



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2016

Skatter, avgifter og toll 2016

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2016	17	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2016	18	
1.3 Dynamiske virkninger	20	
1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	21	
1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget	27	
1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	30	
1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	40	
2 Hovedtrekk ved skatte- og avgiftssystemet	42	
2.1 Innledning	42	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	42	
2.3 Direkte skatter	45	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	45	
2.3.2 Bedriftsbeskatning	49	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning	52	
2.4 Indirekte skatter	54	
2.4.1 Merverdiavgiften	54	
2.4.2 Særavgifter	56	
2.4.3 Toll	58	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter	58	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	58	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	60	
2.8 Metoder for provenyberegninger	62	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ	62	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	62	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	62	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	63	
Del II Nærmere om de enkelte forslagene	65	
3 Skatt på inntekt	67	
3.1 Skatt på alminnelig inntekt	67	292, 293, 297, 298, 301, 308
3.1.1 Innledning og sammendrag	67	
3.1.2 Gjeldende rett	67	
3.1.3 Vurderinger og forslag	67	
3.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser	69	
3.1.5 Ikrafttredelse	69	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
3.2	Justeringer i grunnrenteskatten og særskatten på petroleums- virksomhet	69 308, 309
3.3	Trinnskatt på personinntekt	69 297, 298, 307, 308
3.3.1	Innledning og sammendrag	69
3.3.2	Gjeldende rett	70
3.3.3	Vurderinger og forslag	70
3.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	71
3.3.5	Ikrafttredelse	71
4	Formuesskatt	72 289, 296, 307
4.1	Innledning og sammendrag	72
4.2	Gjeldende rett	72
4.3	Vurderinger og forslag	73
4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	74
4.5	Ikrafttredelse	74
5	Personskatt for øvrig	75
5.1	Skattlegging av lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte ...	75 295, 296
5.1.1	Innledning og sammendrag	75
5.1.2	Gjeldende rett	75
5.1.3	Høring	75
5.1.4	Departementets vurdering	76
5.1.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	77
5.1.6	Ikrafttredelse og overgangsregler	77
5.2	Innstramming i reglene om ekstrabeskatning av renter	78 296
5.2.1	Innledning og sammendrag	78
5.2.2	Gjeldende rett	78
5.2.3	Høring	78
5.2.4	Departementets vurdering	79
5.2.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	79
5.2.6	Ikrafttredelse	79
5.3	Fordelsbeskatning av yrkesbiler mv.	79
5.3.1	Innledning og sammendrag	79
5.3.2	Høring	80
5.3.3	Departementets vurderinger	80
5.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	84
5.3.5	Ikrafttredelse	84
5.4	Oppheve fradrag retten for ulegitimerte småutgifter	84
5.5	Øke bunnbeløpet i reisefradraget	85 296
5.6	Utvide BSU-ordningen	85 298
5.7	Personfradrag, minstefradrag og andre satser, grenser og fradrag ..	86 309

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
5.8	Ny modell for fastsettelse av normrenten for beregning av fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold	86	
5.8.1	Innledning og sammendrag	86	
5.8.2	Bakgrunn	87	
5.8.3	Om den nye metoden for fastsettelse av normrenten	87	
5.9	Skattører og fellesskatt	88	308
5.10	Skattefradrag for enøk-investeringer	89	292, 301
5.10.1	Innledning og sammendrag	89	
5.10.2	Vurderinger og forslag	89	
5.10.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	91	
5.10.4	Ikrafttredelse	91	
5.11	Arveavgift	91	310
6	Landbruksbeskatning	92	296, 297
6.1	Innledning og sammendrag	92	
6.2	Realisasjon av landbrukseiendom mv.	93	
6.2.1	Gjeldende rett	93	
6.2.2	Departementets vurderinger og forslag	93	
6.2.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	96	
6.2.4	Ikrafttredelse	97	
6.3	Virksomhetsvurdering skog	97	
6.3.1	Gjeldende rett	97	
6.3.2	Departementets vurderinger og forslag	98	
6.3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	101	
6.3.4	Virkningstidspunkt	101	
7	Næringsbeskatning for øvrig	102	
7.1	Stramme inn rentebegrensningsregelen	102	296
7.2	Skattefunn	102	298
7.2.1	Innledning og sammendrag	102	
7.2.2	Gjeldende rett	103	
7.2.3	Vurderinger og forslag	103	
7.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	103	
7.2.5	Ikrafttredelse	103	
7.3	Avskjæring av fritaksmetoden når det utdelende selskapet gis fradrag for utdelingen	104	296
7.3.1	Innledning og sammendrag	104	
7.3.2	Gjeldende rett	104	
7.3.3	Vurderinger og forslag	104	
7.3.4	Økonomiske og administrative virkninger	106	
7.3.5	Ikrafttredelse	106	
7.4	Skattemessig behandling av verdipapirfond	106	298, 299

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.4.1	Innledning og sammendrag	106	
7.4.2	Høring	107	
7.4.3	Gjeldende rett	111	
7.4.4	Vurderinger og forslag	111	
7.4.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	118	
7.4.6	Ikrafttredelse og overgangsregler	118	
7.5	Skattemessig fradrag for avsetninger i forsikringsselskap (Solvens II)	119	296
7.5.1	Innledning og sammendrag	119	
7.5.2	Gjeldende rett	119	
7.5.3	Høringen	119	
7.5.4	Vurderinger og forslag	120	
7.5.5	Økonomiske og administrative virkninger	120	
7.5.6	Ikrafttredelse	121	
7.6	Nedre grense i naturressursskatten	121	295
7.7	Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk	121	315
8	Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)	123	
8.1	Innledning	123	
8.2	Øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 til 10 pst.	123	316
8.3	Merverdiavgift på elektroniske nyhetstjenester	124	304, 305
8.3.1	Innledning	124	
8.3.2	Gjeldende rett	124	
8.3.3	Vurderinger og forslag	125	
8.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	126	
8.3.5	Ikrafttredelse	127	
9	Særavgifter	128	
9.1	Innledning	128	
9.2	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	128	316
9.3	Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)	129	317
9.4	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	130	
9.4.1	Innledning	130	
9.4.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	131	318
9.4.3	Årsavgift (kap. 5536 post 72)	135	324
9.4.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	135	325
9.4.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	135	327
9.5	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)	136	328
9.6	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	140	329
9.7	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	142	330
9.8	Miljøavgifter på mineralske produkter mv.	144	
9.8.1	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	144	331

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
9.8.2	CO ₂ -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	144 315, 331
9.8.3	Svovelavgift (kap. 5543 post 71)	146 332
9.9	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)	147 333
9.10	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)	147 334
9.11	Avgift på utslipp av NO _x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70) ...	148 334
9.12	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)	148 335
9.13	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)	149 335
9.14	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	149 335
9.15	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	149 336
9.16	Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)	150 336
9.17	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)	151 337
9.18	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)	152 338
9.18.1	Fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved omorganiseringer med skattemessig kontinuitet	152
9.18.2	Oppretting i vedtak om dokumentavgift	155
9.19	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)	155 339
9.20	Inntekter ved tildeling av frekvenstillatelser (kap. 5309 post 29)	156 339
10	Toll	157 340
10.1	Innledning	157
10.2	Toll på landbruksvarer	157
10.2.1	Administrative tollnedsettelse	158
10.2.2	Fordeling av tollkvoter	158
10.2.3	Forhandlinger med EU på landbruksområdet	158
10.3	WTO-saker	158
10.3.1	Multilaterale forhandlinger	158
10.4	Nye frihandelsavtaler	159
10.5	Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP	159
11	Sektoravgifter og overprisede gebyrer	161
11.1	Gjennomgang av statlige gebyrer og sektoravgifter	161
11.2	Nye bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering	163
11.3	Forslag til endringer i 2016	164
11.4	Oversikt over sektoravgiftene	166
Del III	Andre lovsaker	169
12	Endring i skatteloven § 6-24 om fradrag for kostnader knyttet til inntekter som omfattes av fritaksmetoden	171 296
12.1	Innledning og sammendrag	171
12.2	Gjeldende rett	171

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
12.3	Departementets vurdering	172
12.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	172
12.5	Ikrafttredelse	173
13	Opphevelse av skatteloven § 16-50 om refusjon av toppskatt og trygdeavgift	174 297, 298
14	Delegasjon av forskriftskompetanse til å fastsette avgiftssatser for visse grupper medlemmer i folketrygden	175 294
15	Klargjøring av hjemmel for plikt til å svare avgifter til folketrygden for ytelser til personer som ikke er medlem, når Norge er ansvarlig for dekning av utgifter til helsetjenester i et annet EØS-land	176 294
15.1	Innledning og sammendrag	176
15.2	Bakgrunn	176
15.3	Departementets vurderinger og forslag	177
15.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	178
15.5	Ikrafttredelse	178
16	Differensiert arbeidsgiveravgift, presisering av sats som gjelder for arbeid utført på Svalbard	179 312
17	Endringer i tolloven – regler om konsultasjoner med næringslivet og om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelser	180
17.1	Konsultasjoner med næringslivet	180
17.1.1	Innledning	180
17.1.2	Nærmere om forslaget	180
17.2	Endring av tollovens regler om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelser	181
17.2.1	Innledning	181
17.2.2	Nærmere om forslaget	181
18	Opplysningsplikt om finansiell informasjon på skatteområdet	183 291, 292
18.1	Innledning og sammendrag	183
18.2	Bakgrunn	183
18.3	Gjeldende rett	184
18.3.1	Opplysningsplikt	184
18.3.2	Forskriftshjemler	184
18.3.3	Håndhevelse av opplysningsplikter mv.	185
18.4	Høringen	185
18.5	Vurderinger og forslag	186

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
18.5.1	Innledning	186	
18.5.2	Omstrukturering av opplysningspliktbestemmelsene i ligningsloven kapittel 5	186	
18.5.3	Effektiv gjennomføring og omgåelse	190	
18.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	191	
18.7	Personvernkonsekvenser	192	
18.8	Ikrafttredelse	192	
19	Opplysningsplikt for offentlig myndighet om gjeld, renter og penger til gode	193	292
19.1	Innledning og sammendrag	193	
19.2	Gjeldende rett	193	
19.3	Høringen	194	
19.3.1	Forslaget i høringsnotatet	194	
19.3.2	Merknader fra høringsinstansene	194	
19.4	Vurderinger og forslag	194	
19.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	195	
19.6	Ikrafttredelse	195	
20	Plikt til å levere selvangivelse for næringsdrivende elektronisk og opphevelse av adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgaven på papir	196	292, 304
20.1	Innledning og sammendrag	196	
20.2	Gjeldende rett	196	
20.3	Høringen	197	
20.3.1	Forslaget i høringsnotatet	197	
20.3.2	Merknader fra høringsinstansene	197	
20.4	Vurderinger og forslag	198	
20.4.1	Generelt om elektronisk levering	198	
20.4.2	Elektronisk levering av selvangivelsen	198	
20.4.3	Elektronisk levering av merverdiavgiftsoppgave	200	
20.4.4	Sanksjon ved manglende elektronisk levering	201	
20.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	201	
20.6	Ikrafttredelse	201	
21	Forskuddstrekordningen for uføretrygd og andre uføreytelser	202	300
21.1	Innledning og sammendrag	202	
21.2	Gjeldende rett	202	
21.3	Vurderinger og forslag	202	
21.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	203	
21.5	Ikrafttredelse	203	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
22	Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.	204	300
23	Overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten	205	
23.1	Innledning og sammendrag	205	
23.2	Bakgrunn	207	
23.2.1	Skatteoppkreverfunksjonen	207	
23.2.2	Bakgrunnen for forslaget	208	
23.2.3	Skattedirektoratets forslag	209	
23.2.4	Høring	210	
23.3	Merknader fra høringsinstansene og departementets vurdering	213	
23.3.1	Tiltak mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi	213	
23.3.2	Provenyeffekter	216	
23.3.3	Ressursbruk og mer effektiv oppgaveløsning	218	
23.3.4	Rettsikkerhet og lik behandling	219	
23.3.5	Forenkling og service til skattyterne	220	
23.3.6	Lokalkunnskap og nærhet til skattyterne	222	
23.3.7	Helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning	224	
23.3.8	Distriktpolitikk og tap av kompetansearbeidsplasser	224	
23.3.9	Forholdet til kommunereformen	225	
23.3.10	Skatteregnskapet	226	
23.3.11	Forbedring innenfor dagens organisering	227	
23.3.12	Arbeidsrettslige og personalmessige forhold	228	
23.3.13	Økonomikompetanse og -styring i kommunene	229	
23.3.14	Innkrevning av kommunale krav	231	
23.3.15	Skatteutvalgsordningen	232	
23.4	Departementets forslag til lokalisering og årsverk	233	
23.5	Sammenheng med øvrige pågående reformer og strukturendring i Skatteetaten	234	
23.6	Arbeidsrettslige og personalmessige forhold	236	
23.7	Lovendringer	237	288–290, 292–294, 299, 301–303, 305, 306
23.7.1	Innledning	237	
23.7.2	Gjeldende rett	237	
23.7.3	Høring	239	
23.7.4	Vurderinger og forslag	241	
23.8	Økonomiske og administrative konsekvenser	243	
23.9	Ikrafttredelse	244	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
24		
Overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten – særavgift for uregistrerte og innførselsmerverdiavgift	245	303, 304
24.1 Innledning og sammendrag	245	
24.2 Bakgrunn	246	
24.3 Gjeldende rett	247	
24.3.1 Merverdiavgift	247	
24.3.2 Særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige	251	
24.4 Høringen	252	
24.5 Innberetning og betaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet – departementets vurderinger og forslag ...	254	
24.5.1 Innledning	254	
24.5.2 Avgiftsmyndighet	254	
24.5.3 Nærmere om hvem som skal deklare innførselsmerverdiavgift i omsetningsoppgaven	255	
24.5.4 Opplysningsplikt	256	
24.5.5 Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift	256	
24.5.6 Refusjon av merverdiavgift	258	
24.5.7 Innkreving	259	
24.5.8 Tiltak for å forebygge restanseoppbygging og svindel	259	
24.6 Særavgifter og merverdiavgift ved innførsel av varer for ikke registrerte avgiftspliktige – departementets vurderinger og forslag	263	
24.6.1 Innledning	263	
24.6.2 Forvaltningsregler, herunder utkast til ny skatteforvaltningslov	263	
24.6.3 Avgiftsmyndighet	265	
24.6.4 Avgiftssubjekt	265	
24.6.5 Opplysningsplikt	266	
24.6.6 Fastsetting, endring og klage	266	
24.7 Etterkontroll	267	
24.8 Informasjonsutveksling og personvern	267	
24.8.1 Innledning	267	
24.8.2 Skatteetaten som ny forvaltningsmyndighet	268	
24.8.3 Utvidet behov for å utveksle opplysninger mellom etatene	268	
24.9 Økonomiske og administrative konsekvenser	270	
24.9.1 Innledning	270	
24.9.2 Konsekvenser for næringslivet	270	
24.9.3 Konsekvenser for staten	271	
24.9.4 Gevinster/samfunnsøkonomisk analyse	272	
25		
Oppheving av lov om tilvirkning av etylleter	273	288

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
26	Oppretting og presisering av lovtekst	274
26.1	Ny forskrift om tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket – oppdatering av skattelovens henvisninger	274 295
26.2	Endringer i skattebetalingsloven	274
26.2.1	Skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a	274 300
26.2.2	Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a	274 300
26.2.3	Skattebetalingsloven § 5-14 første ledd	274 300
26.2.4	Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav b	275 301
26.3	Eigedomsskattelova § 8 C-1	275 289
26.4	Endring i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i ligningsloven	275 306
26.5	Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b	275 295
26.6	Dokumentavgiftsloven § 8 annet ledd	276 290
Del IV	Omtalesaker	277
27	Evaluering av Skattefunn-ordningen	279
28	Evaluering av differensiert arbeidsgiveravgift	280
29	Saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22	281
30	Oppfølging av anmodningsvedtak	282
31	Omtale av enkelte merverdiavgiftssaker	283
31.1	Nøytral merverdiavgift i helseforetakene	283
31.2	Forhandlinger med EU om en administrativ avtale på merverdiavgiftsområdet	283
31.3	Endringer i representantordningen for merverdiavgift	284
31.4	Uttaksmerverdiavgift på næringsmidler	284
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	341
2	Skattestatistikk for 2013	357
3	Toll	373
4	Bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering	378



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2016

Skatter, avgifter og toll 2016

*Tilråding fra Finansdepartementet 25. september 2015,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2016

1.1 Regjeringens skatte- og avgifts-politikk

Skatt er ikke et mål, men et middel. Skatte- og avgiftspolitikkenes mål er å finansiere fellesgoder mest mulig effektivt, sikre sosial mobilitet, oppnå mer effektiv ressursutnyttelse og gi bedre vilkår for norsk næringsliv. Regjeringen arbeider for et mer vekstfremmende og enklere skattesystem. Det private eierskapet skal styrkes, og det skal lønne seg mer å jobbe, spare og investere. Regjeringen vil også stimulere til mer miljøvennlig atferd.

