punktum

Ligningsloven § 4–4 nr. 2 åpner for at et annet regnskapsår enn kalenderåret legges til grunn for ligningen. Adgangen til å benytte avvikende regnskapsår ble ved lovendring 17. desember 1999 nr. 89 knyttet opp til reglene i regnskapsloven, ved at ligningsloven § 4–4 nr. 2 første punktum viser til regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum. Bestemmelsen i regnskapsloven inneholdt en hjemmel for departementet til i særlige tilfeller å gjøre unntak fra hovedregelen om at regnskapsåret følger kalenderåret. Begrunnelsen for endringen i ligningsloven var bl.a. at det ble ansett som lite praktisk at de næringsdrivende ville benytte et avvikende regnskapsår dersom det ikke ble gitt adgang til dette både etter ligningsloven og regnskapsloven, jf. Ot. prp. nr. 1 (1999–2000) avsnitt 16.3.1.

Ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46 ble unntakshjemmelen i regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum opphevet. Til gjengjeld ble en adgang til å anvende avvikende regnskapsår for foretak med sesongmessig virksomhet tatt inn i § 1–7 første ledd annet punktum. Videre ble det tatt inn en bestemmelse i § 1–7 første ledd tredje punktum om at filialer eller datterselskap av utenlandsk foretak kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket. Ved lov av 30. juni 2006 nr. 38 ble det vedtatt et nytt fjerde punktum til § 1–7 første ledd hvor departementet i særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak kan gjøre unntak fra hovedregelen om at regnskapsåret er kalenderåret.

Det er behov for en teknisk tilpasning i ligningsloven til endringene i regnskapsloven § 1–7, som presiserer at tilsvarende avvikende regnskapsår som etter regnskapsloven fortsatt kan legges til grunn for ligningen. Departementet foreslår derfor at henvisningen i ligningsloven § 4–4 nr. 2 endres

slik at det vises til regnskapsloven § 1–7 første ledd annet, tredje og fjerde punktum.

33.6 Oppgaveplikten for deltakere i utenlandske selskaper

Stortinget vedtok i juni 2007 nye lovregler om oppgave og dokumentasjon på internprisingsområdet. Det ble blant annet gitt regler om plikt til å levere oppgave over transaksjoner med nærstående foretak. Den nye oppgaven erstatter den gamle utenlandsoppgaven som var fastsatt i medhold av ligningsloven § 4–4 nr. 3 første og annet punktum. Ved en feil ble også ligningsloven § 4–4 nr. 3 tredje punktum opphevet da internprisingsreglene ble vedtatt. Ligningsloven § 4–4 inneholder bestemmelser om vedlegg til selvangivelsen, og etter ligningsloven § 4–4 nr. 3 tredje punktum kunne departementet bestemme at deltakere i utenlandske selskaper alene eller i fellesskap skulle levere særskilt oppgave og hva oppgaven skulle inneholde. Fullmakten til å gi slike bestemmelser var delegert til Skattedirektoratet. I medhold av bestemmelsen ble det gitt regler om oppgaveplikt for deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskattelend, jf. Skattedirektoratets forskrift 15. mars 1993 nr. 199. Disse reglene som blant annet fastsetter plikt til å levere næringsoppgave, selskapsoppgave og oppgave over deltakernes formue og inntekt fra selskapet og oppgave, skal videreføres. Etter en nærmere vurdering anser departementet at hjemmelen for forskriften bør stå i ligningsloven §§ 4–4 og 4–9.

Departementet viser til forslag til nye bestemmelser i ligningsloven § 4–4 nr. 8 og § 4–9 nr. 8.

33.7 Opprettinger i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

33.7.1 Skattebetalingslovens regler om renter og forfall for merverdiavgift

33.7.1.1 Forfall og renter ved egenretting

Etter at alminnelig omsetningsoppgave er innsendt, kan merverdiavgiftsoppgjøret endres gjennom vedtak om etterberegning, jf. merverdiavgiftsloven § 55. Fastsettelse kan skje både til ugunst og gunst for en avgiftspliktig. Videre praktiseres det en ordning der de avgiftpliktige selv kan gi melding

om endringer gjennom tilleggsoppgaver eller korrigerte oppgaver (endringsoppgaver). En tilleggsoppgave kommer i tillegg til og supplerer den posterte alminnelige omsetningsoppgaven, mens en korrigeret oppgave erstatter denne.

Ny skattebetalingslov §§ 11–2 og 11–4 gir regler om henholdsvis renter og rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling, ved «vedtak om endring mv.» Reglene om forfallsfrist i § 10–53 bruker også begrepet «vedtak om endring mv.» Det er forutsatt i forarbeidene at uttrykket «vedtak om endring mv.» også omfatter tilfeller der den avgiftspliktige selv foretar retting (egenretting). Departementet har imidlertid kommet til at det bør fremgå uttrykkelig av ny skattebetalingslov at også egenretting omfattes. Det foreslås derfor å endre formuleringen i § 10–53 overskriften, § 11–2 overskriften og første ledd og 11–4 overskriften og første ledd, slik at egenretting uttrykkelig nevnes.

Renter med hjemmel i § 11–2 skal etter annet og femte ledd beregnes «fram til det treffes vedtak om endring mv.» Ordlyden gir ikke presis veiledning om sluttidspunktet for renteberegning ved egenretting. Det foreslås at dette presiseres til at rente beregnes fram til melding om endringen kom fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene. Dette er samme formulering som er brukt i § 10–53 første ledd siste punktum om forfallstidspunktet. Det foreslås også at samme formulering brukes i § 11–2 syvende ledd som regulerer perioden det skal beregnes renter når økningen som følge av endringsvedtaket betales før det treffes vedtak om endring mv.

Det vises til forslag til endring av skattebetalingsloven §§ 10–53, 11–2 og 11–4.

Forfallstidspunktet for tilgodebeløp reguleres av skattebetalingsloven § 10–60. Bestemmelsen er taus vedrørende forfall ved egenretting. Departementet foreslår et nytt annet punktum om egenretting i skattebetalingsloven § 10–60 første ledd. Det nye punktumet tilsvarende § 10–53 første ledd siste punktum slik at det blir symmetri mellom forfallsreglene for økning i avgiftsbeløp som følge av egenretting, og tilgodebeløp som følge av egenretting.

Det vises til forslag til § 10–60 nytt annet ledd.

33.7.1.2 Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter omsetningsoppgave mv.

Det følger av skattebetalingsloven § 11–4 første ledd at rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling beregnes fra betaling fant sted. Merverdiavgift som utbetales vil imidlertid ikke nødvendigvis være innbetalt tidligere av den avgiftspliktige. I mange tilfeller er det for vedkommende termin innlevert tilgo-

deoppgave og i så fall blir det ikke spørsmål om tilbakebetaling, men om en ytterligere utbetaling. Lovens ordlyd omfatter ikke disse utbetalingene. Formålet med § 11–4 er imidlertid å gi kompensasjon for at det offentlige i en periode har disponert den skatte- eller avgiftspliktiges kapital. Departementet foreslår derfor å ta inn et nytt tredje ledd i § 11–4 for å klargjøre at det også skal ytes renter i disse tilfellene.

Når det gjelder spørsmålet om fra hvilket tidspunkt renten skal beregnes i disse tilfellene, foreslår departementet at det tidligste tidspunkt avgiftspliktige kunne ha gjort kravet på utbetaling gjeldende legges til grunn. Det vil si i fra alminnelig omsetningsoppgave for den terminen anskaffelsen ble foretatt. Det offentlige har disponert den avgiftspliktiges kapital fra dette tidspunktet. Forfallstidspunktet for tilgodebeløp er i § 10–60 tredje ledd satt til senest tre uker fra omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndighetene. Det er da naturlig at renter beregnes fra tre uker etter den dag det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven §§ 31, 31a, 33 og 40.

Det vil likevel være slik at hver termin må vurderes for seg. Hvis det for vedkommende termin ble levert inn en betalingsoppgave, vil det i den grad tilgodebeløpet dekkes av den tidligere betalingsoppgaven være riktig å falle tilbake på regelen i § 11–4 første ledd.

33.7.2 Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling

Som nevnt over, vil ikke alltid en utbetaling av merverdiavgift være tilbakebetalinger fra staten. Dette innebærer at ordlyden i §§ 11–3, 10–60 og 11–4 ikke fullt ut er dekkende for de krav som bestemmelsene gjelder for. Departementet foreslår å endre ordlyden slik at det blir samsvar mellom ordlyden og realiteten. Begrepet «utbetaling» er dekkende og omfatter både rene utbetalinger og utbetalinger som også er tilbakebetalinger. Utbetaling vil også omfatte motregning.

Det vises til forslag til endringer i § 10–60 første ledd og (nytt) fjerde ledd, § 11–3 overskriften og første ledd og § 11–4 overskriften, første og fjerde ledd.

33.7.3 Ikrafttredelse av ny skattebetalingslov

Den nye skattebetalingsloven må trolig settes i kraft i to etapper. Ikrafttredelse for kravene som hører under fellesinnkrevningen (formues- og inntektskatt og avgifter til folketrygden) må av praktiske

grunner utsettes til nytt skatteregnskap er implementert over hele landet. Det vil i praksis si fra 1. januar 2009. For de øvrige kravene legger departementet opp til at loven settes i kraft fra 1. januar 2008.

Departementet mener at en slik trinnvis ikrafttredelse bør fremgå klart av loven. Det foreslås derfor enkelte endringer i ny skattebetalingslov § 19–1 som klargjør dette.

Dersom loven trer i kraft som det foreslås her vil § 19–2 om overgangsbestemmelser være overflødig, og departementet foreslår i stedet at departementet gis adgang til å gi overgangsbestemmelser dersom det skulle vise seg å være behov for dette.

33.7.4 Endringer i andre lover – skattebetalingsloven § 19–3

Merverdiavgiftsloven § 26 a har regler om refusjon av merverdiavgift for utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert i Norge. I § 26 a fjerde ledd er det også regler om renter og motregning som er videreført i ny skattebetalingslov kapittel 11 og 13, og denne del av bestemmelsen må derfor oppheves ved ny skattebetalingslov.

Det er imidlertid også behov for å presisere at skattebetalingsloven § 11–2 femte ledd som gjelder beregning av renter av for meget utbetalt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 24, også får anvendelse når tidligere utbetalt avgift etter § 26 a kreves tilbake. Det vil si at rente skal beregnes fra beløpet som kreves tilbake ble utbetalt.

Det vises til forslag til endringer i § 19–3 punkt 8 og § 11–2.

33.8 Endring av dokumentavgiftsloven

Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven) regulerer i § 7 fjerde ledd siste punktum fastsettelse av dokumentavgiftsgrunnlaget ved overføring av eiendom til åsetespris. I bestemmelsen henvises til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) § 14 siste ledd. Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 fikk arveavgiftsloven § 14 imidlertid nytt femte ledd. Tidligere siste ledd ble etter dette fjerde ledd. Denne endringen har det ikke blitt korrigert for i dokumentavgiftsloven. Departementet foreslår derfor at henvisningen i dokumentavgiftsloven § 7 fjerde ledd siste punktum endres i tråd med dette.

34 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2006

34.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11–22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11–21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 prosent felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkelt saker som er avgjort av departementet i 2006 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 19 søknader avgjort i 2006, mot 30 året før. 10 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

34.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntek-

ter i selskapssektoren gjelder likevel fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, vil fortsatt kunne utløse gevinstbeskatning. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. som er objekt etter fritaksmetoden, er fortsatt undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte slike tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke 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 §§ 11–20 og 11–21 med tilhørende forskrifter i skattelovforskriften § 11–20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringsseiendeler 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 mor-

selskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10–1. Departementets vedtak i 2006 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 34.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11–22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11–21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. I tillegg er det en forutsetning for skattefritak at omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2006 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles i avsnitt 34.4.

34.3 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. skatte洛夫forskriften § 11–21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/ fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14–2 tredje ledd og § 13–2 annet ledd gjennomført etter fordringsmodellen.

I 2006 har departementet behandlet to slike søknader, som begge gjaldt konvertering av fordringer som nevnt og som i utgangspunktet ville utløse gevinstbeskatning dels hos kreditorselskapet og dels hos debitorselskapet. Det ble gitt skattefritak i begge tilfeller, basert på de forutsetninger og vilkår som er beskrevet i fjorårets gjennomgang av

praksis på dette området, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) avsnitt 29.3.2.