Skatter og avgifter bør innrettes slik at ressursene utnyttes best mulig. Kombinasjonen av brede skattegrunnlag, lave skattesatser og skattemessig likebehandling av næringer, virksomheter og investeringer vil bidra til det. Disse retningslinjene har vært førende for utformingen av skattesystemet siden skattereformen i 1992. Reformen bidro til at Norge fikk et mer vekstfremmende skattesystem. Avkastningen på investeringene ble høyere, og skatteinntektene samsvarte bedre med selskapenes faktiske inntjening.

Norges konkurranseevne avhenger av at vi har en omstillingsdyktig økonomi der ressursene utnyttes best mulig. Dette oppnås ved gode generelle rammebetingelser som gjør det attraktivt å investere i Norge. Særordninger og unntak i skatte- og avgiftssystemet vil ofte kanalisere ressurser til anvendelser som er mindre produktive.

Skattegrunnlagene har blitt mer mobile som følge av økt handel og tettere integrerte markeder. Skattesystemet må derfor tilpasses nye utviklingstrekk ved norsk og internasjonal økonomi og slik at det blir mindre attraktivt å bruke ressurser på internasjonal skattetilpasning som undergraver norske skattegrunnlag. Internasjonalt går utviklingen i retning av lavere selskapskattesats samtidig som det gjennomføres tiltak for å beskytte skattegrunnlagene mot uthuling.

Samtidig med framleggelsen av statsbudsjettet for 2016 fremmer regjeringen også Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst (Skattemeldingen). Denne meldingen følger opp Skatteutvalgets utredning,

jf. NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Regjeringen mener at Skatteutvalgets utredning er et godt utgangspunkt for å foreslå en skatteomlegging med positive dynamiske virkninger. Forslagene bygger videre på hovedprinsippene om likebehandling, brede skattegrunnlag og lave skattesatser.

Situasjonen i norsk økonomi gjør at regjeringen har lagt særlig vekt på tiltak som fremmer arbeid, aktivitet og omstilling i statsbudsjettet for 2016. Det er derfor et godt tidspunkt for å starte oppfølgingen av Skatteutvalget. Regjeringen legger nå fram skattelettelse som gir gode insentiver til å spare, investere og arbeide. Det er viktig for å lykkes med omstillingene og øke produktiviteten og den økonomiske veksten. Reduksjon i skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap antas å være en særlig vekstfremmende skattelettelse. Sammen med et tydelig signal i Skattemeldingen om lavere selskapskattesats i årene framover vil næringslivet kunne planlegge investeringer i Norge ut fra forventninger om lavere skattenivå. Dynamiske virkninger av forslaget til skatteopplegg for 2016 er nærmere omtalt i punkt 1.3.

Hovedresultater fra regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen har redusert samlede skatter og avgifter med om lag 13 mrd. kroner påløpt siden den tiltrådte. Regjeringen har blant annet gjennomført følgende endringer:

- Inntektsskatten er redusert. Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap gjør økonomien mer vekstkraftig fordi arbeidstilbudet, sparingen og investeringene stimuleres. Lettelsene i toppskatten og redusert fradrag i skatteklasse 2 har også bedret arbeidsinsentivene. Ved å øke minstefradraget for lønn og trygd og for pensjoner har brede grupper av befolkningen fått del i skattelettelsene.
- Formuesskatten er redusert. Lettelsene har bidratt til å stimulere sparingen og til tilførsel av norsk egenkapital og investeringer til næringslivet. Satsen er redusert fra 1,1 pst. til

0,85 pst., og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,2 mill. kroner. Samtidig er ligningsverdiene av næringseiendom og sekundærboliger økt fra 50 til 70 pst. av anslått markedsverdi, og ligningsverdiene av fritidsbolig er økt med 10 pst. Det bidrar til økt likebehandling.

- Arveavgiften er fjernet. Det letter likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte og er en stor forenkling.
- Det er innført en ordning som nøytraliserer merverdiavgiften for statsforvaltningen. Det gjør at private kan konkurrere på like vilkår om tjenesteproduksjon i staten.
- Kjøretøy- og drivstoffavgiftene er til sammen redusert med om lag 1,7 mrd. kroner med lavere og enklere avgifter.
- Det har vært en klar dreining i retning av miljørelaterte avgifter. Samlet sett er miljø- og energirelaterte avgifter økt med nærmere 2,7 mrd. kroner. Regjeringen har også satt ned en grønn skattekommisjon som skal fremme forslag om et grønt skatteskifte.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2016

Regjeringen fortsetter arbeidet med å redusere skatte- og avgiftsnivået og forbedre skatte- og avgiftssystemet. I budsjettet for 2016 foreslås nye netto skatte- og avgiftslettelse på til sammen 9,1 mrd. kroner påløpt og 3,1 mrd. kroner bokført, jf. tabell 1.1. Redusert skattesats på alminnelig inntekt, med oppjustering i skatt på utbytte mv. og ny trinnskatt på personinntekt, står for mesteparten av lettelsene.

Skatt på inntekt

For å lette omstillinger og styrke grunnlaget for vekst i norsk økonomi ønsker regjeringen å starte oppfølgingen av Skatteutvalget alt i 2016-budsjettet. Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra dagens sats på 27 pst. til 25 pst. Redusert skattesats på alminnelig inntekt er i tråd med utvalgets forslag og vil stimulere til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Det vil også redusere gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Grunnrentesatsen i vannkraftproduksjon og særskatten i petroleumsvirksomheten foreslås økt med to prosentenheter i 2016.

Lavere skatt på alminnelig inntekt vil i utgangspunktet gjøre det mer lønnsomt for eiere

som arbeider i eget selskap, å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte. For å unngå dette mener regjeringen det er nødvendig å øke skatten på utbytte mv. (utbytte som overstiger skjerming) når skattesatsen på alminnelig inntekt blir satt ned. Regjeringen mener imidlertid at ulempene ved en skatteøkning på utbytte taler for å øke skatten mindre enn det utvalget foreslår. Regjeringen foreslår at den samlede marginals-katten på utbytte (inklusive selskapsskatt) opprettholdes om lag på 2015-nivå i 2016.

Lavere skatt på alminnelig inntekt foreslås delvis finansiert ved økt skatt på personinntekt, men slik at den samlede marginals-katten reduseres og dermed stimulerer noe til økt arbeid. Regjeringen foreslår, i likhet med Skatteutvalget, at dagens toppskatt erstattes av en ny skatt på personinntekt med fire trinn (trinnskatt).

Skatt på formue

Regjeringen reduserte formuesskatten med 1,6 mrd. kroner i budsjettet for 2014 og 2,7 mrd. kroner i budsjettet for 2015. Regjeringen har vært tydelig på at formuesskatten skal videre ned. Formuesskatten gjør det mindre lønnsomt å spare, favoriserer eiendom framfor investering i næringsvirksomhet, svekker det norske eierskapet i næringslivet og kan være problematisk for nystartede virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført investeringer.

Regjeringen foreslår å redusere satsen i formuesskatten fra 0,85 pst. til 0,8 pst. I tillegg økes bunnfradraget i formuesskatten fra 1,2 mill. kroner til 1,4 mill. kroner (2,8 mill. kroner for ektepar). Videre foreslås det å øke ligningsverdiene av sekundærbolig og næringseiendom fra 70 pst. til 80 pst. av beregnet markedsverdi for å redusere forskjellene mellom ulike formuesobjekter. Også lavere formuesskattesats kan dempe de negative virkningene av at ulike formuesobjekter verdsettes forskjellig, slik at sparingen i større grad plasseres der avkastningen er høyest. Regjeringen legger også vekt på at lavere formuesskatt kan stimulere entreprenørskap.

Personekskatt for øvrig

For å motvirke tilpasninger og forenkle regelverket foreslår regjeringen at lån til personlige aksjonærer skattemessig skal behandles som utbytte på aksjonærens hånd. Med dagens regelverk kan personlige aksjonærer unngå utbyttebeskatning ved å låne midler fra selskapet. Omfanget av slike

lån har økt betydelig etter innføringen av aksjonærmodellen i 2006.

Regjeringen foreslår videre å stramme inn unntaket for ekstrabeskatning av renteinntekter knyttet til mengdegjeldsbrev. I dag ekstrabeskatnes renter på lån fra personlig skattyter til selskap for å hindre tilpasninger ved at aksjonærer tar ut overskudd fra selskap i form av renter i stedet for aksjeutbytte mv. Forslaget begrenser unntaket for renter knyttet til mengdegjeldsbrev slik at det bare gjelder mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked.

Som ledd i arbeidet med å forbedre skattereglene for naturalytelser vil regjeringen gjennomføre forenklinger i fordelsbeskatningen av yrkesbiler. Regjeringen vil også fjerne fradraget for småutgifter og retten til skattefri utgiftsgodtgjørelse for slike utgifter. Dette sees i sammenheng med at godtgjørelsen for ulegitimerte småutgifter er fjernet fra Særavtale for reiser innenlands for statens regning, også dette som en del av regjeringens forenklingsarbeid.

Regjeringen foreslår videre at ordningen med tilskudd til enøk-investeringer i private boliger knyttes til skattesystemet. Skatteordningen baserer seg på Enovas eksisterende støtteordning til slike tiltak, men huseier skal kunne velge å få stønaden som et skattefradrag ved skatteoppgjøret som alternativ til direkte støtte fra Enova. Det er lagt vekt på å finne en løsning som ivaretar de positive virkningene av en skattefradragordning, men som samtidig er treffsikker, effektiv og ubyråkratisk.

Næringsbeskatning for øvrig

Regjeringen foreslår å stramme inn regelen som begrenser rentefradraget mellom nærstående selskap (rentebegrensningsregelen). I dag gis det ikke fradrag for rentekostnader til nærstående som overstiger 30 pst. av resultat før skatt, renter og avskrivninger. For at regelen skal begrense en større del av fradragene som skyldes aggressiv skatteplanlegging, foreslås det å redusere rammen fra 30 pst. til 25 pst. av beregningsgrunnlaget. Skatteutvalget har anbefalt ytterligere innstramminger i rentefradraget for selskap. Framtidige mulige endringer i rentebegrensningsregelen er omtalt i Skattemeldingen.

Når stater klassifiserer finansielle instrumenter eller juridiske enheter forskjellig (hybridsituasjoner), kan det føre til at inntekten ikke kommer til beskatning i noe land. For å avhjelpe uheldige virkninger av hybride instrumenter foreslår Skatteutvalget å avskjære fritaksmetoden når det

utdelende selskapet har fått fradrag for utdelingen. Regjeringen følger opp dette forslaget i 2016-budsjettet.

Regjeringen foreslår å endre reglene for beskatning av verdipapirfond og inntekter fra slike fond slik at de i større grad tar hensyn til sammensetningen av verdipapirer i fondet. Det reduserer dobbeltbeskatning av renter som i dag kan bli skattlagt både i aksjefondet og ved utdeling til personlig andelshaver (for den delen som overstiger skjermingsfradraget). Samtidig vil forslaget motvirke at eiere av fondsandeler gis skjerming for avkastning på rentepapirer. Endringene vil gi norske fond bedre og mer rettferdige konkurransebetingelser og motvirke skattemessige tilpasninger.

I Revidert nasjonalbudsjett 2014 varslet regjeringen en gjennomgang og vurdering av skatte-reglene for landbruket. De særlige skatteordningene i landbruket kan bidra til dårligere ressursbruk og har utviklet seg til å bli et komplisert regelverk både for bøndene, skogbrukerne og skattemyndighetene. Som et resultat av gjennomgangen foreslår regjeringen endringer i dagens særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom med virkning fra 2016. Det vil også i løpet av høsten bli sendt på høring flere forslag til endringer, i tillegg til at det i Skattemeldingen varsles enkelte endringer som kan iverksettes fra 2017.

Avgifter

Flere tjenesteområder omfattes i dag av en lav merverdiavgiftssats på 8 pst. En slik ordning er gunstig for de fleste som er omfattet. Tjenesteområder som er omfattet med lav sats, vil derfor normalt ikke gi inntekter til staten. Regjeringen foreslår at den lave merverdiavgiftssatsen på 8 pst. økes til 10 pst.

Datasentre er i dag, som annen tjenesteytende virksomhet, ilagt ordinær sats på forbruket av elektrisk kraft. Som varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2015 foreslår regjeringen at bedrifter med datalagring som hovedvirksomhet skal betale redusert sats. Det innføres også redusert sats for elektrisk kraft som leveres fra land til skip i næringsvirksomhet.

Regjeringen følger også opp vedtaket i Stortinget i forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2015 ved å fremme forslag om å innføre en veibruksavgift på gass.

Regjeringen foreslår at avgiften på saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker uten tilsatt sukker settes til halvparten av ordinær avgiftssats i avgiften på alkoholfrie drikkevarer.

Regjeringen har gjennomført en kartlegging av statens gebyr- og avgiftsfinansiering og fastsetter nye bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering. De nye bestemmelsene omtales i proposisjonen. Det foreslås også samlede lettelser i sektoravgifter og overprisede gebyrer.

Andre forslag til endringer i skatter, avgifter og gebyrer

- Det samlede sparebeløpet i BSU økes fra 200 000 kroner til 300 000 kroner.
- Bunnbeløpet i reisefradraget økes fra 16 000 kroner til 22 000 kroner.
- Personfradraget lønnsjusteres.
- Særfradraget for enslige forsørgere økes fra 48 804 kroner til 49 800 kroner.
- Satsen i produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk reduseres fra 3,1 pst. til 2,7 pst.
- Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, nedre grense i trygdeavgift, fagforeningsfradraget, satsene i reisefradraget, foreldrefradraget, jordbruksfradraget, fisker- og sjømannsfradraget og maksimal årlig sparing med BSU.
- Det maksimale fradragsgrunnlaget (beløpsgrensen) i Skattefunn for kostnader for egenutført FoU heves fra 15 til 20 mill. kroner. Samtidig foreslås det å heve den øvre grensen for innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner fra 33 til 40 mill. kroner.
- Grensen i naturressursskatten heves til 10 MVA når nedre grense i grunnrenteskatten for vannkraftverk heves fra og med inntektsåret 2015.
- GWP-verdiene for klimagassene HFK og PFK i særavgiftsforskriften oppdateres.
- Det innføres fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved skattefrie omorganiseringer.

1.3 Dynamiske virkninger

Lavere skattesatser kan bidra til bedre ressursbruk og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Deler av det umiddelbare provenytapet vil da motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser. Skatteendringen kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. En økning av skattegrunnlagene kan skje over mange år. Det kan derfor ikke fullt ut budsjetteres med den tilhørende provenyøkningen i budsjettåret. Etter hvert som nivået på skatte- og avgiftsinntektene øker, vil handlingsrommet i budsjettene øke.

Skatter og avgifter som innrettes på en effektiv måte, vil bedre ressursbruken ved at skattyterne får bedre insentiver til å arbeide, spare og investere. Enkelte skatter og avgifter bidrar til bedre ressursbruk. Det gjelder blant annet avgifter som fører til en riktigere prising av helse- og miljøskadelige aktiviteter. Andre skatter kan virke nøytralt, slik som skatt på grunnrente. De fleste skatter fører derimot til at personer og bedrifter endrer sine beslutninger slik at ressursene i samfunnet utnyttes mindre effektivt enn i fravær av skatt. For eksempel gjør skatt på arbeid det mindre lønnsomt å arbeide. Tilsvarende blir det mindre lønnsomt å betale ned gjeld eller å sette penger i banken eller i aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer i Norge blir lønnsomme.

Mesteparten av skatteinntektene må komme fra skatter som virker negativt på økonomien. For et gitt skattenivå holdes de negative virkningene lavest mulig om man legger størst vekt på skatter som i liten grad påvirker personers og bedrifters beslutninger, og om man har lave skattesatser på brede grunnlag framfor høye satser på smale grunnlag. Høye skattesatser gir sterke motiver til å endre atferd og gjør det lønnsomt å omgå eller unndra skatten. Det hemmer den økonomiske veksten.

Skattereduksjoner kan derfor bidra til en bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Noen skattereduksjoner vil virke mer positivt enn andre. Dette finnes det en del kunnskap om. For eksempel antyder økonomisk forskning at særlig lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha store positive virkninger. Skatteutvalget viser til internasjonal forskning og antar at eiendomsskatt og konsumskatter virker mindre hemmende på økonomisk vekst enn andre typer skatter. Utvalget peker på at tradisjonell selskapskatt og personlige inntektsskatter (skatt på arbeid og skatt på kapitalinntekter) har de største negative virkningene på økonomisk vekst.

Regjeringens forslag til skatteopplegg for 2016 er i tråd med faglig godt forankrede anbefalinger om hvilke skattelettelser som vil bedre ressursbruken og styrke grunnlaget for økonomisk vekst.

Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap med 2 prosentenheter. Skatteutvalget anslår på usikkert grunnlag at selvfinansieringsgraden over tid ved redusert skattesats på selskap (inklusive riktigere avskrivningsregler og en strammere rentebegrensningsregel) kan være i størrelsesorden 20–40 pst. Anslaget er beheftet med usikkerhet. Departe-

mentet legger til grunn at virkningen av regjeringens forslag om lavere skattesats for selskap vil ligge i dette intervallet.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer kombinert med den nye trinnskatten reduserer skattesatsen på både arbeid og sparing. Netto reduksjon i skattesats på arbeid vil med regjeringens forslag ligge mellom 0,4 og 1,2 prosentenheter. Forslaget vil derfor stimulere til arbeid, og kan ha en viss selvfinansiering på sikt. Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, men beregninger gjennomført med SSBs simuleringsmodell LOTTE-Arbeid tyder på at kombinasjonen av redusert skattesats på alminnelig inntekt, ny trinnskatt og øvrige elementer av skatteopplegget som kan beregnes i modellen, kan ha en selvfinansieringsgrad på om lag 10 pst.

Regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer vil isolert sett også redusere marginalsatten på kapitalinntekter med 2 prosentenheter. Det vil øke renten etter skatt, øke verdien av renteinntekter og redusere verdien av rentefradraget. Empirisk forskning antyder at høyere avkastning etter skatt samlet sett øker sparingen, men det er usikkert hvor stor effekten er.

Den foreslåtte reduksjonen i formuesskattesatsen vil også øke avkastningen etter skatt av å spare for de som er i formuesskatteposisjon. Lavere formuesskattesats og likere verdsetting av ulike formuesobjekter kan bidra til mer sparing og vil bedre kanaliseringen av sparingen mot lønnsomme investeringer. Lavere formuesskatt kan også bidra til økte investeringer blant virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført sine prosjekter. Regjeringens forslag om lavere formuesskattesats, økt bunnfradrag og økt verdsetting av næringsseiendom og sekundærboliger antas på denne bakgrunn å ha en positiv langsiktig virkning på økonomien. Størrelsen på virkningen er imidlertid usikker, og departementet har ikke tallfestet den.

Departementet antar at det tar tid før dynamiske virkninger av regjeringens forslag til endringer i inntekts- og formuesskatt påvirker skatteinntektene. Selv om nye investeringer utløses som følge av lavere selskapsskatt, vil økte overskudd og økte skatteinntekter normalt vise seg først i årene etter budsjettåret. Departementet budsjetterer ikke med dynamiske virkninger av disse endringene i 2016-budsjettet. Derimot antas det at endringer i avgifter har mer direkte dynamiske virkninger gjennom prisendringer allerede i 2016. I provenyanslagene for endringer i de fleste særavgiftene er det derfor tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres.

1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer

Tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av regjeringens forslag. Provenyvirkningene av skatte- og avgiftsopplegget beregnes i forhold til referansesystemet for 2016. Referansesystemet for 2016 er basert på 2015-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- eller formuesvekst. Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i referansesystemet i hovedsak justert til 2016-nivå med anslått lønnsvekst på 2,7 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått prisvekst fra 2015 til 2016 på 2,5 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 2,7 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2016 som i 2015. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått prisvekst fra 2015 til 2016. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2015 til 2016.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsopplegget for 2016. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2016. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Skatt på inntekt	-9 395	-3 130
Redusere skattesatsen på alminnelig inntekt til 25 pst., med justering i skatt på utbytte ^{1,2}	-26 760	-17 090
Uendret samlet marginalskatt for petroleumselskap ³	-	-
Uendret samlet marginalskatt for vannkraftverk ⁴	-85	0
Innføre trinnskatt på personinntekt ⁵	17 450	13 960
Formuesskatt: Øke bunnfradraget til 1,4 mill. kroner, redusere satsen til 0,8 pst. samt øke ligningsverdiene av sekundærboliger og næringsseiendom til 80 pst.	-1 120	-860
Personskatt for øvrig	1 110	891
Skattlegge lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte.	600	480
Stramme inn unntaket for ekstrabeskatning av renteinntekter fra mengdegjeldsbrev.	0	0
Forbedre fordelsbeskatningen av yrkesbiler.	-5	-4
Oppheve fradragretten for ulegitimerte småutgifter	70	55
Øke bunnbeløpet i reisefradraget til 22 000 kroner	475	380
Øke samlet beløpsgrense BSU til 300 000 kroner.	-140	-110
Lønnsjustere personfradraget ⁶	-65	-50
Videreføre andre satser og beløpsgrenser nominelt mv.	175	140
Innføre skatteordning for enøk-investeringer ⁷	0	0
Næringsbeskatning for øvrig	115	-65
Stramme inn rentebegrensingsregelen	240	0
Utvide Skattefunn	-60	0
Avskjære bruk av fritaksmetoden.	0	0
Endre reglene for beskatning av verdipapirfond	-	-
Øke innslagspunktet i naturressursskatten ⁸	0	0
Endre landbruksbeskatningen	-65	-65
Merverdiavgift	300	210
Øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 til 10 pst. ⁹	650	500
Innføre lik merverdiavgift på papir- og e-aviser.	-350	-290
Andre avgiftsforslag	4	3
Redusere el-avgiftssatsen for store datasentre og skip i næringsvirksomhet ...	-22	-17
Innføre veibruksavgift på gass ¹⁰	20	10
Endre avgiften på klimagassene HFK og PFK	60	55
Redusere drikkevareavgift på saft.	-25	-20

	Påløpt	Bokført
Innføre fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved skattefrie omorganiseringer	-40	-35
Oppjustere reduserte minstesatser pga. lav kronekurs ¹¹	11	10
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-109	-109
Redusere gebyrer til Brønnøysundregistrene	-81	-78
Redusere sektoravgifter Kystverket	-90	-86
Øke legemiddelkontrollavgiften	14	11
Øke sektoravgift Petroleumstilsynet	5	5
Øke fiskeriforskningsavgiften	25	22
Øke rettsgebyret	18	17
Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2016	-9 095	-3 060
Virkning av vedtak ifm. Nasjonalbudsjettet 2015	200	-937
Virkning av vedtak ifm. Revidert nasjonalbudsjett 2015	139	231
Samlede skatte- og avgiftsendringer	-8 756	-3 766

¹ Den effektive skattesatsen på utbytte er økt til om lag 29 pst. (oppjusteres med 1,15).

² Skattesatsen på alminnelig inntekt for Nord-Troms og Finnmark reduseres til 21,5 pst.

³ Særskatten for petroleum økes med to prosentenheter når satsen på alminnelig inntekt reduseres fra 27 til 25 pst. Netto årlig provenyrtap anslås til 630 mill. kroner påløpt i 2016. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende.

⁴ Grunnrenteskatten for vannkraftverk økes med to prosentenheter når satsen på alminnelig inntekt reduseres fra 27 til 25 pst.

⁵ Inkluderer nedjustering av skattefradraget for pensjonister slik at dagens innslagspunkt for skatt for pensjonister opprettholdes.

⁶ Lønnsjustering gir et provenyrtap da det innebærer en overkompensasjon sammenlignet med referansesystemet.

⁷ Provenyet ved fradragsordningen inngår som en del av den samlede rammen for utgifts- og skatteordningen (250 mill. kroner).

⁸ Grensen heves til 10 MVA på linje med nedre grense i grunnrenteskatten fra inntektsåret 2015. Det vil isolert sett gi skatteøkning for staten på 20 mill. kroner bokført i 2016 og redusert naturressursskatt for kommuner og fylkeskommuner. Kommunene kompenseres med andre skatteinntekter. Samlet kommer både kommuner og staten uendret ut.

⁹ Inkluderer kompensasjoner på utgiftssiden i henhold til inngåtte offentlige avtaler om kjøp av persontransporttjenester som tog-, buss-, fly- og ferjeruter samt regelstyrte kompensasjonsordninger for kommunesektoren og statsforvaltningen.

¹⁰ Inkluderer kompensasjoner på utgiftssiden på 90 mill. kroner i henhold til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester.

¹¹ Avgift på elektrisk kraft økes med om lag 4 mill. kroner påløpt og om lag 3 mill. kroner bokført, grunnavgift på mineralolje mv. med om lag 0,2 mill. kroner og CO₂-avgift på naturgass med om lag 7 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2016 samt anslag for 2015 og regnskapstall for 2014, fordelt på kapitell og post.

Tabell 1.2 Bokførte skatte- og avgiftsinntekter fordelt på kapittel og post. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Regnskap 2014	Budsjettanslag 2015		Forslag 2016
				Saldert budsjett	Anslag NB 2016	
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv.	34 259	34 679	34 000	45 800
	72	Fellesskatt.....	204 726	224 356	214 000	204 600
5506	70	Avgift på arv og gaver	1 880	0	300	–
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	64 212	64 700	42 100	34 600
	72	Særskatt på oljeinntekter.....	105 837	100 500	70 000	56 100
	74	Arealavgift mv.	1 536	1 800	1 700	1 600
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirkomheten på kontinentalsokkelen.....	4 516	6 600	5 200	5 500
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirkomhet på kontinentalsokkelen	62	0	0	5
5511		Tollinntekter				
	70	Toll.....	2 980	3 000	3 100	3 100
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.....	225	200	240	260
5521	70	Merverdiavgift	242 571	256 190	252 000	263 500
5526	70	Avgift på alkohol.....	12 643	12 600	12 700	13 000
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	7 259	7 200	7 125	7 200
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift.....	18 533	18 534	18 000	17 700
	72	Årsavgift	9 975	10 300	10 200	10 660
	73	Vektårsavgift.....	359	380	352	368
	75	Omregistreringsavgift	1 907	1 320	1 378	1 440
5537	71	Avgift på båtmotorer	50	–	–	–
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin.....	6 011	5 680	5 722	5 500
	71	Veibruksavgift på autodiesel	10 551	11 090	10 500	10 800
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	–	38	0	100
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	7 538	8 880	8 350	9 000
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	1 777	1 847	1 800	1 850
	71	Avgift på smøreolje mv.	99	98	104	109
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift	5 206	5 790	5 700	6 800
	71	Svoelavgift.....	31	36	29	30
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	53	5	3	–

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2015			Forslag 2016
			Regnskap 2014	Saldert budsjett	Anslag NB 2016	
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretten (TRI)	0,5	1	1	1
	71	Tetrakloretten (PER)	1	1	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	355	418	355	429
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	58	38	51	54
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	71	50	50	50
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	1	1	1	1
	71	Årsavgift knyttet til mineraler	5	4	3	3
5555	70	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.	1 240	1 425	1 357	1 400
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	1 968	1 830	2 000	2 040
5557	70	Avgift på sukker mv.	197	210	220	230
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	1 418	1 500	1 550	1 650
	71	Miljøavgift på kartong	63	60	55	50
	72	Miljøavgift på plast	31	30	33	35
	73	Miljøavgift på metall	6	5	3	3
	74	Miljøavgift på glass	79	80	86	90
5560	70	Avgift på plastposer	–	900	–	–
5560	71	Avgift på papirposer	–	100	–	–
5565	70	Dokumentavgift	7 607	7 700	8 500	8 800
		Sektoravgifter ¹	2 197	2 223	2 204	2 308
5583	70	Avgifter på frekvenser mv.	274	307	284	290
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift	119 936	131 763	129 700	134 600
	72	Arbeidsgiveravgift	164 015	171 090	169 900	175 400
Sum skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			1 044 319	1 095 559	1 020 957	1 027 057

¹ Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene som berører flere kapitler og poster. Se tabell 11.1 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til reglendinger i 2016, fordelt på kapittel og post. Summen av endringer fordelt på kapittel og post avviker noe fra summen av bok-

førte virkninger av nye skatte- og avgiftsendringer i tabell 1.1. Det skyldes at det i tabell 1.1 er trukket fra kompensasjoner på utgiftssiden.

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

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv.	12 326
	72	Fellesskatt.	-15 636
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelser i rederiene.	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt ²	-
	72	Særskatt på oljeinntekter ²	-
	74	Arealavgift mv.	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. .	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. .	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll.	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.	0
5521	70	Merverdiavgift.	469
5526	70	Avgift på alkohol.	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift.	0
	72	Årsavgift.	0
	73	Vektårsavgift.	0
	75	Omregistreringsavgift.	-15
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel.	0
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG.	100
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.	-14
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	0
	71	Avgift på smøreolje mv.	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO ₂ -avgift.	7
	71	Svovelavgift.	0
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloret (TRI).	0
	71	Tetrakloret (PER).	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK).	55
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler.	0

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	0
	71	Årsavgift knyttet til mineraler	0
5555	70	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	-20
5557	70	Avgift på sukker mv.	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	0
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5565	70	Dokumentavgift	-20
		Overprisede gebyrer	-61
		Sektoravgifter ³	-48
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift	146
	72	Arbeidsgiveravgift	0
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			- 2 711

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 5.9 for omtale av de kommunale skatteørene.

² Særskatten for petroleum økes med to prosentenheter når satsen på alminnelig inntekt reduseres fra 27 til 25 pst. Netto årlig proveny tap anslås til 630 mill. kroner påløpt i 2016. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende.

³ For spesifisering av hvilke sektoravgifter som endres, vises det til tabell 11.1.

Kilde: Finansdepartementet.

1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget

Regjeringen har lagt vekt på at brede grupper av befolkningen skal få del i skattelettelsene. I beregningene av hvordan skatteopplegget slår ut for ulike grupper, sammenlignes skatten som følger av regjeringens forslag, med skatten som følger av referansesystemet for 2016. Beregningene inkluderer alle skatteendringer som det er mulig å regne på i skattemodellen LOTTE-Skatt, herunder endringer i satser og grenser i inntektsbeskatningen av personer og endringer i formueskatten. Beregningene omfatter en netto lettelse på om lag 4,4 mrd. kroner påløpt, av netto 9,1 mrd. kroner i samlede lettelser. Beregningene viser kun virkninger på kort sikt. I beregningene får en ikke tatt hensyn til de langsiktige virkningene og heller ikke virkninger som kommer via lettelser i blant annet selskapsskatten og endringer i avgif-

tene. Endringer i landbruksbeskatningen, skattlegging av lån fra selskap til personlig aksjonær, skatteordning for enøk-investeringer, endringer i fordelsbeskatningen av yrkesbiler, endringer i BSU og fjerning av fradrag for ulegitimerte småutgifter ved reise inngår ikke.