I forhold til det tidligere angitte utgangspunktet om at skattemessig inngangsverdi på slike fordringer skal tilsvare den skattemessige egenkapital som overføres ved trekantfusjonen/fisjonen, er det imidlertid presisert følgende: Etter utløp av virkningstiden for Overgangsregel C og D til skatteloven § 2–38, dvs. fra og med inntektsåret 2006, er det ved fastsetting av den skattemessige inngangsverdi på fusjons- eller fisjonsfordringer ikke lenger grunnlag for å ta hensyn til RISK-beløp eller midlertidige forskjeller knyttet til aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden som måtte være overført ved den forutgående trekantfusjonen/fisjonen.

34.4 Praksis etter skatteloven § 11–22

34.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge

Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap

Det var én sak i denne gruppen. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at det ikke var sannsynliggjort at reorganiseringen ville gi slike rasjonaliserings- eller effektiviseringseffekter som loven krever. De påviste effekter var av administrativ og finansiell karakter.

Omdanning

Departementet behandlet en søknad om skattefri omdanning av en sparebank til et allmennaksjeselskap, men gjennomføring av omdanningen ble likevel ikke aktuelt.

En søknad om omdanning av et aksjeselskap til sameie eller andelslag ble avslått. Aksjeselskapet drev et enkelt bygningsanlegg med 20 garasjer i et boligområde. Avslaget ble begrunnet med at den aktiviteten som ble drevet ikke var en type virksomhet som fritaksbestemmelsen tar sikte på. Lovens krav til rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter var ikke oppfylt.

Andre transaksjoner behandlet etter § 11–22

En søknad fra flere oljeselskaper om fritak for skatt på gevinst som utløses på eiendeler underlagt landbeskatning ved omfordeling av eierandeler i et in-

teressentskap, ble innvilget. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på eiendeler underlagt landbeskatning, skal videreføres uendret i det enkelte selskap som har foretatt den aktuelle investeringen.

En søknad om skattefritak for den del av vederlaget fra salg av en festet industritomt, som ble brukt til å erverve en landbrukseiendom, ble avslått. I avslaget ble det vist til at salget av tomten ble gjennomført før søknad om skattefritak ble fremmet uten reelt forbehold om at skattefritak ble innvilget.

En søknad fra et aksjeselskap (garasjela) om skattefritak ved salg av en eiendom som ble benyttet til garasjer og leid ut til medeierne i garasjelaget, ble avslått. Begrunnelsen var at lovens krav om rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter ikke var oppfylt. Med en lignende begrunnelse ble en søknad fra en institusjon om skattefritak for gevinst ved overføring av en eiendom til et heleid aksjeselskap avslått. Det ble vist til at omorganiseringen hovedsakelig ville gi fordeler av administrativ og finansiell art.

34.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet

Departementet har behandlet tre søknader om skattefritak for personlige aksjonærer i norske selskaper hvor samtlige aksjer i selskapet skulle overføres til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap (konserndannelse i utlandet).

To av søknadene som begge gjaldt ombyttingen av aksjer mot aksjer i *nystiftet* utenlandsk selskap, ble avslått. Avslagene ble bl.a. begrunnet med at omorganiseringen ikke involverte eksterne parter eller eksisterende virksomhet som kunne medvirke til å realisere de tilsiktede rasjonaliserings- eller effektiviseringseffektene.

I saken hvor det ble samtykket til skattefritak drev det overtakende utenlandske selskap allerede virksomhet innen samme felt som det norske selskap. Det ble satt vilkår om at overdragende norske personlige aksjonærer skal videreføre skattemessige inngangsverdi mv. på de overførte aksjer som inngangsverdi på vederlagsaksjene i det utenlandske selskap. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene i det utenlandske selskapet, skal ethvert beløp som overstiger veder-

lagsaksjenes inngangsverdi skatlegges som utbytte på aksjonærenes hender.

I tillegg ble det satt vilkår om at gevinst ved senere realisasjon av mottatte vederlagsaksjer 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 vil være skattepliktig der, forfaller til umiddelbar betaling en forholdsmessig andel av den utsatte skatt på den gevinst som ble vunnet ved realisasjon av aksjene. For aksjonærer hvis skatteplikt er opphørt etter bestemmelsen i skatteloven § 2–1 tredje ledd, eller som skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle reglene om beskatning av aksjegevinster i forbindelse med utflytting, jf. skatteloven § 2–3 tredje og fjerde ledd.

Andre typer transaksjoner over landegrensene

Departementet har i to saker samtykket til skattefri overføring av virksomhet fra aksjeselskap i Norge til filial i Norge av utenlandsk selskap. Skattefritak for den gevinst som overføringen ellers ville utløse, ble gitt på blant annet følgende vilkår:

- Den norske filialen viderefører skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler og den virksomhet i Norge som overtas. Filialen trer inn i de skattemessige forpliktelsene som måtte være knyttet til det overdratte.
- Dersom hele eller deler av virksomheten i Norge videreføres på en slik måte at den ikke lenger er løpende skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2–3, skal denne delen av virksomheten bli gjenstand for et skattemessig gevinststoppgjør. Reglene om uttaksbeskatning i skatteloven § 5–2 gjelder tilsvarende så langt de passer.
- FSFIN § 11–21-7 («Sikkerhetsstillelse for skatt») gjelder tilsvarende så langt den passer for skatt som vil kunne utlignes i medhold av forrige strekpunkt eller som følge av at hele eller deler av virksomheten som ble overført realiseres.

I en sak ble det gitt skattefritak for gevinst ved norske personlige aksjonærers bytte av aksjer i et utenlandsk selskap mot vederlag i aksjer i et norsk selskap. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier på vederlagsaksjene i det norske selskapet på aksjonærenes hånd settes lik skattemessige verdier på de realiserte aksjene i det utenlandske selskap på realisasjonstidspunktet.

Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene, skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes inngangsverdi, skattlegges som utbytte på de norske aksjonærenes hender.

Videre ble det samtykket til skattefritak i en sak vedrørende fusjon av to heleide utenlandske datterselskaper av et norsk selskap, som ikke var omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav b og c. Det ble satt vilkår om at fusjonen måtte gjennomføres i samsvar med de prinsipper som gjelder for skattefrie fusjoner for norske selskaper. Skattemessig verdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de innløste aksjene. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene, skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes skattemessige inngangsverdi, skattlegges som utbytte. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. For det tilfellet at norske aksjonærens eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer som ellers ville være skattepliktig hit etter skatteloven § 2–38 tredje ledd, etter skatteavtalen med vedkommende land vil være skattepliktig der, forfaller til umiddelbar betaling en forholdsmessig andel av den utsatte skatt på den gevinst som ble vunnet ved realisasjon av aksjene. Vederlagsaksjene anses realisert dersom de norske aksjonærene ikke lenger er hjemmehørende i Norge. Dersom aksjonærene på utflytningstidspunktet ville være skattepliktige til Norge ved realisasjon av vederlagsaksjene etter skatteloven § 2–38 tredje ledd, forfaller den gevinst som ble innvunnet ved innløsningen av aksjene i forbindelse med fusjonen, til beskatning.

Departementet har avslått tre søknader. I to av sakene var det søkt om skattefritak i forbindelse med ombytting av aksjer i et selskap i utlandet mot aksjer i et annet selskap i det samme landet. Avslaget i den ene saken var begrunnet med at det aktuelle landet var å anse som et skatteparadis og at det ikke var inngått avtale om rett til utveksling av opplysninger i skattesaker med vedkommende land. Videre ble det lagt vekt på hensynet til norske skattemyndigheters innsynsmuligheter. Avslagsgrunnen i den andre saken var at de personlige aksjonærene var tilbudt vederlag dels i kontanter og dels i aksjer og at kontantvederlaget langt oversteg 20 prosent av det samlede vederlaget. Kravet om eierkontinuitet var dermed ikke oppfylt. I en sak der

det var søkt om skattefritak for fusjon av et norskregistrert utenlandsk selskap (NUF) og et norsk aksjeselskap, ble avslaget begrunnet med at kravet om at det må være «påtakelig» at et skattefritak vil lette omorganiseringen, ikke var oppfylt.

34.5 Departementets vurderinger

Antallet søknader etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 har falt ganske betydelig de senere år. Fra 2003 til 2006 er antall behandlede søknader redusert fra 49 til 19, med en tilsvarende gradvis reduksjon i de mellomliggende år.

Innføring av fritaksmetoden for aksjebeskatning i selskapssektoren i 2004, antas å ha redusert behovet for skattefritak i flere av de saks kategorier som tidligere var aktuelle. Dette gjelder særlig sakene om overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper, herunder sakene om konserndannelser i utlandet. I den utstrekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er subjekt etter fritaksmetoden, er det ikke lenger behov for skattefritak. Hvor overdragende part er personlige aksjonærer, vil skattefritak fortsatt være aktuelt. Det samme gjelder ulike transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden, i den utstrekning transaksjonsformen ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kap. 11. Videre vil det fortsatt være behov for skattefritak etter skatteloven § 11–21 tredje ledd ved realisasjon av fordringer etablert ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner, men bare i den utstrekning den forutgående fusjon/fisjon innebar overføring av andre typer objekter enn aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.

I tidligere orienteringer til Stortinget har departementet uttalt at skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling i størst mulig grad bør lovfestes. Det er fortsatt et mål å foreta lovregulering av fritakspraksis. Innføringen av fritaksmetoden og av skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltakere i deltakerlignede selskaper har imidlertid endret forutsetningene for dette arbeidet. Det videre arbeidet vil blant annet kreve at det høstes erfaring med de nye reglene etter skattereformen.

35 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst.S. nr. 41 (1995–1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen fremlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–1997) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2005.

Finansdepartementet

til rår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
- til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

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

I

§ 47b nr. 1 skal lyde:

1. Den som får pålegg om å gi opplysninger etter § 47a eller bokføringspålegg etter § 47d, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

§ 47c nr. 2 skal lyde:

2. Pålegg til selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon rettes til styret og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

Ny § 47d skal lyde:

1. Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

2. Bokføringspålegg rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem.

3. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

Ny § 47e skal lyde:

1. Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 47d innen den

fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men begrenset oppad til ti rettsgebyr. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

2. § 47c nr. 2, 3, 4 og 5 gjelder tilsvarende for tvangsmulkt ilagt etter denne bestemmelsen.

II

§ 48 nr. 3 skal lyde:

Søksmål om krav etter den lov rettes mot staten som saksøkt. Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om meklings- og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av skattekontoret der det angrepne vedtak er truffet. Har Riksskattenemnda truffet vedtaket, utøves partsstillingen av Skattedirektoratet.

§ 48 nr. 5 tredje punktum skal lyde:

Når endringssak er gjennomført etter ligningsloven § 3–11 nr. 4, jf. § 8–3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren.

Nåværende tredje, fjerde og femte punktum blir fjerde, femte og sjette punktum.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2008. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

I

§ 4 første ledd bokstav b skal lyde:

- b) Gaver ytet før giverens død til fysiske personer innenfor et årlig fribeløp tilsvarende et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang. Gaver i form av ikke-børsnoterte aksjer, andeler i

ansvarlige selskap eller kommandittselskap og andre typer verdipapirer som ikke er notert på børs, samt overføring av fast eiendom, er ikke fritatt for avgiftsplikt etter denne bestemmelsen.

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

I

§ 46 første ledd tredje punktum skal lyde:

Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

§ 46 annet ledd annet punktum skal lyde:

Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Ny § 46 a skal lyde:

Avgiftsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Bokføringspålegg rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

§ 52 annet ledd skal lyde:

Avgiftsmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 46 a innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem

til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

§ 52 annet ledd blir tredje ledd og skal lyde:

Pålegg til selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon rettes til styret og sendes hvert medlem i rekommantert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

Merverdiavgiftsloven § 54 annet og tredje ledd oppheves.

Merverdiavgiftsloven § 54 fjerde ledd blir annet ledd.

II

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

omsetning av romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom,

§ 5 a tredje ledd skal lyde:

Tjenester som nevnt i annet ledd nr. 2 omfatter ytelser som etter sin art er unntatt fra loven når ytelsen utgjør et naturlig ledd i hovedytelsen og det ikke kreves særskilt vederlag for ytelsen.

§ 5 b første ledd nr. 10 oppheves.

§ 11 tredje ledd skal lyde:

Statlige enheter anses ikke avgiftspliktige når de omsetter tjenester til andre statlige enheter. Det er et vilkår at leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet. Unntaket omfatter også omsetning av varer som leveres som naturlig ledd i ytelsen av tjenesten.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 14 annet ledd nr. 2 skal lyde:

Ved arbeid på, drift eller innleie av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Avgiftsplikten etter denne bestemmelse gjelder ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

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

I

§ 33 annet ledd nytt siste punktum skal lyde:

Kravet i skattelov for byane § 4, andre leden, om at departementet må samtykke til oppnemning av sakkunnig nemnd, og høve til tidlegare taksering enn kvart tiande år etter siste punktum, skal ikkje gjelda.