Et hovedmål med regjeringens forslag til endringer i skattereglene er å gjøre det mer lønnsomt å investere, arbeide og spare. Det er derfor en utfordring at en med anslag kun på kortsiktige fordelingsvirkninger ikke får tallfestet virkningene av tilpasninger over tid. En rekke skatteendringer vil gi tilpasninger som har betydning for fordelingen. Det er en fare for at tiltak som enkelt lar seg regne på, får for stor oppmerksomhet, på bekostning av positive virkninger av en skattepolitikk som øker investeringer og arbeidstilbud. Disse virkningene vil komme gradvis og lar seg ikke like lett tallfeste. Trolig blir det en betydelig forskjell mellom fordelingseffektene på

noe lengre sikt, når den samlede virkningen av en skatteendring er fullt uttømt, og på helt kort sikt for budsjettåret 2016. For eksempel er det støtte i økonomisk forskning for at lavere skattesatser på arbeid øker lavinnteksgruppens arbeidstilbud mer enn for de med høyere inntekt. Skatteendringer som stimulerer arbeidstilbudet, kan derfor bidra til utjevning. Lavere selskapsskatt tilfaller i første omgang reelt sett eierne som følge av at overskuddet øker. Over tid er det imidlertid rimelig å anta at selskapsskattelettelsen gir økte investeringer. Økte investeringer bidrar til økt arbeidskraftproduktivitet, noe som dermed gir økt reallønn. Over tid er det derfor rimelig å anta at en andel av selskapsskattelettelsen tilfaller arbeidstakerne.

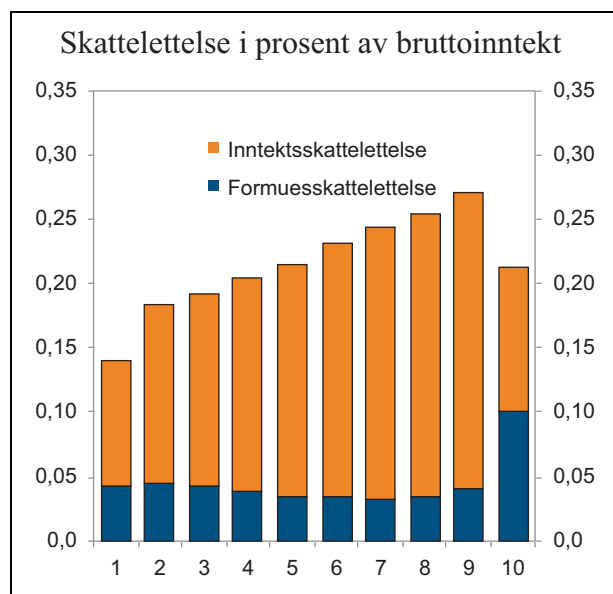
De kortsiktige beregningene på LOTTE-Skatt viser at alle innteksgrupper unntatt de med bruttoinntekt over 2 mill. kroner, får skattelettelse, jf. tabell 1.4. Om lag halvparten av lettelsene går til personer med bruttoinntekt mellom 350 000 og 750 000 kroner.

Figur 1.1 viser beregnet økt nettoinntekt i 2016 som andel av (ekvivalent) bruttoinntekt for ulike inntektsdesiler som følge av endringer i personskattene. Desil 1 er de 10 pst. med lavest inntekt blant alle personer, mens desil 10 er de 10 pst. med høyest inntekt. Figuren skiller mellom lettelse i inntektsskatten og i formuesskatten.

Lettelsene fordeler seg relativt jevnt målt som andel av ekvivalent bruttoinntekt. De 10 pst. med lavest inntekt får en skattelettelse på om lag 0,14 pst. av inntekten. Denne gruppen betaler i utgangspunktet relativt lite skatt. Som andel av inntekten varierer skattelettelsen for de øvrige gruppene mellom 0,18 pst. (desil 2) og 0,27 pst. (desil 9). Hoveddelen av lettelsen for desilene 1 til 9 kommer i inntektsskatten.

Tabell 1.4 viser anslåtte fordelingsvirkninger av skatteendringene for alle personer 17 år og eldre. Samlet sett gir forslagene redusert skatt i gjennomsnitt for alle med under 2 mill. kroner i bruttoinntekt. Skattelettelsen som andel av bruttoinntekten er mellom 0,1 og 0,3 pst. for de fleste grupper. Gjennomsnittlig skjerpelse for de med bruttoinntekt over 2 mill. kroner er mindre enn 0,1 pst. av bruttoinntekten. I absolutt verdi stiger gjennomsnittlig lettelse med inntekten til og med de med bruttoinntekt mellom 1 og 2 mill. kroner.

Virkningen for den enkelte skattyter vil avhenge av sammensetningen av inntekter og fradrag. Personer med bruttoinntekt over 2 mill. kroner vil i gjennomsnitt få netto skjerpelse på om



Figur 1.1 Skattelettelse med regjeringens forslag i prosent av bruttoinntekten fordelt på ulike inntektsgrupper (desiler) etter ekvivalent¹ bruttoinntekt. Sammenlignet med referansesystemet for 2016. Prosent

¹ Beregningen i figuren følger standard metode for fordelingsanalyser ved at alle personer, både de med og uten inntekt (inkludert barn), får tildelt en andel av samlet husholdningsinntekt. Denne inntekten justeres noe for å ta hensyn til at det er stordriftsfordeler ved at flere bor sammen. Det innebærer at den enkelte i en flerpersonshusholdning tilordnes en høyere inntekt enn husholdningens faktiske inntekt per person. Denne forhøyede inntekten anses som «ekvivalent» med inntekten til en enslig person (selv om faktisk inntekt er lavere).

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

lag 200 kroner, på tross av formuesskattelettelse i denne gruppen. Innstrammingen skyldes hovedsakelig forslaget om å øke skatten på utbytte.

I gjennomsnitt for alle reduseres skatten med om lag 1 000 kroner, hvorav redusert formuesskatt utgjør om lag 300 kroner. Gjennomsnittlig lettelse utgjør om lag 0,2 pst. av gjennomsnittlig bruttoinntekt.

Selvstendig næringsdrivende kommer som gruppe godt ut av skatteendringene. For personer som har hovedinntekten fra selvstendig næringsvirksomhet, vil samlede lettelse utgjøre om lag 385 mill. kroner. Dette innebærer en gjennomsnittlig lettelse på om lag 3 400 kroner, hvorav 600 kroner kan tilskrives formuesskatten.

Lønnstakere (de med lønn som hovedinntekt) får også en betydelig skattelettelse med forslaget til skatteopplegg for 2016. De foreslåtte endringene som kan beregnes i LOTTE-Skatt, gir

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i personbeskatningen for alle personer som er 17 år eller eldre. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2016. Kroner

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Prosent	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Kroner	Gjennomsnittlig endring i skatt	Endring i pst. av bruttoinntekten	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt
0 – 150 000 kr	565 200	5,3	3 400	-100	-0,1	-100
150 000 – 200 000 kr	254 400	6,9	12 200	-400	-0,2	-100
200 000 – 250 000 kr	323 900	11,0	24 700	-600	-0,3	-100
250 000 – 300 000 kr	352 600	15,8	43 400	-800	-0,3	-100
300 000 – 350 000 kr	363 800	18,8	61 000	-900	-0,3	-200
350 000 – 400 000 kr	353 100	21,1	79 000	-1 000	-0,3	-200
400 000 – 450 000 kr	346 700	22,6	96 100	-1 100	-0,2	-200
450 000 – 500 000 kr	318 300	23,8	113 100	-1 100	-0,2	-200
500 000 – 600 000 kr	491 900	25,1	137 100	-1 300	-0,2	-200
600 000 – 750 000 kr	383 800	27,7	184 000	-1 700	-0,3	-300
750 000 kr – 1 mill. kr	256 300	30,9	263 600	-2 200	-0,3	-400
1 mill. kr – 2 mill. kr	180 200	35,0	450 900	-3 200	-0,3	-900
2 mill. kr og over	30 500	37,4	1 336 800	200	0,0	-6 800
I alt	4 220 600	25,2	112 600	-1 000	-0,2	-300

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Skatt).

Tabell 1.5 Anslåtte fordelingsvirkninger for alderspensjonister (personer med rett til skattefradrag for pensjonister). Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2016. Kroner

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Prosent	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Kroner	Gjennomsnittlig endring i skatt	Endring i pst. av bruttoinntekten	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt
0 – 150 000 kr	36 800	0,5	600	-100	-0,1	-100
150 000 – 200 000 kr	115 500	0,8	1 500	-200	-0,1	-200
200 000 – 250 000 kr	138 100	5,8	12 900	-300	-0,1	-200
250 000 – 300 000 kr	127 300	12,1	33 400	-400	-0,2	-300
300 000 – 350 000 kr	115 300	16,2	52 600	-600	-0,2	-400
350 000 – 400 000 kr	88 800	19,0	71 100	-900	-0,2	-500
400 000 – 450 000 kr	60 100	21,1	89 300	-1 100	-0,3	-600
450 000 – 500 000 kr	41 400	22,9	108 600	-1 500	-0,3	-800
500 000 – 600 000 kr	50 300	24,5	133 400	-2 000	-0,4	-900
600 000 – 750 000 kr	42 900	26,8	178 600	-2 400	-0,4	-1 000
750 000 kr – 1 mill. kr	32 400	29,6	252 300	-2 800	-0,3	-1 100
1 mill. kr – 2 mill. kr	22 600	33,9	436 500	-4 100	-0,3	-1 900
2 mill. kr og over	4 400	34,7	1 287 800	-2 500	-0,1	-10 300
I alt	875 900	19,8	76 000	-900	-0,2	-500

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Skatt).

en samlet lettelse for denne gruppen på om lag 2,8 mrd. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på 1 300 kroner per lønnstaker, herav om lag 200 kroner i redusert formuesskatt.

Alderspensionister får samlet sett en skattelettelse på om lag 790 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 900 kroner, herav 500 kroner i lavere formuesskatt. Tabell 1.5 viser gjennomsnittlig skattelettelse for AFP- og alderspensionister etter størrelsen på bruttoinntekten. I tillegg vil regjeringens forslag om en reduksjon i avkortingen med 5 pst. av grunnpensjonen for gifte/samboende fra 1. september 2016 gi en økning i bruttoinntekten på om lag 1 550 kroner i 2016. Helårsvirkningen er om lag 4 600 kroner.

Beregningene ovenfor viser hvordan skatteendringene slår ut i gjennomsnitt for ulike inntektsgrupper. Beregningene på individnivå viser at om lag 88 pst. av skattyterne får lettelser eller om lag uendret skatt, mens om lag 12 pst. av skattyterne får en skatteøkning. Andelen personer som får skatteskjerpelse, stiger med bruttoinntekten, hovedsakelig som følge av økt skatt på utbytte. I de laveste inntektsgruppene får en stor andel av personene om lag uendret skatt. Det må ses i sammenheng med at disse betaler relativt lite skatt.

Samlet anslås det at om lag 2 pst. av skattyterne får en skatteøkning på mer enn 2 000 kroner. Disse har i gjennomsnitt en bruttoinntekt på over 1 mill. kroner og får en gjennomsnittlig skatteskjerpelse på vel 9 000 kroner. Om lag 0,9 pst. av skattyterne får en skjerpelse over 4 000 kroner. Disse har en gjennomsnittlig inntekt på nesten 2 mill. kroner og får en gjennomsnittlig skjerpelse på om lag 17 000 kroner.

1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.6 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2015 og med regjeringens forslag for 2016. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller pris fra 2015 til 2016 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 2,7 pst., prisveksten til 2,5 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 1,9 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets internettside.

Tabell 1.6 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2015 og forslag for 2016

	2015-regler	Forslag 2016	Endring 2015–2016
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	27 pst.	25 pst.	-2 pst.enheter
Bedrifter ²	27 pst.	25 pst.	-2 pst.enheter
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt.....	-	158 800 kr	-
Sats	-	0,8 pst.	-
Trinn 2			
Innslagspunkt.....	-	224 900 kr	-
Sats	-	1,6 pst.	-
Trinn 3			
Innslagspunkt.....	550 550 kr	565 400 kr	2,7 pst.
Sats ³	9,0 pst.	10,6 pst.	1,6 pst.enheter
Trinn 4			
Innslagspunkt.....	885 600 kr	909 500 kr	2,7 pst.
Sats	12,0 pst.	13,6 pst.	1,6 pst.enheter
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	49 650 kr	49 650 kr	-
Opptappingssats	25,0 pst.	25,0 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt.....	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Fiske, fangst og barnepass ⁴	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Annen næringsinntekt.....	11,4 pst.	11,4 pst.	-
Pensjonsinntekt mv.....	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Arbeidsgiveravgift⁵</i>			
Sone I.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone II.....	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III.....	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV.....	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa.....	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V.....	0,0 pst.	0,0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,2 pst.	46,8 pst.	-0,4 pst.enheter
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	53,7 pst.	53,4 pst.	-0,4 pst.enheter

	2015-regler	Forslag 2016	Endring 2015–2016
Pensjonsinntekt ⁶	44,1 pst.	43,7 pst.	-0,4 pst.enheter
Næringsinntekt ⁴	50,4 pst.	50,0 pst.	-0,4 pst.enheter
Utbytte og uttak ⁷	46,7 pst.	46,6 pst.	-0,1 pst.enheter
<i>Personfradrag</i>			
Klasse 1	50 400 kr	51 750 kr	2,7 pst.
Klasse 2	74 250 kr	76 250 kr	2,7 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats	43,0 pst.	43,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁸	89 050 kr	91 450 kr	2,7 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats	29,0 pst.	29,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	72 200 kr	73 600 kr	1,9 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt⁹</i>	31 800 kr	31 800 kr	-
<i>Særfradrag for enslige forsørgere</i>	48 804 kr	49 800 kr	2,0 pst.
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp	30 800 kr	29 980 kr	-2,7 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	180 800 kr	184 800 kr	2,2 pst.
Sats	15,3 pst.	15,3 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	273 650 kr	278 950 kr	1,9 pst.
Sats	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats	55,0 pst.	55,0 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig	135 700 kr	139 400 kr	2,7 pst.
Gift	124 800 kr	128 150 kr	2,7 pst.
Formuestillegget			
Sats	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift	100 000 kr	100 000 kr	-

	2015-regler	Forslag 2016	Endring 2015–2016
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms</i>			
Klasse 1	15 500 kr	15 500 kr	-
Klasse 2	15 500 kr	15 500 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	63 500 kr	63 500 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38,0 pst.	38,0 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag	166 400 kr	166 400 kr	-
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter¹⁰</i>			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Frdrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,50/0,70 kr	1,50/0,70 kr	-
Nedre grense for fradraget	16 000 kr	22 000 kr	37,5 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>			
	20 000 kr	20 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	3 850 kr	3 850 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	25 000 kr	25 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	200 000 kr	300 000 kr	50,0 pst.

	2015-regler	Forslag 2016	Endring 2015–2016
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Formuesskatt¹¹</i>			
Kommune			
Innslagspunkt	1 200 000 kr	1 400 000 kr	16,7 pst.
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	1 200 000 kr	1 400 000 kr	16,7 pst.
Sats	0,15 pst.	0,1 pst.	-0,05 pst.enheter
Verdsettingsrabatter			
Primærbolig	75 pst.	75 pst.	-
Sekundærbolig og næringsseiendom	30 pst.	20 pst.	-10 pst.enheter
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹²	20/22 pst.	20/22 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.) ¹³	20 (30) pst.	20 (30) pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ^{14,15}	4 (6/10) pst.	4 (6/10) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark reduseres satsen fra 23,5 pst. i 2015 til 21,5 pst. i 2016.

² Særskatten for petroleumsvirksomhet og grunnrenteskatten for vannkraft økes fra henholdsvis 51 og 31 pst. i 2015 til 53 og 33 pst. i 2016.

³ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 8,6 pst. i trinn 3 i 2016.

⁴ Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 8,2 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. trygdeavgift.

⁵ I sone 1a skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst, er lik fribeløpet. I 2016 er fribeløpet 500 000 kroner per foretak. For godstransport på vei i sone 1a er fribeløpet 250 000 kroner. Etter EUs nye retningslinjer for regionalstøtte kan det ikke lenger gis differensiert arbeidsgiveravgift i deler av transportsektoren, energisektoren og finans- og forsikringssektoren. I disse sektorene er det derfor innført en tilsvarende fribeløpsordning som i sone 1a.

⁶ For personer som omfattes av skattebegrensningsregelen, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 55 pst.

- ⁷ Inkluderer selskapsskatt på 27 pst. i 2015 og selskapsskatt på 25 pst. og oppjusteringsfaktor på 1,15 for utbytte mv. i 2016.
- ⁸ Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 91 450 kroner for 2016.
- ⁹ Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.
- ¹⁰ Særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2015-regler.
- ¹¹ Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som lignes under ett for felles formue, er innslagspunktet det dobbelte av hva tabellen viser.
- ¹² Avskrivningssatsen ble økt til 22 pst. for lastebiler, vogntog og busser i 2015.
- ¹³ Det ble innført 10 pst. startavskrivning for driftsmidler i saldogruppe d i 2014.
- ¹⁴ Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år.
- ¹⁵ Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.7 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2016. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 2,5 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

Små avvik kan skyldes avrundinger av satsene. For øvrig vises det til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.7 Avgiftssatser i 2015 og foreslåtte satser for 2016

Avgiftskategori	2015-regler	Forslag 2016	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats	15	15	-
Lav sats ¹	8	10	2
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/ vol.pst. og liter	7,13	7,31	2,5
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter	4,64	4,76	2,6
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
a) 0,0–0,7 vol.pst.	-	-	-
b) 0,7–2,7 vol.pst.	3,19	3,27	2,5
c) 2,7–3,7 vol.pst.	11,99	12,29	2,5
d) 3,7–4,7 vol.pst.	20,77	21,29	2,5
<i>Avgift på tobakkvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram	244	250	2,5
Sigaretter, kr/100 stk	244	250	2,5
Røyketobakk, kr/100 gram	244	250	2,5
Snus, kr/100 gram	99	101	2,0
Skrå, kr/100 gram	99	101	2,0
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	3,73	3,82	2,4
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a ²			
Egenvekt, kr/kg			
første 150 kg.....	39,10	40,08	2,5
neste 250 kg	85,25	87,38	2,5
neste 100 kg.....	170,52	174,78	2,5
resten	198,31	203,27	2,5
Motoreffekt, kr/kW			
første 70 kW	0	0	-
neste 30 kW.....	245,04	251,17	2,5
neste 40 kW.....	709,60	727,34	2,5
resten	1 756,12	1800,02	2,5
NO _x -utslipp, kr per mg/km	47,11	48,29	2,5
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 105 g/km.....	0	0	-
neste 15 g/km.....	795,36	815,24	2,5
neste 40 g/km.....	801,49	821,53	2,5

Avgiftskategori	2015-regler	Forslag 2016	Endring i pst.
neste 70 g/km	1 868,43	1 915,14	2,5
resten	2 999,70	3 074,69	2,5
fradrag for utslipp under 105 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 105 g/km	896,41	918,82	2,5
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km	1 054,66	1 081,03	2,5
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b, ³			
egenvekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	30	30	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	varierer	varierer	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe c, ⁴			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f,			
stykkavgift, kr.	7 895	8 092	2,5
Motoreffektavgift, kr/kW			
første 11 kW	0	0	-
resten	250,00	256,25	2,5
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 125 cm ³	0	0	-
neste 775 cm ³	32,14	32,94	2,5
resten	70,48	72,24	2,5
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	13,19	13,52	2,5
neste 100 kg	26,38	27,04	2,5
resten	52,74	54,06	2,5
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	21,19	21,72	2,5
neste 20 kW	42,37	43,43	2,5
resten	84,72	86,84	2,5
Slagvolum, kr/cm ³			
første 200 cm ³	2,32	2,38	2,6
neste 200 cm ³	4,64	4,76	2,6
resten	9,27	9,50	2,5
Drosje. Avgiftsgruppe h, ⁵			
egenvekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-

Avgiftskategori	2015-regler	Forslag 2016	Endring i pst.
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift.	varierer	varierer	-
Minibusser. Avgiftsgruppe j, ⁶ pst. av personbilavgift	40	40	-
<i>Årsavgift, kr/år</i>			
Bensinbiler og dieselmotorer med fabrikkmontert partikkelfilter.	3 060	3 135	2,5
Dieselmotorer uten fabrikkmontert partikkelfilter.	3 565	3 655	2,5
Motorsykler.	1 875	1 920	2,4
Traktorer, mopeder mv.	435	445	2,3
<i>Vektårsavgift, kr/år</i>	varierer	varierer	2,5
<i>Omregistreringsavgift</i>	varierer	varierer	2,5
<i>Veibruksavgift på drivstoff</i>			
Bensin, kr/liter ⁷	4,87	4,99	2,5
Autodiesel, kr/liter ⁸	3,36	3,44	2,4
Bioetanol som omfattes av omsetningskravet, kr/liter ..	4,87	4,99	2,5
Biodieselmotorer som omfattes av omsetningskravet, kr/liter. . .	3,36	3,44	2,4
Naturgass, kr/Sm ³	-	5,95	-
LPG, kr/kg	-	6,91	-
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats	14,15	14,50	2,5
Redusert sats.	0,45	0,48	6,7
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter	1,590	1,630	2,5
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,126	0,147	16,7
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	1,98	2,03	2,5
<i>CO₂-avgift</i>			
Petroleumsvirksomhet, kr/liter eller Sm ³	1,00	1,02	2,0
Mineralolje generell sats, kr/liter	0,90	0,92	2,2
Mineralolje ilagt veibruksavgift, kr/liter	1,09	1,12	2,8
Mineralolje til innenriks luftfart, kr/liter	1,05	1,08	2,9
Mineralolje til treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien, kr/liter	0,31	0,31	-
Mineralolje til fiske og fangst i nære farvann, kr/liter . . .	0,27	0,28	3,7

Avgiftskategori	2015-regler	Forslag 2016	Endring i pst.
Bensin, kr/liter.	0,95	0,97	2,1
Naturgass, kr/Sm ³	0,82	0,84	2,4
LPG, kr/kg	1,23	1,26	2,4
Redusert sats for naturgass, kr/Sm ³	0,05	0,057	14,0
<i>Svovelavgift, kr/liter.</i>	0,081	0,083	2,5
<i>Avgift på utslipp av NO_x, kr/kg</i>	19,19	19,67	2,5
<i>Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), kr/kg</i>	68,05	69,75	2,5
<i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO₂-ekvivalenter</i>	354	363	2,5
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg</i>	19,31	19,79	2,5
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter	3,19	3,27	2,5
Konsentrat (sirup), kr/liter	19,43	19,92	2,5
Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker, kr/liter	3,19	1,64	-48,6
Konsentrat (sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker), uten tilsatt sukker, kr/liter	19,43	9,96	-48,7
<i>Sukkeravgift, kr/kg</i>	7,47	7,66	2,5
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,12	1,15	2,7
Miljøavgift			
a) Glass og metall.	5,45	5,59	2,6
b) Plast	3,29	3,37	2,4
c) Kartong og papp	1,35	1,38	2,2
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi</i>	2,5	2,5	-

¹ Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentenheter.

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

³ Gruppe b: Varebiler klasse 2. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe b, og nest høyeste trinn er på 25 pst. av avgiften for personbiler.

⁴ Gruppe c: Campingbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁵ Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe h.

⁶ Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO_x-komponent.

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

⁸ Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.8 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilke del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 231 mrd. kroner i 2015. Av dette tilfaller om lag 86 pst. staten, i underkant av 12 pst. kommunene og drøyt 2 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og for-

muesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 34 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 28 pst. kommer fra personlige skattytere, mens om lag 24 pst. kommer fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 11 pst. av statens inntekter i 2015 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter utgjør om lag 3 pst.

Tabell 1.8 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2015. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	465,1	301,5	134,9	28,7
Skatt på alminnelig inntekt	299,6	145,6	125,3	28,7
Toppskatt	24,0	24,0	-	-
Trygdeavgift	129,9	129,9	-	-
Formuesskatt	11,6	2,0	9,6	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	80,1	78,6	1,3	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	80,0	78,5	1,3	0,2
Formuesskatt	0,1	0,1	-	-
<i>Eiendomsskatt</i>	9,8	-	9,8	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	171,4	171,4	-	-
<i>Avgifter</i>	355,5	355,5	-	-
Merverdiavgift	253,1	253,1	-	-
Særagifter og toll	102,4	102,4	-	-
<i>Petroleum</i>	111,6	111,6	-	-
Skatt på inntekt	104,4	104,4	-	-
Avgift på utvinning mv.	7,2	7,2	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i>	37,6	37,1	0,5	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper ¹	25,8	25,8	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	3,7	3,7	-	-
Arveavgift	0,3	0,3	-	-
Andre skatter og avgifter ²	7,8	7,3	0,5	-
Samlede skatter og avgifter	1 231,1	1 055,7	146,5	28,9
Herav direkte skatter	875,6	700,2	146,5	28,9

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

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

Kilde: Finansdepartementet.

2 Hovedtrekk ved skatte- og avgiftssystemet

2.1 Innledning

Skatter og avgifter bør innrettes slik at de bidrar til høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. Det bør unngås at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene unødige store administrative kostnader. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt går opp i gode tider og ned i dårlige.

Beskrivelsen i dette kapitlet tar utgangspunkt i reglene for 2015. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat og kommuner for 2015. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.8 og viser at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

De ulike skatteartene kan deles inn i direkte skatter og indirekte skatter.

Direkte skatter omfatter blant annet inntektskatt for personer og bedrifter, formuesskatt og

eiendomsskatt. De direkte skattene utgjør 71 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Av dette er 52 pst. inntektskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt, og 22 pst. inntektskatt for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene utgjør 7 pst. av skatteinntektene fra Fastlands-Norge.

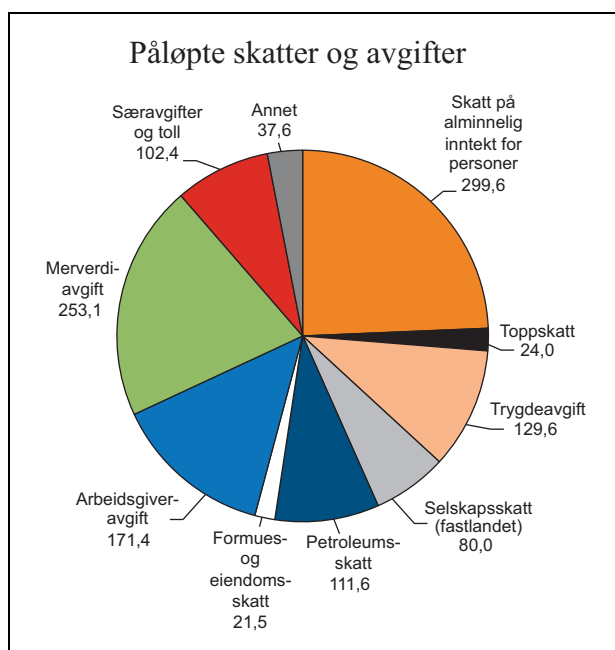
Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll og utgjør 29 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften er den største inntektskilden blant de indirekte skattene og utgjør 21 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Tollavgiftene har i dag liten betydning for statens inntekter.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

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

- først benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter),
- deretter benytte nøytrale skatter som ikke påvirker valgene til produsenter og forbrukere (for eksempel grunnrenteskatt i petroleums- og vannkraftnæringene) og
- til slutt bruke vridende skatter for å oppnå tilstrekkelige inntekter til fellesskapet og mål om omfordeling.

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat og kommuner. Anslag for 2015. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at progressiviteten i skattesatsene vil føre til bedre fordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skatthereformen i 1992 og endringer i etterfølgende år har utvidet skattegrunnlaget slik at det er blitt bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag fikk fornyet oppslutning i forbindelse med skatthereformen i 2006. Dette prinsippet har også ligget til grunn for endringer i formuesskatten de siste årene.

Unntak og særordninger i skattesystemet for å støtte bestemte grupper, bransjer eller aktiviteter gjør skattesystemet mindre effektivt og mer administrativt komplisert og krevende. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre fordi de kan rettes mer direkte mot målet.

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

I Norge gjør offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. En del skatter og avgifter skal imidlertid også ivareta andre viktige hensyn utover å skaffe staten inntekter. Det gjelder i første rekke ønsket om å omfordele inntekt og hensynet til helse og miljø.

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, og skattesystemet bør så langt som mulig bidra til gode beslutninger om arbeidsdeltakelse, utdanning og yrkesvalg. Empirisk forskning indikerer at lavinntektsgruppens arbeidstilbud påvirkes mer av endringer i økonomiske rammebetingelser enn arbeidstilbudet til høyinntektsgrupper.

Personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Endringer i skattesystemet har derfor liten betydning for denne gruppen. Mange med vedvarende lav inntekt er ikke i arbeid. Skattereglene bør i størst mulig grad utformes slik at det lønner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for (midlertidig) tapt arbeidsinntekt som følge av helseproblemer

eller arbeidsledighet, er dessuten samspillet mellom trygde- og skatteregler vesentlig for insentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. En utfordring i skatte- og velferdspolitikken er å balansere hensynet til inntektssikring mot hensynet til arbeidsinsentiver. Dette illustreres i boks 2.1 som viser at det i noen tilfeller kan være liten økonomisk gevinst ved å arbeide framfor å motta trygd.

Miljøavgifter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelige aktiviteter og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. Bruk av miljøavgifter samsvarer dessuten med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter kan benyttes til å styrke velferdsordningene og fellesgodene eller til å redusere andre skatter og avgifter.

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

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

I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Inntekter fra nøytrale skatter, slik som grunnrenteskatter, reduserer isolert sett behovet for vridende skatter. Norge har en særskilt beskatning av overskuddet fra petroleumsvirksomheten og vannkraftanlegg. Petroleumsskattesystemet og Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) sørger for at staten får en stor andel av de høye inntektene på kontinentalsokkelen uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. SDØE virker som en kontantstrømskatt på det enkelte felt, men inntektene regnes formelt ikke som skatteinntekter.