II

§ 8 fjerde ledd skal lyde:

Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18–5 første leden skal ikkje settast lågare enn kr 0,95/kWh eller høgare enn kr 2,35/kWh av

1/7 av grunnlaget for anlegget si samla produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og dei seks foregående åra. Har kraftanlegget vært i drift i færre enn sju år, legges gjennomsnittet for desse åra til grunn for utrekninga.

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks og med virkning fra og med eideomsskatteåret 2008.

Forslag

til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endring:

I

§ 7 fjerde ledd siste punktum skal lyde:
Er retten overtatt med hjemmel i lov til åsetespris, gjelder bestemmelsene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift § 14 fjerde ledd tilsvarende.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

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

I

§ 3–6 nr. 1 skal lyde:

1. Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter kapitlene 4 eller 6, kan klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. *Tilsvarende gjelder den som får bokføringspålegg etter § 4–13.*

§ 4–4 nr. 2 første punktum skal lyde:

Et annet regnskapsår enn kalenderåret kan legges til grunn for ligningen dersom det er gitt unntak i medhold av regnskapsloven § 1–7 første ledd annet, tredje eller fjerde punktum.

Ny § 4–13 skal lyde:

§ 4–13 Bokføringspålegg

Ligningsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4–2 nr. 1 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Bokføringspålegg rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert

medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

§ 10–6 skal lyde:

§ 10–6 Tvangsmulkt

1. Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. etter kapittel 6, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer. Vedtak om mulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.
2. Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 4–13 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfelle, kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner. Vedtak om mulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.
3. Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet,

samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

4. *Vedtak om tvangsmulkt etter nr. 1 og nr. 2 kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker.*
5. *Mulkten tilfaller statskassen.*

II

§ 4–2 nr. 2 skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse, og om fritak fra plikten til å levere slik selvangivelse.

§ 4–7 nr. 1 til nr. 5 skal lyde:

1. *Selvangivelse med vedlegg skal leveres:*
 - a) *innen utgangen av mai i året etter inntektsåret for selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2–2 første ledd, og for eier av enkeltpersonforetak,*
 - b) *innen utgangen av april i året etter inntektsåret for andre skattytere, herunder skattytere som lignes etter § 2–4.*
2. *Selvangivelsesfristen skal beregnes separat for ektefeller.*
3. *Godtgjør noen at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, skal skattekontoret etter skriftlig søknad gi utsetting.*
4. *Skattekontoret kan etter søknad fra regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, gi utsettelse av leveringsfristen for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlag kan ikke gis lengre enn til 30. juni i året etter inntektsåret.*
5. *Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr. 1, med unntak for skattytere som lignes etter § 2–4, med inntil en måned for grupper av skattytere.*

§ 4–7 nåværende nr. 8 til nr. 10 blir nr. 6 til nr. 8.

§ 8–10 nr. 1 skal lyde:

1. *Forhåndsligning etter § 4–7 nr. 7 eller nr. 8 skal omfatte skattyterens inntekt i det løpende inn-*

tektsår og inntekt og formue i det foregående inntektsår hvis ligningen for dette år ikke er lagt ut etter § 8–8.

§ 8–10 nr. 3 annet punktum skal lyde:

Etter slik erkjennelse faller kravet på skatt og avgift av den oppgitte formue og inntekt bort, hvis det ikke er sendt på etterviselig måte til den som krevde forhåndsligningen, innen 4 uker i tilfelle som nevnt i § 4–7 nr. 7 eller innen 3 måneder i tilfelle som nevnt i § 4–7 nr. 8.

III

§ 11–1 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder avgjørelse om fastsetting av inntekt og formue fra selskapet, etter krav fra selskap med deltakere som skattlegges etter skatteloven § 10–40 til § 10–48.

IV

§ 4–4 ny nr. 8 skal lyde:

Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper alene eller i fellesskap skal levere næringsoppgave som omfatter hele selskapets virksomhet.

§ 4–9 ny nr. 8 skal lyde:

Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper alene eller i fellesskap skal levere selskapsoppgave og oppgave over deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

V

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2008.

Endringen under III trer i kraft 1. januar 2008.

Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Endringene under IV trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

I

§ 3–1 annet ledd første punktum skal lyde:

I skatteloven unntas fra anvendelse bestemmelsene om vilkår for skatteplikt til riket, om fordeling av beskatningsretten mellom kommuner, om sambeskatning av ektefeller, om minstefradrag og særfradrag, om skipsaksjeselskaper og skipsallmenaksjeselskaper og om beregning av personinntekt.

§ 3–1 nytt fjerde ledd skal lyde:

For enkeltpersonforetak mv. gjelder følgende:

- a) *Ved fastsettelsen av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak gis det fradrag for renter på gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Fradrag gis i den utstrekning gjelden ikke overstiger verdien av eiendelene i virksomheten. Ved fastsettelsen av verdien av eiendelene i virksomheten, gjelder straffeloven § 12–12 annet ledd tilsvarende, med unntak av § 12–12 annet ledd bokstav c.*
- b) *Skatt av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak beregnes med en prosentvis fastsatt del av denne inntekten og med samme satser som er fastsatt for lønnsinntekt, jf. § 3–2. Slik inntekt inngår ikke ved fastsettelsen av ordinær alminnelig inntekt. Særskilt godtgjørelse etter selskapsloven § 2–26 første ledd skattlegges på tilsvarende måte.*
- c) *Underskudd i enkeltpersonforetak fremføres til fradrag i senere års inntekt fra enkeltpersonforetak. Når det ved opphør av virksomhet i enkeltpersonforetak er udekket underskudd, kan slikt underskudd kreves avregnet mot alminnelig inntekt ved bruk av en avregningsfaktor på 0,5.*

§ 3–2 skal lyde:

Skattlegging ved lønnstrekk

Skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12–2 bokstavene a, b og c beregnes med en prosentvis fastsatt del av ytelsens bruttoverdi, jf. § 5–2. Skatten beregnes med en lav sats for inntekt opp til 12 ganger folketrygdens grunnbeløp, og med en høyere sats for overskytende inntekt. I det samlede inntektsgrunnlaget etter forrige punktum inngår også inntekt som nevnt i § 3–1 fjerde ledd

bokstav b. Det benyttes det grunnbeløp som sist ble fastsatt for inntektsåret.

§ 5–2 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid skal arbeidsgiver gjøre fradrag i ytelsens verdi for skatt etter § 3–2. *Arbeidsgiver trekker skatt med høy sats når samlet utbetaling fra arbeidsgiveren til den ansatte i inntektsåret overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp.*

§ 5–2 annet ledd skal lyde:

Ansatte som sannsynliggjør samlet inntekt over 12 ganger folketrygdens grunnbeløp fra flere arbeidsgivere i inntektsåret, kan kreve at det fastsettes forskuddsskatt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven på dette grunnlag.

§ 5–2 nåværende annet til femte ledd blir tredje til sjettede ledd.

§ 5–2 nytt syvende ledd skal lyde:

Når samlet lønn og annen ytelse som omfattes av § 3–2 overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp, skjer avregning og innkreving mv. etter bestemmelsene i skattebetalingsloven, med de unntak og presiseringer som følger av § 5–1.

Nåværende sjettede og syvende ledd blir åttende og niende ledd.

II

§ 4–2 skal lyde:

§ 4–2. Ligningsmyndigheter

Ligningsloven kapittel 2 gjelder tilsvarende med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av denne lov.

Departementet kan fastsette nærmere regler om organiseringen av ligningsforvaltningen for Svalbard, herunder gi forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av en særskilt skatteklagenemnd.

§ 4–3 første ledd skal lyde:

Ved gjennomføring av ligning mv. gjelder ligningsloven kapittel 3 til 12 med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av denne lov. I lig-

ningsloven unntas fra anvendelse kapittel 5 om regnskapsplikt og § 8–5 om særskilt *avgjørelsesmyndighet*.

§ 4–4 første og annet ledd skal lyde:

Selvangivelse skal leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som nevnt i § 3–1. *Skattekontoret* kan pålegge andre å levere selvangivelse.

Selvangivelse med vedlegg leveres til *skattekontoret* innen utgangen av februar året etter inntektsåret. For den som *skattekontoret* pålegger å levere *selvangivelse*, kan en senere frist fastsettes.

§ 4–5 første ledd skal lyde:

Lønnsoppgave leveres til *skattekontoret* innen utgangen av januar året etter inntektsåret. Andre kontrollopplysninger og ligningsoppgaver som nevnt i ligningsloven kapittel 6 leveres til *skattekontoret* innen utgangen av februar året etter inntektsåret.

§ 4–6 annet ledd skal lyde:

Skattekontoret kan fravike opplysningene i lønnsoppgaven når det er grunn til å anta at de er uriktige. Før opplysningene fravikes, skal arbeidsgiver og arbeidstaker gis en passende frist for uttalelse.

§ 4–7 første ledd oppheves. Nåværende annet ledd blir første ledd.

§ 5–1 annet ledd skal lyde:

De funksjoner som etter skattebetalingsloven tilhører skatteoppkreveren i kommunen, skal tilligge skatteoppkreveren for Svalbard.

§ 5–3 skal lyde:

§ 5–3. Skatteoppkrever

Departementet bestemmer hvilke organer som skal være skatteoppkrever for Svalbard, og kan fastsette nærmere regler om organiseringen av skatteoppkrevingen.

III

§ 4–6 første ledd skal lyde:

Skattekontoret foretar kontroll av fastsatt lønns trekk og beregner pensjonsgivende inntekt for kalenderåret. Når lønn og annen ytelse etter § 3–2 overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp, skal skattekontoret også beregne årets skatt og trygdeavgift. Fastsettelsen skjer etter skattekontorets skjønn når fristen for levering av lønnsoppgave er oversittet.

IV

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2008.

Endringene under III i § 4–6 første ledd første punktum og tredje punktum trer i kraft 1. januar 2008. Nytt § 4–6 første ledd annet punktum trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen

I lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen gjøres følgende endringer:

I

Lovens tittel skal lyde:

Lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i *Antarktis*

§ 1 første punktum skal lyde:

Personer som oppholder seg på Jan Mayen eller

i de norske bilandene i Antarktis, svarer skatt av inntekt vunnet ved arbeid der etter bestemmelsene om lønnstrekk i lov om skatt til Svalbard.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:

I

§ 23–2 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Det skal betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgiveres og det offentliges tilskott til livrente- og pensjonsordninger og arbeidsgiveres tilskott til Overføringsavtalens sikringsordning.

II

§ 3–15 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Som pensjongivende inntekt regnes også inntekt som omfattes av lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard § 3–1 fjerde ledd b.

§ 23–2 åttende ledd annet punktum skal lyde:

Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom

institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er *opp til 450000 kroner*, og bare for lønnsutbetalinger opp til *45000 kroner* per ansatt.

§ 23–3 sjettede ledd skal lyde:

Det svares også trygdeavgift med mellomomsats av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak og annen inntekt som er omfattet av lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard § 3–1 fjerde ledd b.

Nåværende sjettede ledd blir syvende ledd.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

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

I

Ny deloverskrift til § 10–70 og ny § 10–71 skal lyde:

Skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved utflytting

II

Skatteloven § 9–3 sjettede ledd skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk er *fritatt for skatteplikt på nærmere vilkår i § 9–13.*

Ny § 9–13 skal lyde:

§ 9–13. Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk

(1) Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk til personer som er arveberettiget etter lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. kapittel 1 eller 2, er fritatt for skatteplikt når vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, og eieren har eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales. Gevinstskattefritaket etter første punktum omfatter realisasjon til arveberettiget slektning av selgerens ektefelle.

(2) Fritaket gjelder også landbrukseiendom eiet i sameie mellom personer som alle er innenfor familiekretsen som nevnt i første ledd, når eiendommen

overdras til en av sameierne eller til annet familiemedlem innenfor kretsen.

(3) Fritaket gjelder også ved overdragelse av andel i selskap som nevnt i § 10–40 innenfor familiekretsen som nevnt i første ledd, men bare for den forholdsmessige del av gevinsten som gjelder alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som landbruksvirksomheten er basert på.

(4) Fritaket gjelder også for deltakerlignet selskap ved overdragelse av landbrukseiendom eiet av selskapet i minst ti år, hvor alle deltakerne er slektninger som nevnt, og hvor eiendommen overdras til en av deltakerne eller et annet familiemedlem innenfor kretsen. Overdras en landbrukseiendom fra et deltakerlignet selskap etter foregående punktum til en av deltakerne eller til en av deltakernes ektefelle eller til person innenfor familiekretsen, anses forskjellen mellom antatt salgsverdi og vederlaget ikke som skattepliktig utdeling fra selskapet i henhold til § 10–42 første og annet ledd.