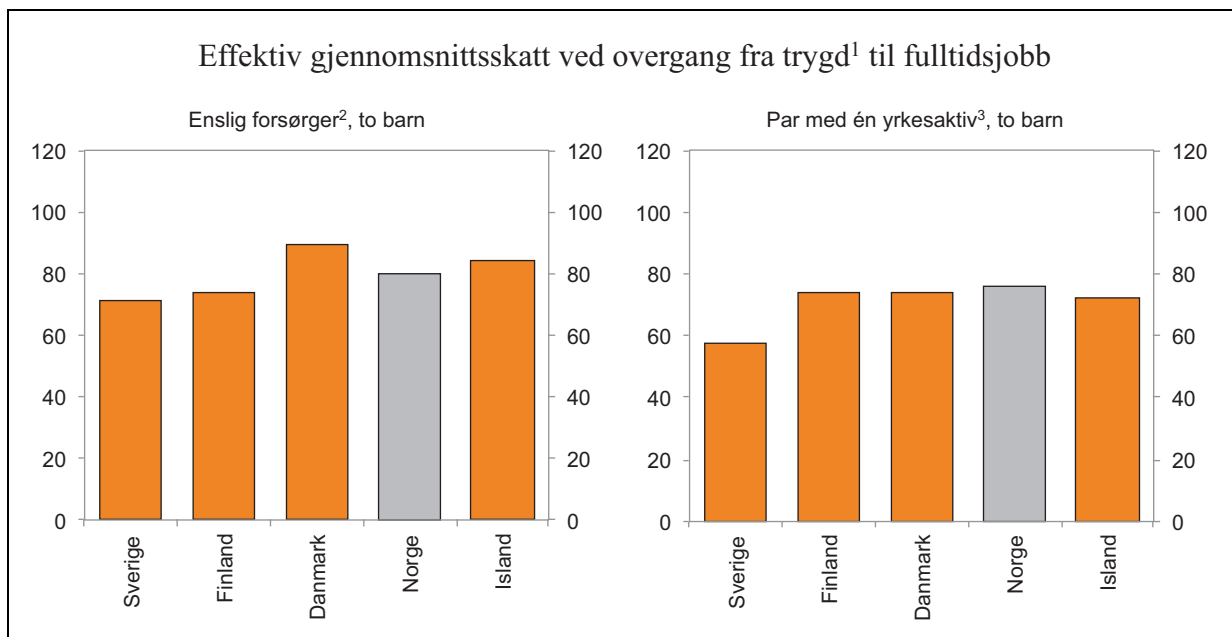
Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i pst. av bruttonasjonalproduktet (BNP) for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land. Skattebyrden vil variere noe avhengig av blant annet i hvilken grad offentlige pensjons- og trygdeutbetalinger er skattepliktig inntekt. Figuren viser at Norge og de andre skandinaviske landene har et relativt høyt skatte- og avgiftsnivå. Det gjenspeiler

Boks 2.1 Incentiver til å arbeide avhenger av både skatte- og trygdesystemet

Incentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar. Inntektssikringssystemet i Norge (i første rekke folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som gjør at personer som av ulike grunner er utenfor arbeidsmarkedet, har en inntekt å leve av. Eksempler er uføretrygd og dagpenger ved arbeidsledighet. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide, og de fungerer dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. For å illustrere hva dette betyr for incentivene til å arbeide, beregnes ofte effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid. De effektive skattesatsene tar både hensyn til skatt og det som faller bort av netto overføringer når en begynner å arbeide. Slike satser er nyttige, men de må tolkes med forsiktighet. Beregningene tar i

utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene. Andre sider ved ordningene som tidsbegrensning for ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne, vil også ha betydning for incentivene til arbeid.

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2013. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. En enslig forsørger med to barn og med inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet vil i Norge reelt skattlegges med om lag 80 pst. av brutto arbeidsinntekt når man inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2013. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2013. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

² Tar utgangspunkt i 67 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.

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

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

blant annet godt utbygde offentlige velferdsordninger. Norge har en svært spesiell næringsstruktur med en betydelig verdiskaping i petroleumssektoren. Dersom en kun hadde sett på fastlands-

økonomien, ville skattenivået vært noe høyere enn skattenivået i økonomien samlet sett. Årsaken er at petroleumsinntektene gjennom SDØE tilfaller staten direkte og derfor ikke skattlegges.

Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 41 og 45 pst. av BNP. I Sverige har andelen ligget mellom 43 og 53 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 41 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 30 og 36 pst. av BNP.

Den økte mobiliteten av kapital, varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha gode generelle skatte- og avgiftsregler for å beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. Lokaliseringsbeslutninger avhenger imidlertid av mer enn skatt. Politisk stabilitet, god infrastruktur, tilgang på godt kvalifisert arbeidskraft, godt fungerende finansielle markeder, eiendomsrett og et stabilt og forutsigbart regelverk betyr også mye for de samlede rammebetingelsene for næringsvirksomhet.

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

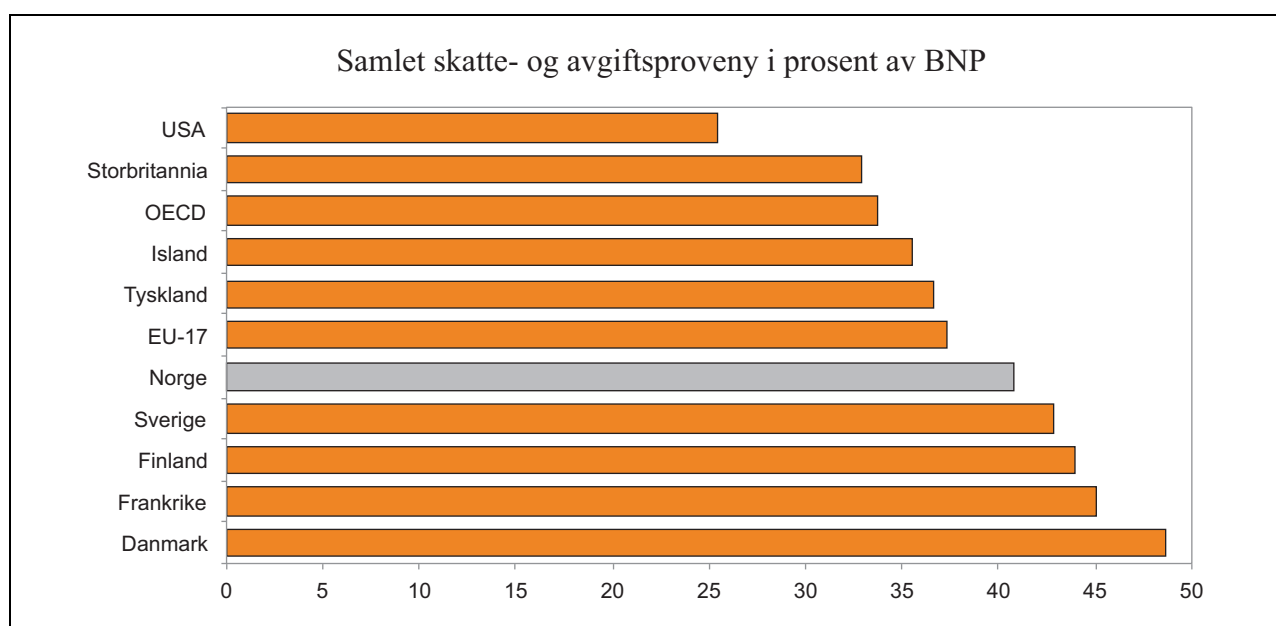
Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 27 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt består av alle skattepliktige inntekter (lønn inklu-

dert skattepliktige naturalytelser, trygdeytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minstepfradrag, fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag. Den flate skattesatsen på et netto skattegrunnlag sikrer lik skatteverdi av alle fradrag og symmetri i kapitalbeskatningen, dvs. at inntekter (gevinster) og utgifter (tap) skattlegges med samme sats.

For det andre betales trygdeavgift og eventuell toppskatt av «personinntekt», som består av brutto arbeids-, trygde- og pensjonsinntekt, uten fradrag av noen art. Også beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende inngår i personinntekten.

Personer med høy personinntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom bunnfradrag og toppskatt. Antall toppskattytere anslås til om lag 941 000 i 2015. Boks 2.2 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 47,2 pst. i 2015. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalsatt til 53,7 pst. Figur 2.4 viser høyeste marginalsatt på lønnsinntekt i enkelte land. Her inngår arbeidstakers bidrag til trygdeinnbetalinger (i Norge trygdeavgiften), mens arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger for arbeidstaker (i Norge arbeidsgiveravgiften) hol-



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land, EU-17¹ og OECD². 2013. Prosent

¹ Euro-området. Tall fra 2012.

² Tall for OECD er fra 2012.

des utenfor. Figuren viser at høyeste marginalskatt i Norge er på nivå med høyeste marginalskatt i land som Tyskland og Storbritannia, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalskatt på lønnsinntekt.

Skatt på pensjonsinntekt

Særlige skatteregler fører til at pensjonister og mottakere av enkelte trygdeytelser betaler mindre skatt enn lønsmottakere. Trygdeavgiften på pensjon er lavere enn på lønn. Minstefradraget er på den annen side noe lavere for pensjonsinntekt enn for lønn.

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

Figur 2.7 viser andel skatt på pensjonsinntekt for henholdsvis enslige AFP-/alderspensjonister med 2015-regler sammenlignet med andel skatt på lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 250 000 kro-

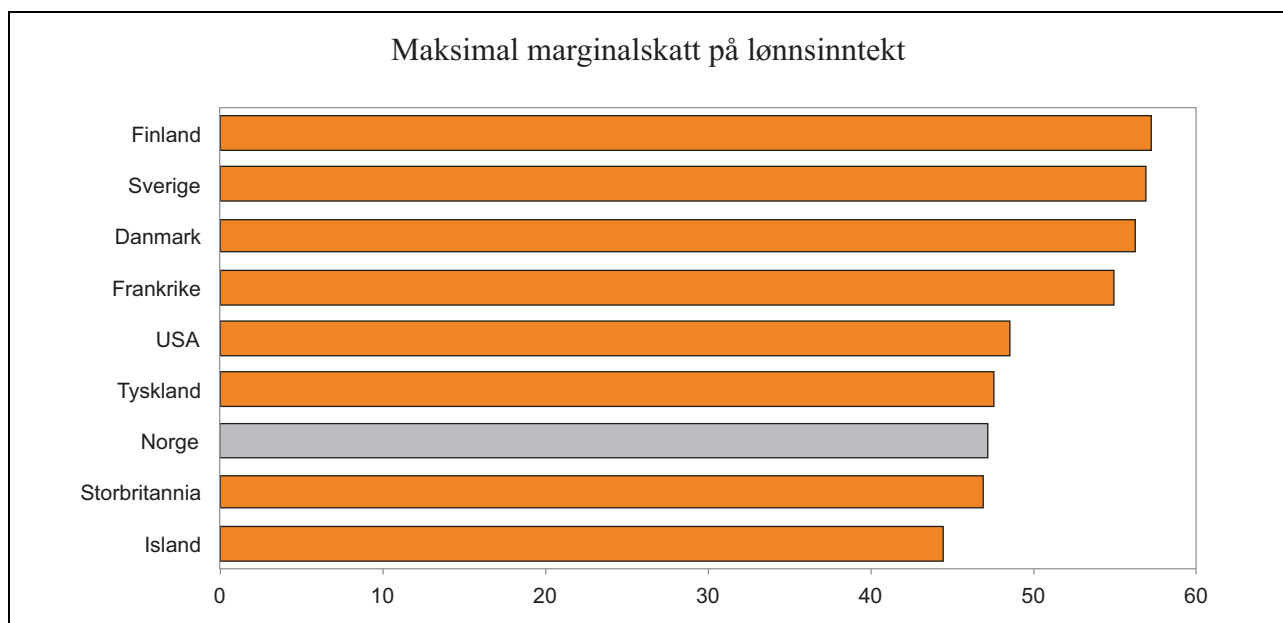
ner utgjør 10,8 pst. av pensjonsinntekten mens andelen skatt på tilsvarende lønnsinntekt er 20,1 pst.

Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjonærmodellen ble innført med skattereformen i 2006 og skal bidra til at de høyeste marginalskattesatsene på lønnsinntekt og aksjeinntekt blir om lag like. Når forskjellen i marginalskattesatser på eierinntekt og lønnsinntekt er liten, er det lite lønnsomt å framstille faktisk arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt. Det å redusere motivet til slik inntektsskifting var et av hovedmålene med skattereformen i 2006.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges som alminnelig inntekt på eierens hånd. Hovedformålet med skjermingsfradraget er å forhindre uheldige vridninger i investeringene og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten. Skjermingsfradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal gjenspeile renten etter skatt på en sikker investering. Det er dermed avkastning utover det man kan oppnå ved en alternativ, risikofri plassering av kapitalen, som ilegges utbytteskatt.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste



Figur 2.4 Høyeste marginalskatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2014. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

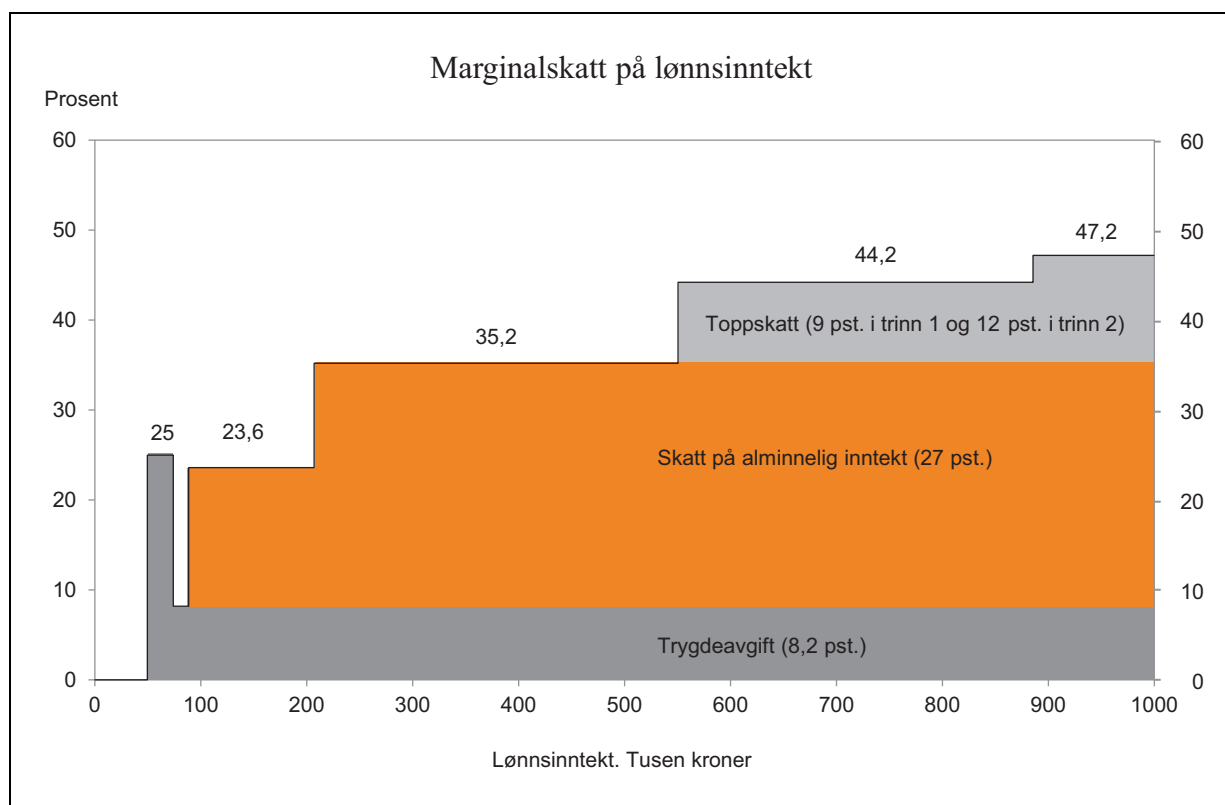
Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt

Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Dersom marginalsakten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av arbeidstilbudet innebærer at ressursene utnyttes mindre effektivt. Jo høyere skattesatsene er, desto større blir disse vridningene.

Gjennomsnittsskatt er skatt som andel av den skattbare inntekten. I et skattesystem med bunnfradrag, andre fradrag og en progressiv satsstruktur er marginalsakten alltid høyere enn gjennomsnittsskatten på samme inntektsnivå, og de med høyest inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt.

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalsaktt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2015-regler.

Figur 2.5 viser at marginalsakten varierer med nivået på inntekten. Skatten er null opp til den såkalte frikortgrensen. Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappings-sats (25 pst.). Opptrappings-satsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 8,2 pst. av hele lønnsinntekten. Dersom lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og minstefradraget (43 pst. av inntekten), vil skattyter betale skatt på alminnelig inntekt (27 pst.), noe som gir en marginalsaktt på 23,59 pst. (8,2 pst. + 27 pst. * (1-0,43)). Om skattyter har høy nok inntekt til å få maksimalt minstefradrag, vil marginalsakten være 35,2 pst. (8,2 pst. + 27 pst.). Fra innslagspunktene i toppskatten øker marginalsakten til henholdsvis 44,2 pst. i trinn 1 og 47,2 pst. i trinn 2.

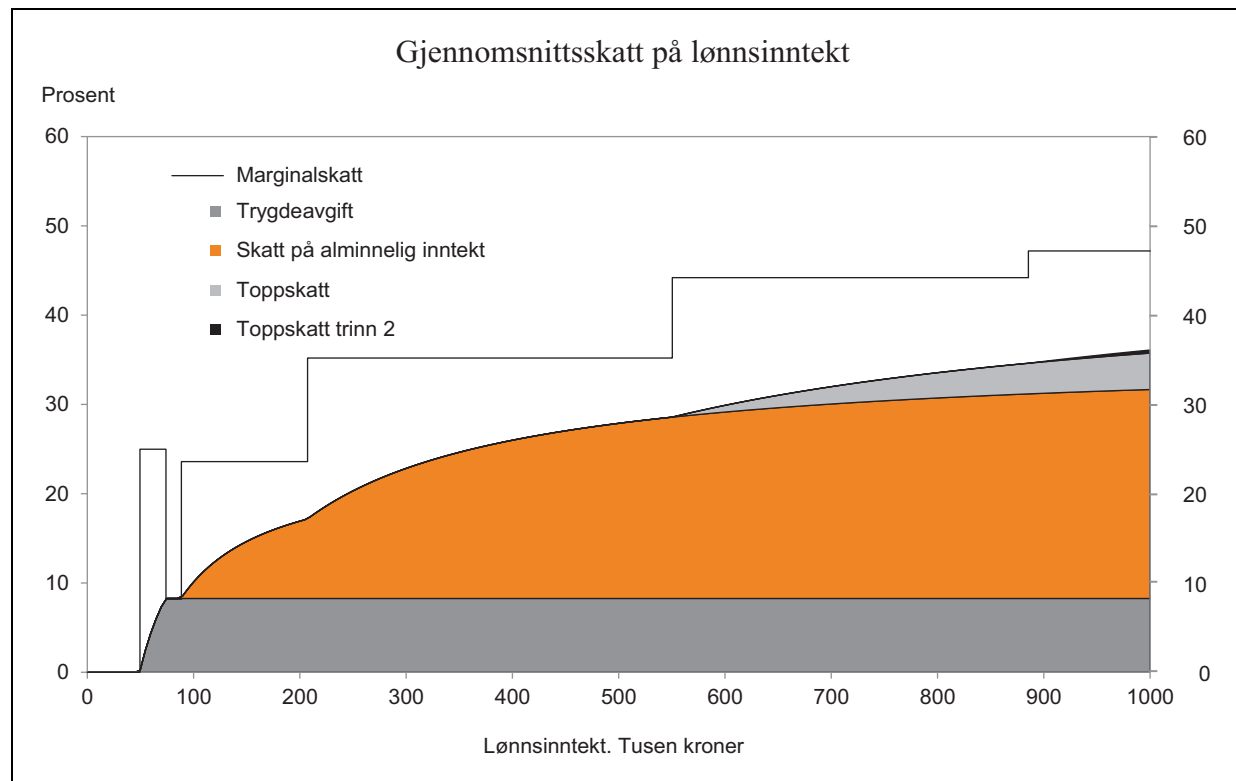


Figur 2.5 Marginalsaktt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2015-regler for en lønnskaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.2 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten er vesentlig lavere enn marginals-katten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2015-regler for en lønnstaker i skatteklass 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan ikke trekkes fra i inntekter fra andre aksjer.

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

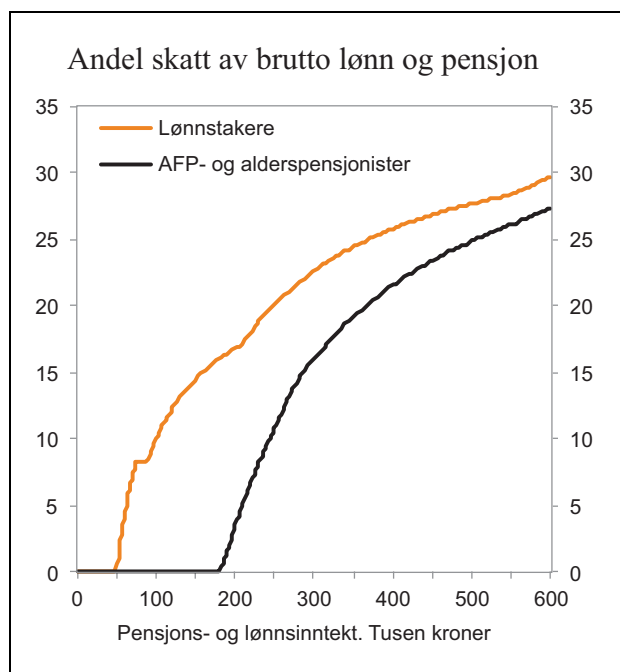
Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i deltakerlignede selskap (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge

disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor risikofri avkastning av den investerte kapitalen (slike inntekter tilsvarende skjermingsfradraget), kun skal skattlegges som alminnelig inntekt. Det har bidratt til stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

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

Inntekt fra enkeltpersonforetak utover skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og legges toppskatt og trygdeavgift. Den beregnede personinntekten blir altså skattlagt løpende. Aksjeinntekt blir derimot skattlagt som alminnelig inntekt først ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Denne forskjellen må ses i sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor



Figur 2.7 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2015-regler.¹ Prosent

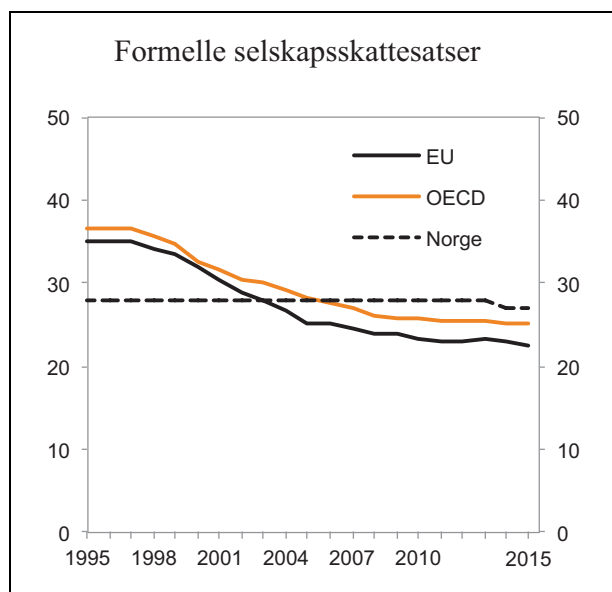
¹ Det er forutsatt at skattyterne er enslige og lignede i klasse 1, at de kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi. Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke selvstendig næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Samtidig har selvstendig næringsdrivende i en del tilfeller lavere sosiale ytelser enn lønsmottakere. Næringsdrivende fiskere betaler trygdeavgift etter mellom-sats (som lønnstakere), men ilegges i tillegg en produktavgift.

2.3.2 Bedriftsbeskatning

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 27 pst. i 2015. Underskudd kan framføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og utgifter (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og



Figur 2.8 Formelle selskapsskattesatser i Norge, EU og OECD.¹ 1995–2015. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for EU og OECD. EU-tallene omfatter land som var medlemmer per 1. juli 2013 (EU-28).

Kilder: OECD, Eurostat, KPMG og Finansdepartementet.

avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

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

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Satsen for arbeidsgiveravgiften avhenger av hvor bedriften er lokalisert.

Figur 2.8 viser at selskapsskattesatsen i Norge lå betydelig under gjennomsnittene for OECD og EU i 1995. Mens selskapsskattesatsen var uendret i Norge fram til 2014, har andre land redusert sine satser. De gjennomsnittlige formelle selskapsskattesatsene i OECD og EU er derfor nå noe lavere enn i Norge.

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

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2014. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,4	13,2
Finland	20,0	18,4	14,4
Storbritannia	21,0	22,4	25,3
Sveits	21,2	18,6	12,4
Sverige	22,0	19,4	14,5
Danmark	24,5	22,2	16,9
Østerrike	25,0	23,0	18,4
Nederland	25,0	22,6	16,9
Hellas	26,0	24,1	19,8
Canada	26,5	24,8	23,7
Norge	27,0	25,1	21,1
Portugal	30,0	27,1	20,8
Italia	30,9	24,0	6,9
Tyskland	31,0	28,2	22,5
Belgia	34,0	26,7	6,9
Spania	35,3	32,6	34,1
Japan	35,7	37,7	40,4
USA	37,9	36,5	34,3
Frankrike	38,9	39,4	35,8

Kilder: Europakommisjonen og ZEW Mannheim (TAXUD/2013/CC/120).

Den effektive marginale skattesatsen er mest relevant når et selskap skal velge nivået på investeringen.

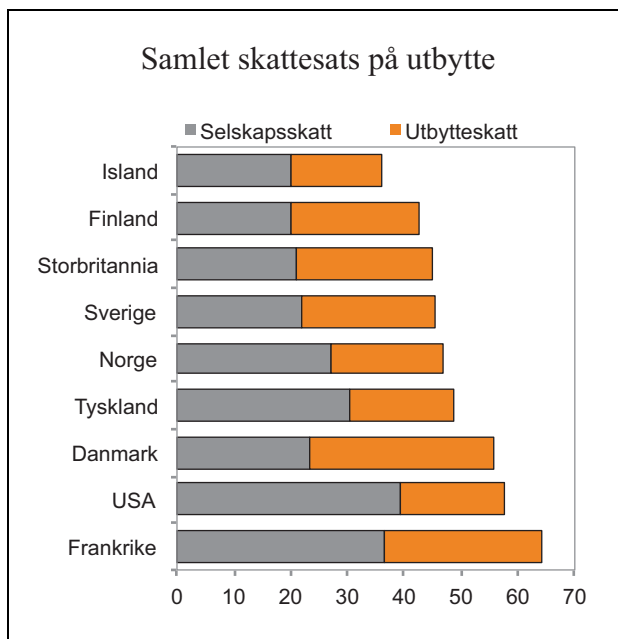
Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2014. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.).

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.9 viser samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2015.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor en særskatt på 51 pst. for inntekter fra petroleumsutvinning i tillegg til den ordinære overskuddsskatten.

Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for inntekter fra salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte normpriser. Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader, og letekostnader kan utgiftsføres direkte. Investeringer avskrives over seks år. I særskattegrunnlaget trekkes det i tillegg fra en friinntekt. Dersom selskapet går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt framføres med et rentetillegg. Dersom et selskap aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomhet på norsk sokkel. Systemet er dermed utformet slik at selskapene har sikkerhet for full verdi av skattefradragene. Sikre framtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsatt med en risikofri rente er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag) høyere enn investeringskostnaden, jf. Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 5.4. Investeringsfradragene er dermed sje-



Figur 2.9 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2015. Prosent

Kilde: OECD.

nerøse sammenlignet med en nøytral petroleumsskatt, jf. vedlegg 1 punkt 3.

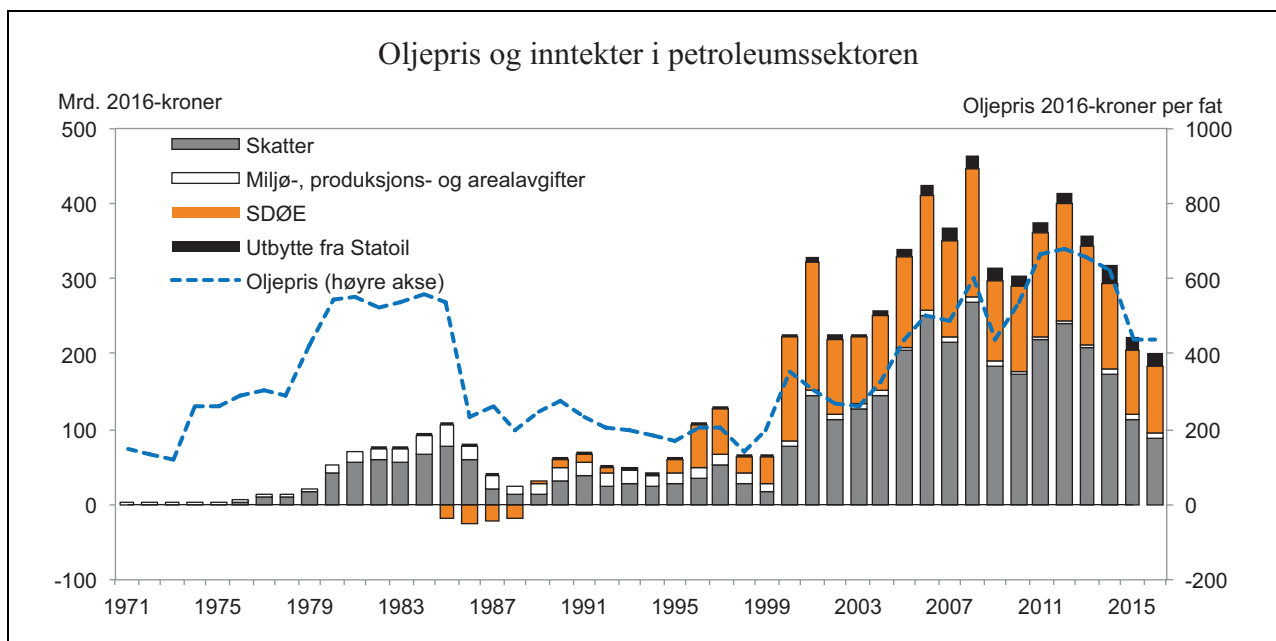
SDØE, hvor staten deltar finansielt direkte i lisenser, er også en viktig del av statens inntekter fra sokkelen. SDØE har samme egenskaper som en feltvis kontantstrømskatt der staten løpende

dekker sin andel av investeringer og driftskostnader og får den samme andel av inntektene.

Figur 2.10 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Over tid har inntektene vokst som følge av økt produksjon. Økte oljepriser har også slått ut i større overskudd og dermed økte inntekter for staten. Tilsvarende faller statens inntekter fra petroleumsnæringen betydelig i perioder med lave priser. Statens inntekter tar utgangspunkt i netto overskudd i virksomheten, og statsinntektene vil dermed automatisk tilpasse seg ved endret oljepris og endret lønnsomhet i næringen.

Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg 31 pst. skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Kraftverk med generatorer under 10 MVA er fritatt for grunnrenteskatt. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Det er sikkerhet for full verdi av investeringsfradragene i grunnrenteskatten. Negativ grunnrenteinntekt i et kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekon-



Figur 2.10 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren og oljeprisutvikling. 2016-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

sern. Videre utbetales eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk. Risikofri rente er dermed tilstrekkelig for å skjerme alternativavkastningen og sikre at grunnrenteskatten ikke gjør lønnsomme prosjekter ulønnsomme etter skatt.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressurskatt er fradragsberettiget krone for krone mot utlignet fellesskatt til staten. I tillegg betaler kraftprodusentene konsesjonsavgift og (vanligvis) eiendomsskatt til vertskommunene. De må også avstå konsesjonskraft.

Rederibeskatning

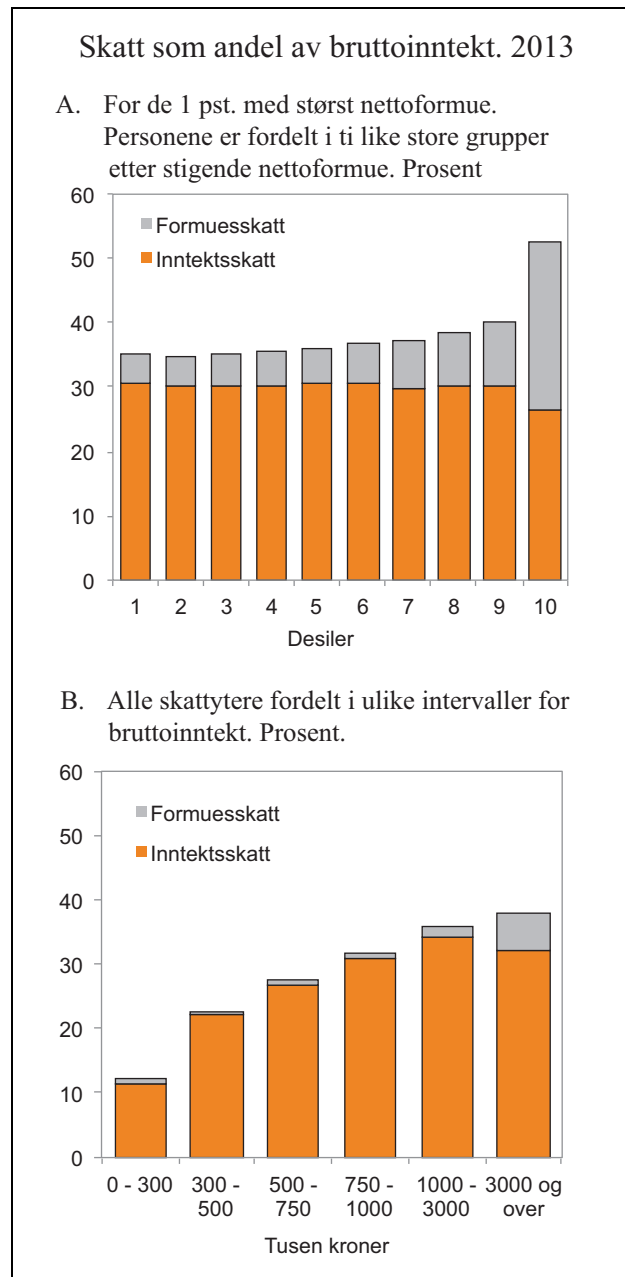
Rederibeskattede selskap har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipenes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip mv. som tilfredsstillende miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet.