(5) Ved oppløsning av deltakerlignet selskap i landbruket blir gevinst som skriver seg fra salg av landbrukseiendom som for seg ville vært skattefri for deltakeren etter første ledd, å holde utenfor ved beregning av over- eller underskudd på deltakerens andel.

(6) Skattefritaket i første ledd omfatter også melkevot som realiseres sammen med det alminnelige gårdsbruket.

(7) Gjenstår det ved realisasjonen mindre enn fem år av fristen, fritas en femtedel av gevinsten for skattlegging for hvert år eieren har eid eiendommen mer enn fem år. Gjenstående tid avrundes oppover til nærmeste antall hele år.

(8) Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, er fritatt for skatteplikt.

III

§ 2–30 første ledd bokstav k nytt nr. 5 skal lyde:

5. Overføringsavtalens sikringsordning

§ 5–12 sjette ledd skal lyde:

(6) Fordel ved arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente fastsettes til det enkelte medlems andel av den årlige premien til ordningen. Fordel etter første punktum regnes ikke som inntekt når det gis fradrag for premiebetalingen etter § 6–45.

§ 5–43 første ledd bokstav d skal lyde:

d. følgende ytelser etter folketrygdloven:

1. stønad ved helsetjenester etter kapittel 5
2. grunnstønad og hjelpstønad etter kapittel 6
3. gravferdsstønad etter § 7–2
4. stønad etter § 10–5, jf. § 10–7

5. attføringsstønad etter § 11–8

6. engangsstønad ved fødsel eller adopsjon etter § 14–17

7. stønad til barnetilsyn etter §§ 15–11, 17–9 og 17–10

8. utdanningsstønad mv. etter §§ 15–12, 15–13, 16–9, 17–9 og 17–10,

§ 6–45 annet punktum skal lyde:

Det gis fradrag for kostnad til sikring av pensjon i offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold og for tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning.

§ 10–64 overskriften skal lyde:

§ 10–64. Begrensning i skatteplikten/fradragretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen

§ 10–64 skal lyde:

Skattlegging etter reglene i §§ 10–61 til 10–68 foretas ikke når

- a) selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter, eller
- b) deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig.

§ 10–67 første ledd skal lyde:

(1) 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 eller er unntatt beskatning etter § 2–38 annet ledd, jf. tredje og fjerde ledd.

§ 10–68 første ledd skal lyde:

(1) Ved realisasjon av aksje skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med endring i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid. Aksjens inngangsverdi skal også oppreguleres med inntekt som er unntatt beskatning etter § 2–38 annet ledd, jf. tredje og fjerde ledd Det skal kun foretas regulering i år deltakerne skattlegges etter reglene i dette kapittel.

§ 12–2 bokstav b nytt tredje punktum skal lyde:

Som personinntekt regnes heller ikke utbetaling fra

kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er tatt til inntekt etter § 5–12 sjette ledd og § 12–2 første ledd bokstav a.

§ 14–3 første ledd annet punktum skal lyde:

Fordel ved arbeidsgivers premie til kollektiv livrente som nevnt i § 5–12 sjette ledd *tas til inntekt* i det året arbeidsgiver innbetaler premien.

§ 18–3 første ledd skal lyde:

(1) Eier av kraftverk skal svare skatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt *beregnet ved det enkelte kraftverk* og som fastsettes etter bestemmelsene i annet til *ellefte* ledd. Skatt på grunnrenteinntekt beregnes etter en sats som for det enkelte år vedtas av Stortinget.

§ 18–3 fjerde, femte, sjette og syvende ledd skal lyde:

(4) Dersom fradragene i brutto salgsinntekter fører til at grunnrenteinntekten blir negativ, *skal differansen beregnet for inntektsår forut for 2007* fremføres til fradrag i neste års grunnrenteinntekt *beregnet ved kraftverket*. Differansen fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift. *Slik* negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyteren eier, eller i skattyterens øvrige inntekter.

(5) *Negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt etter fradrag for negativ grunnrenteinntekt etter reglene i fjerde ledd første punktum, ved et annet kraftverk skattyteren eier. Dersom beregning av grunnrenteinntekt etter samordning etter foregående punktum blir negativ, kan den negative grunnrenteinntekten fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift, til fradrag i positiv grunnrenteinntekt beregnet for skattyter etter foregående punktum i senere inntektsår. Dersom beregning av grunnrenteinntekt etter samordning og fremføring etter første og annet punktum blir positiv for aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf. § 10–1 første ledd, kan selskapets positive grunnrenteinntekt samordnes mot negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntekståret etter første punktum og deretter mot negativ grunnrenteinntekt som nevnt i annet punktum i annet selskap som tilhører samme konsern, jf. § 10–4, ved utgangen av inntektsåret.*

(6) *Beregnet grunnrenteinntekt for skattyter etter femte ledd fordeles mellom skattyters enkelte kraftverk i samsvar med det enkelte kraftverks forholdsmessige bidrag. Positiv grunnrenteinntekt etter samordning og fremføring etter femte ledd fordeles mellom de*

kraftverk som har positiv grunnrenteinntekt det aktuelle inntektsår etter størrelsen på de for verkene beregnede positive inntektsbeløp. Negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter femte ledd annet, jf. tredje punktum fordeles mellom de kraftverk som har negativ grunnrenteinntekt det aktuelle inntektsår etter størrelsen på de for verkene beregnede negative inntektsbeløp.

(7) *Endring av grunnrenteinntekt fastsatt etter annet til femte ledd, skal påvirke fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk etter sjette ledd annet punktum med virkning fra 1. januar det året vedtak om endring treffes. Fordeling av negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter femte ledd annet, jf. tredje punktum mellom skattyters enkelte kraftverk etter reglene i sjette ledd, fastsettes ved ligningen for det inntektsår det skjer realisasjon mv av kraftverk som medfører oppgjør eller overføring av negativ grunnrenteinntekt knyttet til vedkommende verk etter reglene i niende ledd eller ved tilsvarende transaksjoner som behandles etter reglene i lovens kapittel 11.*

Nåværende § 18–3 femte ledd blir § 18–3 åttende ledd.

§ 18–3 niende ledd skal lyde:

(9) Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk og fallrettighet fastsettes på følgende måte:

- a) *For overdrager skal det i realisasjonsåret beregnes grunnrenteinntekt tilsvarende vederlaget, fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen, aktiverte kostnader til erverv av vannfall og eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring, jf. fjerde ledd. Tilsvarende fratrekkes det realiserede kraftverks andel av eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring, jf. sjette ledd. Positiv differanse etter foregående punktum omfattes av reglene om samordning av grunnrenteinntekt etter femte ledd. Negativ differanse kan tilbakeføres og fradras med tillegg av rente fastsatt av departementet i forskrift i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserede kraftverk for samme eller tidligere inntektsår. Negativ differanse som overstiger fradrag for negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter første punktum, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet for kraftverk skattyter eier for realisasjonsåret. Negativ differanse som ikke nøytraliseres ved fradrag etter foregående punktum, behandles etter reglene i fjerde punktum.*
- b) Kraftverk og fallrettighet kan realiseres uten beskatning som nevnt i dette ledd bokstav a. Slik

overdragelse kan bare skje dersom kraftverk og fallrettighet overføres samlet og overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervs-tidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelse som overføres. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket etter fjerde ledd samt andel negativ grunnrenteinntekt fastsatt for verket etter sjette ledd siste punktum på overdragelsestidspunktet overdras til overtaker.

- c) Ved bortfall av skattemessig eierskap til kraftverk i forbindelse med hjemfall til staten, gjelder reglene i dette ledd bokstav a tilsvarende. Alternativt kan andel negativ grunnrenteinntekt fastsatt for det hjemfalte kraftverk etter sjette ledd siste punktum overdras særskilt til ny skattepliktig eier uten beskatning som nevnt i dette ledd bokstav a. Vederlag tilsvarende skatteverdien av den negative grunnrenteinntekt som realiseres, behandles ikke som alminnelig inntekt eller som fradragsberettiget kostnad. Skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt som ikke kompenseres etter reglene i denne bokstav kan kreves utbetalt av staten.
- d) Når kraftverk og fallrettighet overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold. Fradrag for friinntekt etter tredje ledd reduseres forholdsmessig etter hvor stor del av året den enkelte har eid kraftverket.

Nåværende § 18–3 syvende, åttende og niende ledd blir nytt § 18–3 tiende, ellefte og tolvte ledd.

§ 18–5 tredje ledd skal lyde:

(3) Fradraget etter første ledd for kostnader settes til gjennomsnittet av summen for hver av de siste fem årenes kostnader for verket som nevnt i § 18–3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2, eller de færre årene verket har vært omfattet av reglene i § 18–3. Fradraget for pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket fastsatt etter bestemmelsene i § 18–3 for inntektsår til og med 2006 og deretter kraftverkets andel fastsatt etter § 18–3 sjette ledd annet punktum, settes til gjennomsnittet av summen av slik skatt for verket for hver av de siste fem årene, eller de færre årene verket har vært omfattet av reglene om beregning av slik inntekt. Kostnader og grunnrenteskatt fra de foregående årene justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret.

IV

Ny § 10–71 skal lyde:

§ 10–71 Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av SE-selskap og SCE-selskap

Gevinst og tap på eiendel som SE-selskap og SCE-selskap eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2–2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Tilsvarende skal gevinst og tap på forpliktelse som selskapet har, være skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører som nevnt. Ved gevinst- og tapsberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted.

Ny § 14–26 skal lyde:

§ 14–26 Gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser ved utflytting av SE-selskap og SCE-selskap

Gevinst og tap på eiendel og forpliktelse som nevnt i § 10–71 tas til inntekt eller fradras siste dag før skatteplikten til riket opphører etter § 2–2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

V

§ 8–11 første ledd bokstav g og ny bokstav h skal lyde:

- g. aksjer i selskap som nevnt i § 8–10, som kun eier eiendeler som nevnt under a–f, og aksjer i selskap som nevnt i denne bokstav,
- h. driftsmidler i virksomhet som nevnt i § 8–13 første ledd a og b, unntatt driftsmidler som nevnt i § 14–41 h og i og annen fast eiendom.

§ 8–13 første og annet ledd skal lyde:

(1) Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller flyttbare innretninger som nevnt i § 8–11 første ledd a og b. Departementet kan likevel gi forskrift om at selskap innenfor ordningen kan drive virksomhet i form av:

- a. strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet selskap som lignede etter bestemmelsene i §§ 8–10 til 8–20 og poolsamarbeid som nevnt i § 8–11 første ledd d
- b. annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som lignede etter bestemmelsene i §§ 8–10 til 8–20.

(2) Arbeidsinnsats i selskap innenfor ordningen kan bare gjelde virksomhet som nevnt i første ledd.

§ 8–14 tredje og fjerde ledd samt nye femte til sjuende ledd skal lyde:

(3) Ved inntreden skal det foretas et *inntekt-soppgjør*. *Utgangsverdien ved dette inntekt-soppgjøret settes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer i selskaper som nevnt i § 8–11 første ledd d og g som er fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2–38, skattemessig verdi av øvrige finansaktiva, og markedsverdien av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien settes lik selskapets totale egenkapital, korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, herunder fremførbart underskudd. Underskudd kan ikke fremføres til fradrag i senere finansinntekt i selskapet.*

(4) *Ved salg av andel i selskap som nevnt i §§ 10–40 og 10–60, som omfattes av § 2–38, til selskap som lignes etter bestemmelsene i §§ 8–10 til 8–20 fra selskap med direkte eller indirekte eierinteresser i det kjøpende selskapet, skal det foretas et inntekt-soppgjør slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på salgstidspunktet kommer til beskatning i det kjøpende selskapet. Tilsvarende gjelder når salget skjer fra selskap som slikt selskap har direkte eller indirekte eierinteresser i. Inntekt-soppgjør etter dette ledd skal ikke foretas ved salg fra selskap som lignes etter bestemmelsene i §§ 8–10 til 8–20.*

(5) Inntekt etter tredje ledd skal også fastsettes når et fartøy overføres til et selskap innenfor ordningen etter reglene i § 11–21. Det samme gjelder når fartøy er kommet inn i ordningen ved overføring av andel eller aksje i selskap som nevnt i § 10–40 og § 10–60. Inntekten skal skattlegges i det motakende selskapet i *transaksjonsåret*.

(6) *Gevinst beregnet etter reglene i de tre foregående ledd føres på gevinst- og tapskonto.*

(7) *Departementet kan gi forskrift om beregning av markedsverdier etter tredje til femte ledd, herunder pålegge selskapene plikt til å fremlegge dokumentasjon av markedsverdi.*

§ 8–15 med overskrift skal lyde:

§ 8–15. Fastsettelse av skattepliktig inntekt for selskap innenfor ordningen

(1) Selskap innenfor ordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt med de unntak som følger av annet til åttende ledd.

(2) 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. Tilsvarende kostnader og tap er fradragsberettiget. Skatteplikten eller fradragsretten gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8–11 første ledd d-g.

(3) En andel av gevinster som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital 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.

(4) Det gis kun fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. Ved beregning av rentefradraget skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning.

(5) Underskudd fastsatt etter reglene i *annet til fjerde ledd* kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter § 8–14 tredje ledd, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter *annet til fjerde ledd* etter reglene i § 14–6.

(6) Bestemmelsen i § 10–43 om fradragsbegrensning kommer ikke til anvendelse ved fastsettelse av inntekt som nevnt i *annet ledd* første punktum for kommandittister og stille deltakere innenfor ordningen.

(7) 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. Eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Aksjer i selskap som nevnt i § 8–11 første ledd g skal ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital ved beregningen foran. Ved verdsettelsen av eierselskapets andeler og aksjer i selskaper som omfattes av § 8–11 første ledd e og f som er ført etter egenkapitalmetoden, skal det ikke tas hensyn til slike selskapers balanseførte gjeld. Hvor andeler eller aksjer som nevnt i foregående punktum er ført etter kostmetoden, er det den forholdsmessige andel av dette selskapets balanseførte kapital som skal legges til grunn for beregningen i eierselskapet. Departementet fastsetter normrente i forskrift.

(8) Selskap som utarbeider selskapsregnskap

etter regnskapsloven § 3–9 tredje eller fjerde ledd skal korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3–3 a eller allmennaksjeloven § 3–3 a, i følgende tilfeller:

- a) ved beregning av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital etter bestemmelsene i tredje ledd første og annet punktum
- b) ved beregning av maksimalt rentefradrag etter fjerde ledd
- c) ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.

Ved beregningene som nevnt i bokstav a og b skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler. Ved beregningen som nevnt i bokstav c skal det ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.

(9) Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter aksjeloven § 8–2 eller allmennaksjeloven § 8–2 som gjeld i regnskapet, skal medregne foreslått utbytte som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.

(10) Departementet kan gi overgangsbestemmelser til bestemmelsene i § 8–15 tredje ledd om skatteplikt for valutagevinst og om fradragsrett for valutatap, herunder gi bestemmelser om at kursvingninger på valuta før 1. januar 2000 ikke får innvirkning på beregningen av gevinst eller tap ved skattleggingen.

(11) Departementet kan gi overgangsregler til bestemmelsene i tredje ledd om skattemessig behandling av gevinster og tap på langsiktige valutaposter omfattet av skatteloven § 14–5 femte ledd som er påløpt men ikke realisert per 1. januar 2005.

§ 8–17 første ledd bokstav c oppheves.

§ 8–17 annet ledd skal lyde:

(2) Bestemmelsene i § 8–14 tredje ledd annet punktum legges til grunn ved fastsettelse av skattemessige verdier etter uttreden fra ordningen. I tilfeller der det oppstår en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi i selskap som nevnt i § 10–40, skal forskjellen føres på en egen konto som kan avregnes i fremtidig andel av overskudd eller underskudd fra samme selskap som skyldes forskjellen. Det samme gjelder aksjer i selskap som nevnt i § 10–60 som omfattes av § 2–38. For aksjer i selskap som nevnt i § 10–60 som ikke omfattes av § 2–38, skal regulering av kostpris ved senere realisasjon av aksjen som nevnt i § 10–68 første ledd bare omfatte deltakerens eiertid etter uttreden. Departementet kan gi forskrift

om beregning av markedsverdier etter annet punktum, herunder pålegge selskapene å fremlegge dokumentasjon av markedsverdi.

§ 8–18 første og annet ledd skal lyde:

(1) Selskaper innenfor ordningen kan yte og motta konsernbidrag forutsatt at vilkårene for å yte og motta konsernbidrag etter § 10–4 er oppfylt. Konsernbidrag hvor yter eller mottaker er innenfor ordningen skal ikke være fradragsberettiget for yter eller skattepliktig for mottaker.

(2) Konsernbidrag avgitt til selskap som har trådt ut av ordningen er ikke skattepliktig inntekt for mottaker og ikke fradragsberettiget for giver i uttredelsesåret og de to påfølgende årene.

§ 8–18 tredje ledd oppheves.

§ 10–5 nye åttende og niende ledd skal lyde:

(8) Positiv netto differanse mellom markedsverdi som er lagt til grunn ved inntredenbeskatning etter skatteloven § 8–14 og regnskapsmessig verdi for driftsmiddel, andel i deltakerlignet selskap og aksje i NOKUS-selskap skal anses som midlertidig forskjell etter annet ledd, uten reduksjon for beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Differansen etter første punktum reduseres forholdsmessig med en andel som tilsvarer den andel av gevinsten ved inntreden som er tatt til beskatning.

(9) For selskap som lignes etter bestemmelsene i §§ 8–10 til 8–20 skal avgitt konsernbidrag i sin helhet behandles som utdeling etter tredje ledd.

VI

§ 2–36 nytt femte, sjette og syvende ledd skal lyde:

(5) Fritatt for skatt på formue er forskningsstiftelse som mottar basisbevilgning fra staten, jf. Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter. Fritaket omfatter formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter. Et beløp som svarer til det fritatte skattebeløpet etter forrige punktum skal overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til instituttets ikke-økonomiske aktiviteter.

(6) Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, jf. femte ledd er fritatt for formuesskatt på aksjer i forskningsinstitutter. Fritaket er begrenset til et beløp som svarer til en beregnet formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter. Fritaket er betinget av at et beløp tilsvarende det fritatte skattebeløpet etter forrige punktum overføres fra stiftelsen til forskningsinstituttet og anvendes i instituttets ikke-økonomiske aktiviteter.

(7) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i femte og sjette ledd.*

§ 2–38 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a) inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland, jf. § 10–63, og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10–64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, og finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt,

§ 2–38 femte ledd skal lyde:

(5) Første ledd fritar for skatteplikt etter § 10–13 bare dersom skattyter er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10–64 bokstav b.

§ 4–12 skal lyde:

§ 4–12. Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til kursverdien 1. januar i ligningsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsværdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- a) gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- b) fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c) ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- d) ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsværdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 4–13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som

er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 5–12 nytt syvende ledd skal lyde:

Departementet gir forskrift om verdsettelsen av fordelene ved fri eller rimelig bolig på tjenestested i utlandet og utfyllende regler om avgrensning av skatteplikten.

§ 5–15 første ledd ny bokstav n skal lyde:

n. fordel ved statsministerens privatbruk av statens statsministerbolig. Fritaket gjelder bare så lenge statsministeren med sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg, og ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7–2 første ledd. Er fritaksvilkårene ikke oppfylt, fastsetter Skattedirektoratet verdien av privatbruken.

§ 6–19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 3.150 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 3.150 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

§ 7–2 første ledd bokstav c skal lyde:

hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20.000 kroner i inntektsåret.

§ 7–10 nytt siste punktum skal lyde:

Ved utleie mindre enn halve inntektsåret gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader.

§ 8–1 femte ledd første punktum skal lyde:

(5) Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 54.200 kroner per driftsenhet per år.

§ 8–1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over 54.200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142.000 kroner.

§ 8–1 syvende ledd skal lyde:

(7) Ved fastsettelsen av årets positive, næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyn-gen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54.200 kroner per år. For inntekt over 54.200 kro-

ner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142.000 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 530.000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 530.000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 8–1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8–1 femte, sjette eller syvende ledd kan til sammen ikke overskride 142.000 kroner.

§ 10–12 første ledd første punktum skal lyde:

Personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt.

§ 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 fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke være større enn gevinsten ved realisasjon av aksjen.

§ 12–11 nytt fjerde ledd skal lyde:

For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, når gevinsten ikke overstiger 150.000 kroner i inntektsåret. Dette omfatter gevinst som går inn under § 9–3 åttende ledd bokstav a, eller samme ledd bokstav d for så vidt gjelder vederlag bestemt av tomteverdi.

§ 14–60 nytt femte og sjette ledd skal lyde:

(5) For driftsmiddel tilhørende skattytere som er skattepliktige til riket etter skatteloven §§ 2–1 eller 2–2, eller som anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, gjelder bestemmelsene i §§ 14–60 til 14–62 og § 14–65 med følgende unntak:

- a. Inntaksverdi etter § 14–61 første ledd beregnes ut fra eierens anskaffelsesverdi og maksimale saldoavskrivninger etter bestemmelsene i § 14–43 over skattyters eiertid frem til 1. januar i inntektsåret.*
- b. Avskrivning etter inntak i norsk beskatningsområde beregnes etter bestemmelsene i §§ 14–40 til 14–43. Avskrivning beregnes forholdsmessig for*

den del av inntaks- og uttaksår som driftsmidlet er i norsk beskatningsområde.

- c. Ikke-varige og ubetydelig driftsmidler, jf. § 14–40 annet ledd, kan bare fradragsføres i anskaffelsesåret.*

(6) Bestemmelsene i § 14–63 og § 14–64 gjelder ikke for driftsmiddel tilhørende skattytere som er skattepliktige til riket etter skatteloven §§ 2–1 eller 2–2, eller som anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale.

§ 14–80 skal lyde:

Opphavsmann til åndsverk (herunder patentert oppfinnelse) kan, når personinntekten i det sist forløpne året i vesentlig grad overstiger personinntekten i de to forutgående årene, kreve å få den samlede personinntekten for disse tre årene fordelt med like stort beløp hvert år. Fordelingen av inntekt etter første punktum legges til grunn for beregning av toppskatt etter stortingets årlige skattevedtak, for beregning av pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 3–15, og for beregning av trygdeavgift etter folketrygdloven § 23–3. Endring av ligningen skal i tilfelle foretas for de to forutgående årene. Kravet må fremsettes innen den fristen som gjelder for innlevering av selvangivelsen.

§ 17–1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42 med tillegg etter tredje ledd, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke utlignes skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) har rett til særfradrag etter § 6–81 første og annet ledd og som ikke er mottakere av tidsbegrenset uførestønad,
- b) mottar overgangsstønad etter §§ 15–7, 16–7 eller 17–6 i folketrygdloven,
- c) mottar pensjon etter §§ 16–7 eller 17–5 i folketrygdloven,
- d) er fylt 64 år og mottar avtalefestet pensjon (AFP), eller
- e) er født i 1947 eller tidligere og som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av departementet, eller tilsvarende avtalefestet pensjon hvor dette er bestemt i tariffavtale hvor staten er part, eller i tariffavtale godkjent av departementet. Det samme gjelder tilsvarende avtalefestet pensjon i det kommunale tariffområdet.

(2) Hvis alminnelig inntekt, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42 med tillegg etter tredje ledd, overstiger de fastsatte grensebeløpene, skal summen av

- a) inntektsskatt til kommunen,
 - b) inntektsskatt til fylkeskommunen,
 - c) fellesskatt til staten,
 - d) trygdeavgift,
- ikke utgjøre mer enn 55 prosent av overstigende beløp. Ved anvendelsen av dette ledd tas det ikke hensyn til lovbestemte fradrag i skatt.

§ 17–10 første ledd skal lyde:

(1) Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt *fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42*, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,8 prosent av den overskytende formue.

§ 18–3 annet ledd ny bokstav c skal lyde:

- c) *Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft tillegg brutto salgsinntekter.*

§ 18–3 tiende ledd skal lyde:

(10) Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merketelse under 1 500 kVA, fastsettes ikke grunnrenteinntekt.

VII

§ 6–46 nytt femte ledd skal lyde:

Frdrag etter første, annet og fjerde ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven.

VIII

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007 for selskaper som opphører å være skattemessig hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2–2 eller skatteavtale med annen stat etter 4. oktober 2007.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007, likevel slik at for selskaper som trer ut av ordningen 1. januar 2007, skal § 8–17 gjelde slik den gjaldt for inntektsåret 2006, og slik at inntektsoppgjør etter § 8–17 fjerde

ledd skal foretas ved salg av andel fra og med 5. oktober 2007.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Endringen under VII trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

IX

Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8–14, 8–15 og 8–17 gjelder følgende overgangsregler:

(1) *For selskaper som er lignet etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven § 8–10 til 8–20 for inntektsåret 2006, og som for inntektsåret 2007 fortsatt skal lignedes etter den særskilte beskatningsordningen, skal det foretas et inntektsoppgjør per 1. januar 2007. Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer i selskaper som nevnt i § 8–11 første ledd d og g som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2–38, skattemessig verdi av øvrige finansaktiva, og regnskapsmessig verdi per 31. desember 2006 av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien fastsettes til saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved uttredelsesårets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Departementet kan gi forskrift om justering av regnskapsmessige verdier etter annet punktum.*

(2) *Minst to tredjedeler av gevinst beregnet etter første ledd skal føres på en egen oppgjørskonto, som skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2007.*

(3) *Inntil en tredjedel av skattebeløp knyttet til gevinst beregnet etter første ledd kan avsettes på fond for miljøtiltak m.v. Gevinst knyttet til skattebeløp som ikke avsettes på fond for miljøtiltak m.v. skal føres på oppgjørskontoen etter annet ledd. Departementet kan gi forskrift om hva midler på fond for miljøtiltak m.v. kan brukes til, om frist for når avsetningen må være anvendt til formålet, og om beskatning når midlene på fondet ikke er anvendt som forutsatt ved fristens utløp.*

(4) *Tap beregnet etter første ledd kan fremføres til fradrag i fremtidig finansinntekt i den utstrekning tapet ligger innenfor fremførbart finansunderskudd per 31. desember 2006.*

(5) *Gevinst som er betinget skattefri etter tredje ledd skal anses som midlertidig forskjell etter skatteloven § 10–5 annet ledd. Det skal gjøres fradrag for bokført utsatt skatteforpliktelse knyttet til inntekten.*

(6) *Ved uttreden av rederiskatteordningen skal*

eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter annet og tredje ledd tas til inntekt i uttredelsesåret.

(7) For selskap som har gjenstående ubeskattet gevinst etter annet eller tredje ledd, kan inntektsføring etter skatteloven § 10–5 annet ledd unnlates innenfor et beløp lik samlet netto regnskapsmessig resultat før skatt for inntektsårene fra og med 2007. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler beregningen av samlet netto regnskapsmessig resultat før skatt etter foregående punktum.

(8) For selskaper som ikke er lignet etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven § 8–10 til 8–20 for inntektsåret 2006, og som trer inn i ordningen med virkning fra inntektsåret 2007 eller 2008, skal det ved inntektsoppgjøret etter skatteloven § 8–14 tredje ledd legges til grunn regnskapsmessige verdier for driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i §§ 10–40 og 10–60. Gevinster ved salg av driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i §§ 10–40 og 10–60, herunder salg av driftsmidler fra underliggende selskap som nevnt i skatteloven §§ 10–40 og 10–60, skal være skattepliktige ved realisasjon innen 3 år etter inntreden. Det samme gjelder urealisert gevinst på driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i skatteloven §§ 10–40 og 10–60 ved uttreden av rederiskatteordningen innen 3 år. Ved gevinstberegningen skal den verdien som er lagt til grunn ved inntredenbeskatningen utgjøre inngangsverdien. Departementet kan gi forskrift om justering av regnskapsmessige verdier etter første punktum. Departementet kan

også gi nærmere regler om beskatning ved realisasjon eller uttreden etter annet og tredje punktum.

X

Ved ikrafttredelse av endringene under VI § 18–3 tiende ledd gjelder følgende overgangsregler:

(1) For kraftverk med generatorer som 1. januar 2008 har en samlet påstemplet merkeytelse mellom 1 500 kVA og 5 500 kVA som er satt i drift før 1. januar 2008, kan det kreves fastsatt grunnrenteinntekt for de forutgående inntektsår kraftverket har vært i drift. Reglene i skatteloven § 18–3 annet til fjerde ledd gjelder tilsvarende så langt de passer. Negativ grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2004, inngår i beregning av grunnrenteinntekt for senere driftsår etter foregående punktum og tilordnes eier av kraftverket pr. 1. januar 2008. Negativ grunnrenteinntekt til fremføring pr. 1. januar 2008 fastsatt etter denne overgangsregel, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd fra og med inntektsåret 2008.

(2) Beregning av grunnrenteinntekt med krav om fastsetting etter denne overgangsregel må fremsettes innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 2008.

(3) Departementet kan gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel i forskrift.

Forslag

til lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner m.v.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

I

§ 4 annet ledd skal lyde:

Det ytes ikke kompensasjon:

1. Når det foreligger fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.
2. For merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd.

3. For merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.
4. Når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.

§ 10 skal lyde:

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon er sammenfallende, jf § 6 tredje ledd med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år.

For virksomheten som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode.

§ 10 nytt tredje ledd skal lyde:

Foreldelsesfristen etter første og annet ledd begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært refundert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i § 6 fjerde ledd.

Foreldelse avbrytes kun ved innsendelse av kompensasjonsoppgave etter bestemmelsene i denne lov.

§ 15 fjerde ledd skal lyde:

For utbetaling av kompensasjon etter § 9 skal rentesatsen tilsvare satsen fastsatt i medhold av lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd første punktum. For tilbakebetaling av for mye utbetalt kompensasjon etter § 11 skal rentesatsen tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endringer:

I

XIX. Overgangsregler, Avvikling av reglene om beregnet personinntekt for aksjonærer:

Nytt annet ledd skal lyde:

(2) Skattyter kan kreve at det ikke skal beregnes personinntekt av inntekter fra annet selskap enn aksjeselskap og allmennaksjeselskap, hvor aksjeeie gir grunnlag for identifikasjon etter skatteloven § 12–11 annet ledd, slik denne lød frem til 1. januar 2006. Krav om endring av ligning må fremsettes innen utløpet av 2008.

Under XIX. Overgangsregler, Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi:

Annet ledd skal lyde:

(2) Skattyter kan kreve at utbytte som er utdelt til annen aksjonær, og som er kommet til fradrag ved RISK-reguleringen på skattyters hånd, skal legges til ved fastsettelsen av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi. Fristen for å fremsette krav etter denne bestemmelse er 30. april 2008.

Nåværende annet til femte ledd blir tredje til sjette ledd.

II

Under XIX. Overgangsregler, Ved ikrafttreddelsen, av endringen under XIV § 10–34 gjelder følgende overgangsregel:

Nytt annet ledd skal lyde:

Ved endring av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere, der endringen medfører at aksjonærens skattepliktige utbytte endres, kan aksjonæren kreve at aksjenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag oppreguleres med virkning fra 1. januar det året endringsvedtaket treffes. Oppregulering etter denne bestemmelsen kan kun kreves av aksjonærer som har eid aksjen i hele perioden fra og med 1. januar i selskapets ligningsår, til og med 1. januar det året ligningen ble endret. Ved oppregulering av inngangsverdien skal det tas hensyn til samtlige endringer i endringsvedtaket.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I

Ny § 5–13a skal lyde:

§ 5–13a Bokføringspålegg

Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Bokføringspålegg rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

§ 5–15 første ledd skal lyde:

(1) Den som får bokføringspålegg etter § 5–13a eller pålegg om å gi opplysninger etter § 5–14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

§ 5–16 skal lyde:

§ 5–16 Tvangsmulkt

(1) Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5–14 en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

(2) Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 5–13a innen den fastsatte fristen en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

(3) Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos

medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

(4) Vedtak om tvangsmulkt etter nr. 1 og nr. 2 kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker.

(5) Mulkten tilfaller statskassen.

Overskriften i § 10–53 skal lyde:

Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting

§ 10–60 første ledd skal lyde:

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift og når det ellers oppstår tilgodebeløp, skal beløpet og renter etter § 11–4 utbetales til den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet, når ikke annet er bestemt i lov eller forskrift. Utbetalingen skal også omfatte renter som er betalt av refusjonsbeløpet. Renter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller.

§ 10–60 nytt annet ledd skal lyde:

(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert oppgave regnes fristen fra skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

§ 10–60 annet ledd blir tredje ledd.

§ 10–60 fjerde ledd skal lyde:

(4) Krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 24 regnes fristen fra omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndigheten.

Overskriften i § 11–2 skal lyde:

Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv.

§ 11–2 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. eller som skyldes at den skatte- og avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert oppgave. Det skal ikke beregnes rente ved summarisk endring etter ligningsloven § 9–9.

(2) Renten er beregnet fra forfallstidspunktet

for kravene etter §§ 10–1 til 10–41, fram til det treffes vedtak om endring *mv. eller ny endret oppgave kom fram til skatte- og avgiftsmyndighetene*, med de unntak som følger av tredje til syvende ledd.

§ 11–2 femte ledd skal lyde:

(5) Av for meget utbetalt avgift i henhold til lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 24 og § 26 a fjerde ledd, beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring *mv. eller melding om egenretting av tidligere levert oppgave kom fram til skatte- og avgiftsmyndighetene*.

§ 11–2 syvende ledd skal lyde:

(7) Er det foretatt innbetalinger til dekning av skatte- og avgiftskravet før det er truffet vedtak om endring *mv. eller før melding om egenretting av tidligere levert oppgave er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene*, beregnes renten fram til betalingstidspunktet.

Overskriften i § 11–3 skal lyde:

Rentegodtgjørelse ved forsinket *utbetaling*

§ 11–3 første ledd skal lyde:

(1) Ved *utbetaling* av skatt eller avgift senere enn forfallstidspunktet i § 10–60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet fram til *utbetaling* skjer.

I § 11–4 gjøres følgende endringer:

Overskriften i § 11–4 skal lyde:

Rentegodtgjørelse ved *utbetaling* etter vedtak om endring *mv. og egenretting*

§ 11–4 første ledd skal lyde:

(1) Ved *utbetaling* av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring *mv. eller ved egenretting av tidligere levert oppgave*, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10–60.

§ 11–4 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved *utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt, ytes renter fra tre uker etter fristen for innlevering av oppgave for vedkommende termin, jf. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 31, 31a, 33 og 40.*

§ 11–4 tredje ledd blir fjerde ledd og skal lyde:

(4) Ved *utbetaling* i andre tilfeller enn omhandlet i første ledd kan det ytes rentegodtgjørelse når særlige forhold tilsier det. Departementet kan i forskrift bestemme at rentegodtgjørelse skal ytes i

andre tilfeller selv om det ikke foreligger særlige forhold.

§ 15–1 tredje ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Det skal være ett skatteutvalg for hvert *skattekontor. Departementet kan gi forskrift om oppnevning og organisering av skatteutvalgene.*

§ 19–1 skal lyde:

(1) Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. *Kongen kan sette i kraft loven til forskjellig tid for krav som nevnt i § 1–1 annet og tredje ledd. Kongen kan videre sette i kraft de enkelte deler av § 19–3 til forskjellig tid.*

(2) *Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) oppheves fra den tid Kongen bestemmer.*

§ 19–2 skal lyde:

Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

§ 19–3 nr. 8 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift første avsnitt skal lyde:

§ 24 tredje ledd *oppheves.*

§ 19–3 nr. 8 annet avsnitt skal lyde:

§ 26 a fjerde ledd *skal lyde:*

Dersom det i strid med første ledd er refundert avgift eller avgift er utbetalt med et for stort beløp, kan det uriktige refundert beløp kreves tilbakebetalt.

§ 19–3 nr. 8 tredje avsnitt skal lyde:

§ 27 annet ledd tredje punktum, §§ 34 til 38, § 59 og § 59 a *oppheves.*

Nåværende § 19–3 annet til syvende avsnitt blir fjerde til niende avsnitt.

I § 19–3 nr. 11 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 11–1 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder avgjørelse om fastsetting av inntekt og formue fra selskapet, etter krav fra selskap med deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10–40 til 10–48, avgjørelser som nevnt i ligningsloven §§ 10–6 og 10–8 etter krav fra den oppgavepliktige og avgjørelser som nevnt i § 10–7.

§ 11–1 nr. 1 nr. 2 skal lyde:

Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile

tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av skattekontoret der det angrepne forvaltningsvedtak er truffet. Har Riksskattenemnda truffet vedtaket, utøves partsstillingen av Skattedirektoratet.

§ 11–1 nr. 4 nytt tredje punktum skal lyde:
Når endringssak er gjennomført etter § 3–11 nr. 4, jf. § 8–3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren.

Nåværende tredje og fjerde punktum blir fjerde og femte punktum.

II

Endringene under I trer i kraft straks Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag

til lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

§ 56 første ledd første punktum skal lyde:
Forhøyelse etter § 54 og fastsettelse etter § 55 kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet.

§ 61 første ledd skal lyde:
Søksmål mot staten anlegges *etter vernetingsreglene* i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og retter-

gang i sivile tvister (tvisteloven). *Statens partsstilling utøves av det skattekontoret som har truffet vedtak i første instans. Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkelt saker. Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen avgiftsmyndighet.*

II

Endringene under I trer i kraft straks. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag

til lov om endringer i lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning

I lov 15. desember 2006 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning gjøres følgende endringer:

I

§ 4–7 nr. 3, 5, 6 og nr. 7 oppheves.

§ 10–6 nr. 1 første punktum oppheves.
§ 11–1 nr. 2 oppheves.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 15. desember 2005 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

I lov 15. desember 2006 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

I

§ 5–16 første ledd oppheves.

§ 17–2 første ledd tredje punktum skal lyde:

Søksmål i saker hvor skattekontoret er innkrevingsmyndighet, skal anlegges *etter vernetingsregle-*

ne i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven).

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak § 164 om endringer i andre lover

I lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak § 164 om endringer i andre lover gjøres følgende endringer:

I

1. Endring i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 52 annet ledd oppheves.
2. Endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 10–6 nr. 2 oppheves.

3. Endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5–16 annet ledd oppheves.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Vedlegg 1**Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov
26. mars 1999 nr. 14 om skatt på 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.)

§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold

første ledd

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

- a) Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppstå ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelingen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

§ 5–15 Skattefri arbeidsinntekt

første ledd

Som inntekt regnes ikke:

bokstav a

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefritheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1947 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement,
2. tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

bokstav j

Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget

2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskaplig nedergave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond eller lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra fagorganisasjon til lønnstaker
6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av egent innskudd i laget
7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nr. 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nr. 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

første ledd

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 12 800 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–47 Trygdedes tilskudd m.v. til forsikrings- og pensjonsordninger

første ledd

Det gis fradrag for

- e) premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum.

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

fjerde ledd

Fradrag 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 12 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–60 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fiske og fangsten, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk

første ledd

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten om bord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

første ledd

- a) Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b) Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygdeloven eller mottar støtte et-

ter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

- c) Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

annet ledd

Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12–16, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

tredje ledd

Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførepensjon, tidsbegrenset uførstønad eller uførepensjon etter folketrygden eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 7–2 Utleieinntekt mv.

andre ledd

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 utleiehytter.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 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 det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

tredje ledd

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

femte ledd

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 54 200 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradragsgrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn 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 2008. Beløpsgrensen i tredje punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008).

sjettede 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 71 500 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 2006.)

syvende 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 54 200 kroner per år. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 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 530 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 530 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd. (Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

åttende ledd

Fradrag etter § 8–1 femte, sjette eller sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 142 000 kroner. (Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2007.)

§ 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 tapsaldo 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.)

§ 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

annet ledd

Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

tredje ledd

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 16–40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a) Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b) Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 17–10 Begrensning i samlede skatter første ledd

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,8 prosent av den overskytende formue. (Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)

Vedlegg 2

Endringer i rederiskatteordningen og forholdet til Grunnloven § 97 mv.

Brev fra Justisdepartementet til Finansdepartementet, datert 27. august 2007

1. Innledning

Vi viser til brev 17. august 2007 fra Finansdepartementet. Spørsmålet er om Grunnloven § 97 er til hinder for å innføre lovregler om avvikling av tilbakeholdte, ubeskattede inntekter innenfor dagens rederiskatteordning gjennom inntektsføring og beskatning i samsvar med det som er skissert av Finansdepartementet. Overgangsordningen settes i kraft i forbindelse med innføring av en ny ordning for rederiskatt med virkning fremover i tid. Den sistnevnte nyordningen reiser ikke i seg selv spørsmål om forholdet til Grunnloven § 97.

Vi viser til den beskrivelsen som er gitt av gjeldende rederiskatteordning og den skisserte avviklingsordningen i brevet fra Finansdepartementet. En nærmere beskrivelse av dagens rederiskatteordning er gitt i NOU 2006: 4.

I brevet fra Finansdepartementet er det pekt på flere mulige grunnlag som rederiene måtte ha for forventninger om at gjeldende ordning med rederiskatt skal beholdes. Vi går ikke nærmere inn på slike mulige grunnlag, men nøyer oss med å bemerke at stortingsvedtak (både plenarvedtak og lover) truffet ved alminnelig flertall og avtaler som staten har inngått, er underlagt senere lov gitt av Stortinget, så lenge dette ikke strider mot Grunnloven § 97. Hvilke betydning slike forventninger måtte ha for vurderingen etter Grunnloven § 97, kommer vi tilbake til.

2. Grunnlovsspørsmålet

2.1 Generelle utgangspunkter

Spørsmålet er om den skisserte overgangsordningen innebærer sterkt urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Ved vurderingen blir det i stor grad et spørsmål om å veie mot hverandre skattyters behov for forutberegnelighet og lovgivernes behov for handlefrihet. Den konkrete vurderingen kom-

mer vi tilbake til. Visse generelle utgangspunkter for vurderingen vil bli utdypet noe i det følgende.

I Rt. 2001 s. 762 uttalte Høyesterett (s. 767–768):

«Ved vurderingen av Grunnloven § 97 som en grense for skattelovers tilbakevirkning finner jeg det naturlig å ta utgangspunkt i Høyesteretts plenumsavgjørelse i Rt. 1996 s. 1415 – Borthen-saken. Saken dreide seg om trygdlovgivning, et felt som i likhet med skattelovgivningen gjelder borgernes forhold til Stortingets beslutninger innen en bred økonomisk sektor av stor velferdspolitisk betydning.

Om normen for å anvende Grunnloven § 97 i trygdesaker uttaler førstvoterende i Borthen-saken:

«Det kan spørres om «overgrep» er et adekvat stikkord for normen etter Grunnloven § 97. «Overgrep» leder nok tanken mer hen på noe som bare vil kunne være en teoretisk mulighet enn på det som også kan bli resultatet ut fra en vurdering av et praktisk foreliggende tilfelle. Jeg vil anta at en angivelse av normen til å gjelde «klart urimelig eller urettferdig» tilbakevirkning er mer adekvat, iallfall med henblikk på det aktuelle rettsfelt. Inn i avveiningen vil blant annet komme hvilke rettigheter eller posisjoner inngrepet gjelder, hvilket grunnlag den enkelte eller en gruppe har for sine forventninger, om inngrepet er plutselig og betydelig og om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt. Men på dette rettsområdet må lovgivers spillerom, i lys av de hensyn som ligger bak Grunnloven § 75 a og d, være vesentlig. Det vil bare være de kvalifiserte eller åpenbare tilfeller av urimelighet og urettferdighet som kan rammes. Jeg tilføyer at det nok i praksis først og fremst er inngrep som rammer avgrensede grupper pensjonister innenfor folketrygden som vil kunne stride mot Grunnloven § 97.»

Også innen skatteområdet vil dette etter min mening være et riktig utgangspunkt. Utforming av skattesystemet må baseres på politiske valg og vurderinger av hvordan skattebyr-

den best kan fordeles. Stortinget bør ha stor frihet her.»

At «lovgiver må ha stor frihet på skatte- og avgiftsområdet» har ifølge Høyesterett i plenum i Rt. 2006 s. 293 avsnitt 71 vært lagt til grunn som et generelt utgangspunkt i forhold til alminnelig inntekts- og formuesskatt». Lovavdelingen legger til grunn de utgangspunktene som fremgår av Rt. 2001 s. 762 og sitatet fra Rt. 2006 s. 293.

Fra nyere tid finnes det ikke noe tilfelle der Høyesterett har underkjent en skatte- eller avgiftslov som er gitt tilbakevirkende kraft med den begrunnelsen at loven strider mot Grunnloven § 97 utenom tilfeller der det sentrale trekket ved tilbakevirkningen har vært at en knytter nye byrder til eldre handlinger/transaksjoner (egentlig tilbakevirkning). Saker som har hatt sterke elementer av egentlig tilbakevirkning, uansett om de har dreid seg om inntekts-/formuesskatt eller typiske handlingsskatter, har til dels vært bedømt på en annen måte. Vi nøyer oss her med å vise til Rt. 2006 s. 293 (Arves trafikkskole) og Rt. 2005 s. 855 (Allseas).

Med sikte på alminnelig inntekts- og formuesskatt er det antatt at tilbakevirkning innenfor det som noe upresist kan kalles samme kalenderåret, ikke strider mot Grunnloven § 97. Om dette uttalte Høyesterett i Rt. 2001 s. 762 (på s. 767):

«En slik tilbakevirkning strider ikke mot Grunnloven § 97. Dels treffes de årlige skattebeslutninger, jf. Grunnloven § 75 litra a, regelmessig ved årets slutt. De gjelder først og fremst skattesatsene. Men også generelt har det vært den alminnelige oppfatning at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsår da endringen ble vedtatt, jf. Rt. 1976 s. 1245. Jeg ser ingen grunn til at nærværende endring ikke skulle vurderes etter denne vanlige norm.»

Dette kan også uttrykkes slik at tilbakevirkning innen kalenderåret, iallfall som den store hovedregel, ikke regnes som sterkt urimelig eller urettferdig. Vi tilføyer at det her ikke kan ha noen betydning om vedtaket av praktiske grunner treffes for eksempel like over nyttårsskiftet. At slik tilbakevirkning jevnt over godtas må ses i sammenheng med de praktiske hensyn som Høyesterett antyder i sitatet foran og den langvarige praksis som foreligger. En slik praksis gir i seg selv skattyteren grunnlag for å ta høyde for mulige lovendringer. At slike praktiske hensyn bare er en del av begrunnelsen for å godta tilbakevirkningen, fremgår imidlertid av andre saker som Høyesterett har hatt til behandling.

Høyesterett har i sin praksis vurdert noen tilfel-

ler av tilbakevirkning ut over det aktuelle kalenderåret. I Rt. 2001 s. 762 ble tilbakevirkningen godtatt selv om det i saken var «elementer som dels plasserer de skattemessig relevante begivenheter» i 1994 (altså ett år tidligere), og at «delingsmodellens konstruksjon av en personinntektsdel som skal representere arbeidsinnsatsen, peker i vår sak nettopp mot det som fant sted i 1994» (s. 767).

I Rt. 1940 s. 487 var spørsmålet om det var i strid med Grunnloven § 97 å legge en avgift på inntekter i det regnskapsåret som gikk (like) forut for lovens utferdigelse. Om dette uttalte Høyesterett i plenum (s. 488, kursivert her):

«Når Høyesterett tidligere har avgjort at Grunnlovens § 97 ikke er til hinder for å inndra under inntektsbeskatning inntektserverv som ligger forut for vedkommende lov (eller skattebeslutning) er det *ut fra reelle betraktninger*. ... Det er her *ikke tale om en byrde pålagt en bestemt handling eller et bestemt inntektserverv*. Avgiften skal beregnes på grunnlag av overskuddet av selskapets virksomhet i det hele. Det er vissnok tale om overskuddet i et regnskapsår som var avsluttet før lovens utferdigelse – for Rosshavet 31 juli 1937. Men avgiften er i likhet med de alminnelige inntektsskatter en byrde pålagt under hensyn til den økonomiske yteevne. Og etter min mening er da Grunnlovens § 97 ikke til hinder for at avgiften pålegges på grunnlag av inntekt som er ervervet tidligere, *når denne inntekt ligger så vidt nær at den må forutsettes å ha en vesentlig betydning for den avgiftspliktiges økonomiske evne på den tid avgiften pålegges.*»

I Rt. 2005 s. 855 (Allseas) ble en tilbakevirkende forskrift, gitt i 1997, gitt anvendelse til skade for skattyteren med virkning for begivenheter (manglende lønnsinnberetninger) i 1992 og 1993. Etter en nærmere vurdering fant Høyesterett at anvendelse av skattesatsene i den aktuelle forskriften «kan ha medført en skjerpelse av ansvaret for Allseas som er i strid med Grunnloven § 97» (avsnitt 70). Resultatet må ses i lys av at anvendelse av forskriften innebar at «det knyttet økte byrder til selskapets manglende lønnsinnberetninger flere år tidligere» (avsnitt 68). Det forelå sterke elementer av egentlig tilbakevirkning i dette tilfellet.

Høyesteretts praksis viser at skattelover som virker til ugunst for individet ut over det aktuelle kalenderåret, etter omstendighetene aksepteres på området for inntekts- og formuesskatt, og at det ikke gjelder noen absolutt grense for hvor langt tilbake en kan gå. Vurderingen av hva som kan aksepteres, må skje konkret med utgangspunkt i kriteriet «sterkt urimelig eller urettferdig tilbakevirkning».

Vi presiserer at det i den foreliggende saken ik-

ke er spørsmål om å føre nye poster inn under skat-
telovgivningens inntektsbegrep eller å forhøye sat-
sene for allerede skattbare inntekter, men å inn-
skrenke rekkevidden av visse regler om betinget
skattefritak. Utgangspunktene for den grunnlov-
messige vurderingen må i det store og hele likevel
bli de samme. Viktigere enn den formelle klassifi-
kasjonen blir den konkrete vurderingen av inngre-
pet.

2.2 Den konkrete vurderingen av om tilbakevirkningen er «sterkt urimelig eller urettferdig»

Den skisserte lovendringen innebærer i sum at 28
% av ubeskattet tilbakeholdt inntekt skal beskattes.
Innbetalingen skal skje over tid i samsvar med det
som er skissert i brevet fra Finansdepartementet s.
6.

For å avgjøre om lovendringen er til skade for
rederiene og eventuelt hvor betydelig inngrepet er,
må en sammenligne situasjonen for rederiet etter
lovendringen med situasjonen hvis det eksisterende
regelverket var blitt videreført. Ved vurderingen
må det tas hensyn til at ulike selskaper kan bli ram-
met av endringene på noe forskjellig vis. Det er der-
med ikke sagt at ethvert individuelt, ugunstig ut-
slag av en lovendring er av betydning ved grunn-
lovsvurderingen. For lovgiverne er det dessuten
nok vanskelig, for ikke å si umulig, å vite hvordan
de enkelte selskapene ville disponert over tid. I en
vurdering av effektene av en lovendring som dette
må lovgiverne i betydelig grad kunne støtte seg til
typiske scenarier for hva som ville skjedd hvis gjel-
dende regler ville ha blitt videreført.

I Finansdepartementets brev er det angitt et
samlet beløp som etter overgangsordningen blir
aktuelt for beskatning (ca 20 milliarder kroner). Vi
nevner at det samlede beløpet er av mindre interes-
se når inngrepets betydning for rederiene skal vur-
deres. En annen sak er at det samlede beløpet har
betydning for hvilken vekt en i grunnlovsvurderin-
gen skal tillegge lovgivernes behov for handlefri-
het.

Så langt rederiene under den gjeldende ordnin-
gen i tiden fremover uansett ville ha foretatt dispo-
sisjoner som etter skatteloven § 8–15 aktualiserer
skatteplikten, vil den negative virkningen av over-
gangsordningen reduseres. På den annen side: Jo
lengre inn i fremtiden skatteutløsende disposisjo-
ner ville ha blitt foretatt, desto mer inngripende blir
den skisserte overgangsordningen. Fordelen over
tid av å beholde midlene i selskapet på en slik måte
at skatteplikt ikke utløses, anskueliggjøres i drøftel-

sene i NOU 2006: 4 s. 87 – 89, som vi viser til. I
praksis vil inngrepets relative betydning etter dette
varierte for ulike selskaper. Vi har ikke mottatt opp-
lysninger om hvordan skatteinngangen etter ord-
ningen med rederiskatt har vært fra 1996 og frem
til i dag. Det finnes naturlig nok ikke sikre opplys-
ninger om hvordan selskapene ville ha disponert i
tiden fremover under den forutsetning at dagens
ordning ble videreført. Under den forutsetning at
gjeldende ordning i en overgangsperiode ble vide-
reført med sikte på inntekter som er opptjent i pe-
rioden mellom 1996 og i dag, har det fra Finansde-
partementet blitt antydnet at provenyet vil bli meget
beskjedent. Det siste trekker i retning av at lovend-
ringen innebærer et reelt inngrep overfor selskape-
ne. Sett i et slikt perspektiv har dagens ordning re-
elt sett, avhengig av hvordan selskapene dispo-
nerer, et visst preg av ubetinget skattefritak, og ikke
bare preg av å fremskynde en beskatning som uan-
sett ville kommet før eller siden. Vi tilføyer at hvis
det er tilfellet, er det ikke noe vesentlig argument
for å tillate overgangsordningen at inntekten ikke
tidligere er beskattet på selskapets hånd. Vi under-
streker imidlertid at våre antakelser om inngrepets
karakter er knyttet til fakta som fremstår som uav-
klarte for oss. Vi nevner ellers at ordlyden i skatte-
loven § 8–15 første ledd ikke gir noe egentlig bi-
drag til grunnlovsvurderingen på dette punktet.

Den foreliggende overgangsordningen er unek-
telig spesiell ved at den knytter skatteplikt til inn-
tekter som er opptjent over en årrekke. Rederiskat-
teordningen ble innført ved lov 20. desember 1996
nr. 110 med virkning fra og med inntektsåret 1996.
Overgangsordningen omfatter inntekter som er
opptjent hele denne perioden, og i noen grad inn-
tekter opptjent før 1996. Det siste skyldes at skat-
tekreditter som forelå ved innføringen av ordnin-
gen i 1996, kunne videreføres innenfor ordningen.
Som nevnt i Finansdepartementets brev s. 6 omfat-
ter overgangsordningen også i noen tilfeller ube-
skattet kapital som ble tilført selskapene som ledd i
en lovlig skattetilpasning som ble gjort i forbindelse
med innføring av ordningen. Som utgangspunkt vil
en lov – alt annet likt – fremstå som mer urimelig jo
lenger tilbake i tid den virker til ugunst for private.
Tidsmomentet kan imidlertid ikke vurderes isolert,
men må ses i sammenheng med de øvrige trekkene
ved inngrepet.

Etter vårt syn er det helt sentralt – hvis over-
gangsordningen skal kunne aksepteres etter
Grunnloven § 97 – at skatteplikten i det foreliggen-
de tilfellet er knyttet til verdier som i dag finnes i
selskapene, og at disse verdiene har stor betydning
for å avgjøre selskapenes skatteevne på det tids-
punktet oppgjørsordningen innføres. Vi viser i den-

ne sammenheng til Rt. 1940 s. 487 på s. 488, der Høyesterett (i plenum) som argument for å godta tilbakevirkningen nettopp viste til at den aktuelle inntekten «ligger så vidt nær at den må forutsettes å ha en vesentlig betydning for den avgiftspliktiges økonomiske evne på den tid avgiften pålegges». Saken her skiller seg fra 1940-saken ved at tilbakevirkningen strekker seg flere år tilbake i tid. Nettopp fordi forutsetningen for skatteplikt etter overgangsordningen er at inntektene fortsatt finnes i selskapet, svekkes betydningen av at inntektene til dels er opptjent såpass langt tilbake i tid.

Tilbakeholdt skattlagt inntekt vil gjerne helt eller delvis være investert i driftsmidler i selskapet. Der forfalte skatteforpliktelser etter overgangsordningen ikke kan dekkes med selskapets likvide midler, kan låneopptak være et nærliggende alternativ. Dette vil utvilsomt kunne komme ubeleilig for de selskapene som rammes, men kan ikke i seg selv bringe forholdet i strid med Grunnloven § 97.

Grunnloven § 97 skal generelt sikre den enkelte en viss forutberegnelighet. Det er ikke opplagt at skattyterne her måtte være forberedt på at endringer i rederiskatteordningen også vil få virkning for gamle inntekter, og særlig ikke når inntektene til dels ligger en rekke år tilbake i tid. Etter vårt syn er dette likevel ikke noe avgjørende argument til fordel for at ordningen skulle være i strid med Grunnloven § 97. Vi finner her grunn til å sitere fra Rt. 1927 s. 676, der Høyesterett uttalte (s. 677 – 678):

»Hovedsynspunktet er, at den beskattende statsmagt har retten til at fastsætte de normer, hvorefter de direkte personlige skatter skal fordeles paa skatyderne, og at avveie deres hensigtsmæssighet. Og grundlovens § 97 ansees ikke i og for sig til hinder for, at disse normer oppstilles ogsaa under hensyntagen til forhold eller handlinger, som ligger forut for loven eller skattebeslutningen. Det er forsaavidt heller ikke avgjørende, om skattepaalægget maa antages at ligge utenfor, hvad skatyderen kan forutsættes at ha regnet med, da vedkommende forhold bestod eller vedkommende handling blev utført. Jfr. spesielt Høiesterets plenumsdom i Rt. 1925 s. 588.»

Vi nevner også at uttalelser fra stortingskomitéen av den typen som det er vist til i Finansdepartementets brev s. 2 (Innst. O. nr. 81 (1995 – 96) s. 14), ikke har selvstendig betydning som grunnlag for rettslig beskyttelse av forventningen om at det ikke skulle skje endringer i beskatningsordningen. Uttalelsen sier uansett ikke mer enn det loven selv uttrykker, og har ingen rettslig bindende kraft.

Ved grunnlovsvurderingen er det av betydning hvor plutselig det aktuelle inngrepet får virkning.

Ved at oppgjørsbeskatningen fordeles over tid får inngrepet en vesentlig annen karakter enn om all skatten forfalt med en gang. Vi viser til beskrivelsen av dette i Finansdepartementets brev s. 6. Grunnlovsmessigheten av en ordning der alt forfalt på en gang, er det ikke nødvendig å gå inn på her.

Ved vurderingen etter Grunnloven § 97 av om tilbakevirkningen er «sterkt urimelig eller urettferdig», må hensynet til forutberegnelighet for skattyterne veies mot lovgivernes behov for handlefrihet. Så langt det er tale om politiske valg og vurderinger av hvordan skattebyrden best kan fordeles, er utgangspunktet at Stortinget har stor handlefrihet, jf. Rt. 2001 s. 762 på s. 768.

Ved sin vurdering av lovendringens ønskelighet må Stortinget ta i betraktning de samlede virkningene av overgangsordningen og øvrige regler om beskatning. Vi viser i den forbindelse til at skipsfartnæringen er underlagt en del særskilte skatte- og avgiftsregler mv. (se for eksempel oversikten i vedlegg 1 i NOU 2006: 4 s. 125). Hvis Stortinget etter en saklig og forsvarlig vurdering velger å beskatte rederiene gjennom en oppgjørsbeskatning innenfor den eksisterende ordningen med rederibeskatning, skal det mye til for at domstolene setter Stortingets vurdering til side.

I Finansdepartementets brev s. 6 – 7 er det pekt på at «[e]n endelig frafallelse av skatteplikten på de anslåtte ca 20 milliarder kroner ville innebære en kraftig favorisering av rederienes eiere, i stor grad en persongruppe som ligger høyt både på inntekts- og formuesstatistikken». Til dette bemerker vi at alternativet til den skisserte overgangsordningen ikke uten videre er «endelig frafallelse» av skatteplikten. Det er mulig å videreføre gjeldende ordning (betinget skattefritak) med sikte på de inntektene som i dag finnes i selskapene. Hvis Finansdepartementet mener at også en videreføring av gjeldende ordning medfører en kraftig favorisering av rederienes eiere og at dette av fordelingspolitiske grunner ikke er ønskelig, er dette relevant ved grunnlovsvurderingen. De fordelingspolitiske hensynene og andre hensyn som taler for den skisserte overgangsordningen, må like fullt veies mot de hensynene som taler mot å godta tilbakevirkningen.

2.3 Konklusjon

Den skisserte overgangsordningen har spesielle trekk som isolert sett fremstår som problematiske ved vurderingen av om det foreligger sterkt urimelig eller urettferdig tilbakevirkning etter Grunnloven § 97. Det gjelder først og fremst det faktum at vi

her har å gjøre med tilbakevirkning som strekker seg over en rekke år. Høyesterett har ikke hatt noe lignende tilfelle til avgjørelse. På denne bakgrunn kan det fremstå som noe usikkert under hvilke betingelser domstolene vil godta et inngrep som det foreliggende. Gitt den vekten Høyesterett mer generelt har lagt på hensynet til Stortingets handlefri-

het i denne typen saker, og forutsatt at Stortinget på bakgrunn av en konkret beskrivelse av konsekvensene overgangsordningen vil få for berørte skattytere klart vurderer og bygger på at loven er i samsvar med Grunnloven, antar vi likevel at domstolene vil godta ordningen.

Offentlige etater kan bestille flere eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Kopi- og distribusjonsservice
www.publikasjoner.dep.no
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefaks: 22 24 27 86

Abonnement, løssalg og pris fåes ved henvendelse til:
Akademika AS
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 84 Blindern
0314 OSLO
E-post: offpubl@akademika.no
Telefon: 22 18 81 00
Telefaks: 22 18 81 01
Grønt nummer: 800 80 960

Publikasjonen finnes på Internett:
www.regjeringen.no
Publikasjonen finnes også på:
www.statsbudsjettet.dep.no

Trykk: OFA - 10/2007



241 491