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 0,85 pst. av skattepliktig nettoformue, dvs. bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,2 mill. kroner i 2015. Ektefeller får hvert sitt bunnfradrag. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker enda mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figur 2.11 illustrerer dette.

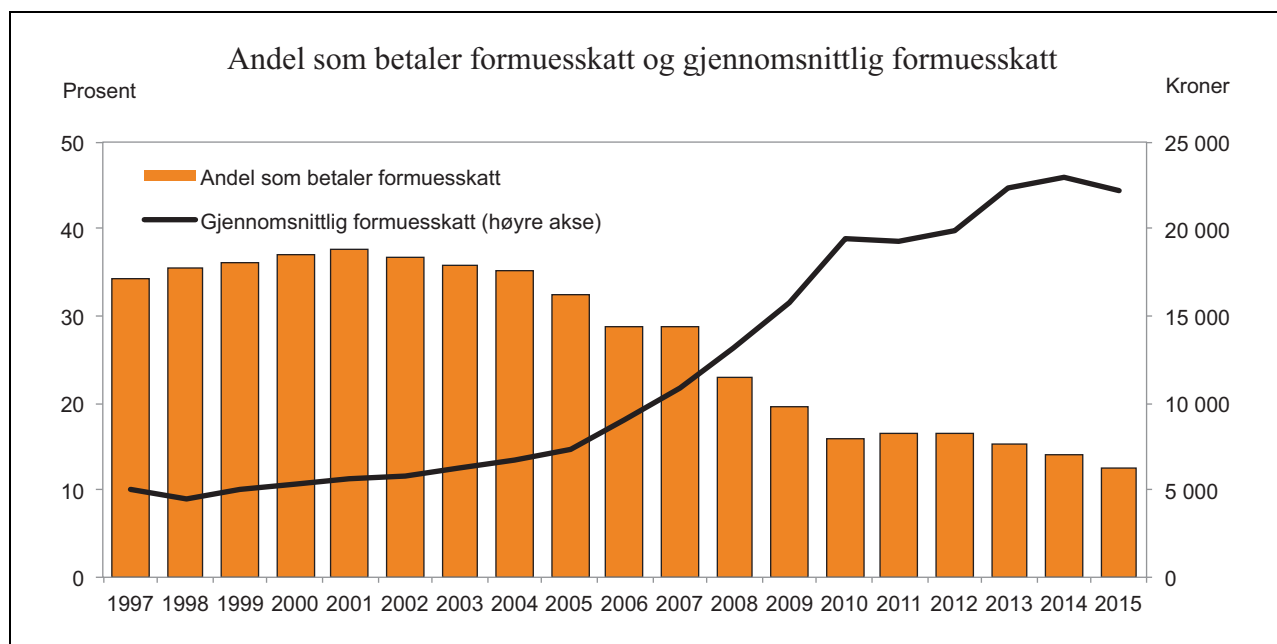
Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Bolig og annen fast eiendom verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. Næringsseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk verdsettes i gjennomsnitt til om lag 70 pst. av markedsverdi i 2015. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien i gjennomsnitt 25 pst. av markedsverdi, mens den er 70 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattytere. For næringsseiendom og sekundærboliger er sikkerhetsventilen 84 pst.



Figur 2.11 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2013. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 12 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2015, jf. figur 2.12. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formuesskatt, har vært økende over perioden, men figuren viser en nedgang fra 2014 til 2015.



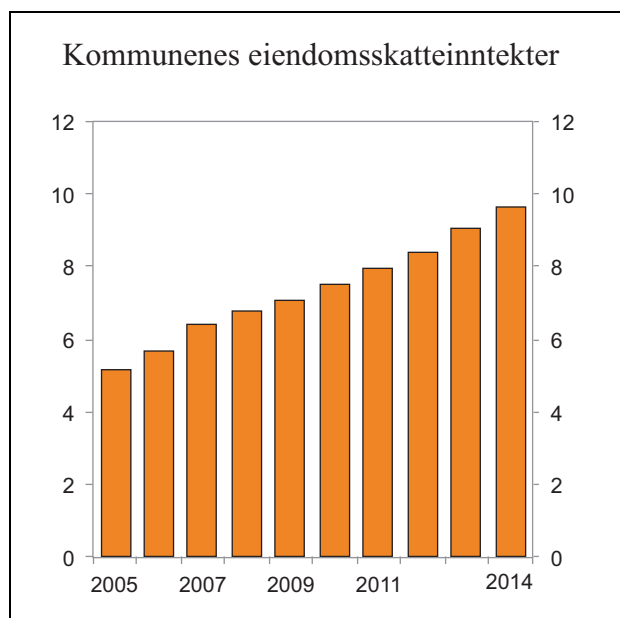
Figur 2.12 Andel personer (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt. 1997–2015. Anslag for 2014 og 2015

¹ Formuesskatt før eventuelle nedsettelse som følge av 80-prosentregelen (kun relevant for årene 1997–2008).

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Eiendomsskatt

Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt. Inntektene fra eiendomsskatten tilfaller i sin helhet kommunen.



Figur 2.13 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2005–2014. Mrd. 2014-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, som skal fastsettes ved taksering hvert tiende år. Kommunene kan velge å bruke formuesskattegrunnlagene ved taksering av bolig. 52 kommuner benytter seg av denne muligheten i 2015. Kommunene kan videre velge om de vil bruke reduksjonsfaktor ved verdsetting av eiendommene. For bolig og fritidseiendom kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. For eiendomsskatt på kraftverk gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2015 har 355 av 428 kommuner innført eiendomsskatt i en eller annen form, hvorav 250 hadde eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 9,6 mrd. kroner i 2014, hvorav 4,2 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer. Figur 2.13 viser utviklingen i samlede eiendomsskatteinntekter til kommunene i perioden 2005–2014.

Skatt på eiendom internasjonalt

Boks 2.3 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene.

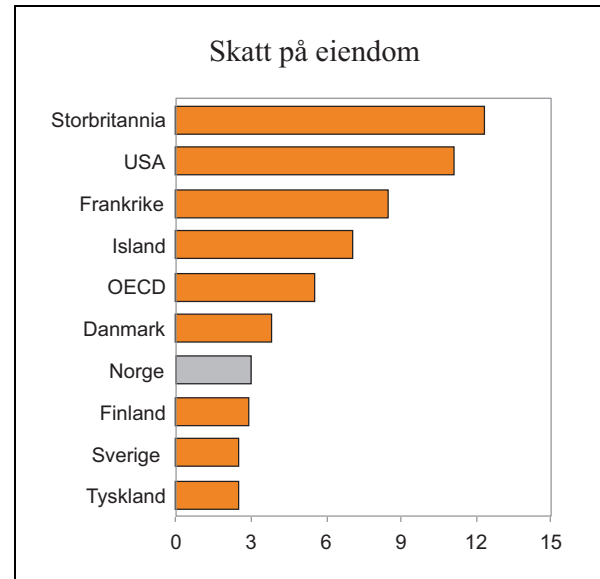
Boks 2.3 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattearter. Skatt på eiendom omfatter skatter som berører bruken, eierskapet og overføringen av eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge vil både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt, arveavgift og dokumentavgift omfattes.

For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på eiendom. Det gjelder for eksempel i USA, hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendomsskatt før inntektsskatten beregnes. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av brutto-skattene.

Figur 2.14 viser inntektene fra skatt på eiendom i utvalgte OECD-land. Norge får 2,9 pst. av skatteinntektene fra eiendom, som er godt under OECD-gjennomsnittet. Dette anslaget inkluderer som nevnt de samlede inntektene fra formuesskatt og arveavgift mv. og omfatter dermed også skatt på formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntek-

tene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter.



Figur 2.14 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2013 (tallet for OECD gjelder for 2012)

Kilde: OECD Revenue Statistics.

2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester. Ved at avgiften bare beskatter sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen.

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har også en generell sats på 25 pst. Satsene i de skandinaviske landene er høye i internasjonal sammenheng. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige.

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. I Norge er matvarer omfattet av redusert sats på 15 pst., mens flere tjenester er omfattet av lav sats på 8 pst. Enkelte varer har fritak ved såkalt nullsats, som innebærer full fradragrett for merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats, men at det ikke beregnes merverdiavgift av omsetningen. Flere tjenester står utenfor merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Virksomheter som står utenfor merverdiavgiftssystemet, får ikke fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester som de anskaffer.

Bruk av reduserte satser, fritak og unntak medfører at en fjerner seg fra et enkelt, generelt system med én sats på alt forbruk av varer og tjenester. Dermed vil merverdiavgiften påvirke sammensetningen av forbruk og produksjon og valget mellom egenproduksjon og eksterntleveranser i sektorer som er unntatt fra avgiftsplikten. I tillegg blir de administrative kostnadene høyere. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta for-

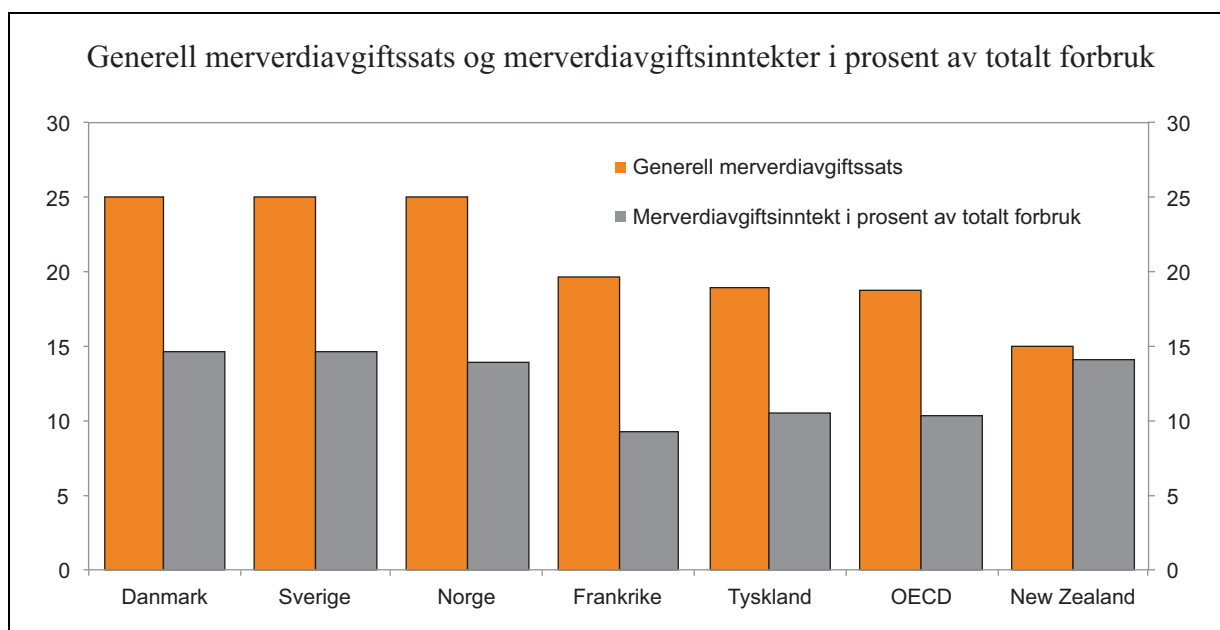
Boks 2.4 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

Merverdiavgiften er innført i mer enn 160 land verden over. I OECD-landene utgjør nå merverdiavgiftsinntektene i gjennomsnitt en femdel av samlede skatteinntekter.

OECD har sammenlignet merverdiavgiftssystemene i de enkelte medlemslandene og de ulike systemenes evne til å skaffe inntekter. Dette gjøres ved å sammenligne de faktiske merverdiavgiftsinntektene for et land med hva inntektene hadde vært om alt forbruk, både privat og offentlig, var ilagt den generelle satsen i landet. Hvis alt forbruk beskattes med den generelle merverdiavgiftssatsen, vil også inntektene fra merverdiavgiften som andel av forbruket være lik merverdiavgiftssatsen. Lavere inntektsandel enn den generelle satsen kan skyldes flere forhold. En del av dette kan skyldes hvordan systemet er utformet, hvor bruk av reduserte satser, fritak og unntak bidrar til å redusere inntektsandelen. Andre forhold som effektiviteten i skatteinnkreving og etterlevelse, herunder omfanget av skatteplanlegging, unndra-

gelse og svindel, kan også påvirke inntektsandelen. Selv om en slik indikator må tolkes med forsiktighet, og tapte merverdiavgiftsinntekter kan skyldes flere forhold, kan den gi et bilde av hvor effektivt merverdiavgiftssystemet fungerer. En avvikling av reduserte satser, fritak og unntak ville dessuten gjort det mulig å opprettholde statens inntekter med en lavere sats.

Figur 2.15 viser de generelle merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og enkelte andre land det kan være naturlig å sammenligne seg med. Figuren viser også inntekt fra merverdiavgiften som andel av forbruk. Norge har en like høy generell merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige, men inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er likevel noe lavere. New Zealand har et svært bredt merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig forbruk.



Figur 2.15 Generell merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2012

Kilder: OECD (2014) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

delingshensyn, støtte bestemte formål eller til å vri forbruket i en ønskelig retning. Hvis for eksempel hensikten er å redusere forbruket av

goder som anses skadelig for den enkelte og samfunnet, vil det være mer effektivt å benytte særavgifter.

2.4.2 Særaggifter

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

Særaggifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særaggifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader ved produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særaggifter har kun som formål å skaffe staten inntekter. Eksempler på slike avgifter er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom og omregistreringsavgiften på motorvogner og tilhengere. Andre avgifter har også som formål å påvirke forbruk eller atferd. Dette gjelder i første rekke miljøavgiftene og avgiftene på alkohol og tobakk.

Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på produserte innsatsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot omfatte alle kilder til miljøproblemet, og avgiftssatsen bør avspeile miljøskaden.

Miljøavgifter

Norges første avgift med miljøformål var avgiften på svovelinholdet i mineralolje, som ble innført i 1970. Først mot slutten av 1980-årene og begynnelsen av 1990-årene ble bruken av miljøavgifter mer omfattende. Det har senere blitt innført miljøavgifter på flere områder.

Miljøavgifter gjør at markedsprisene i større grad inkluderer samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter. Det bidrar til å redusere de miljøskadelige aktivitetene. Inntektene fra miljøavgifter kan benyttes til å redusere andre vridende skatter.

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

Kostnaden ved å redusere utslipp fra miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. For eksempel vil en riktig utformet miljøavgift omfatte alle utslippskilder med én felles sats. Det legger til rette for desentraliserte beslutninger som gir miljøgevinst til lavest mulig samfunnsøkonomisk kostnad. Kvo-

Boks 2.5 Sammenhengen mellom avgifter og kvoter

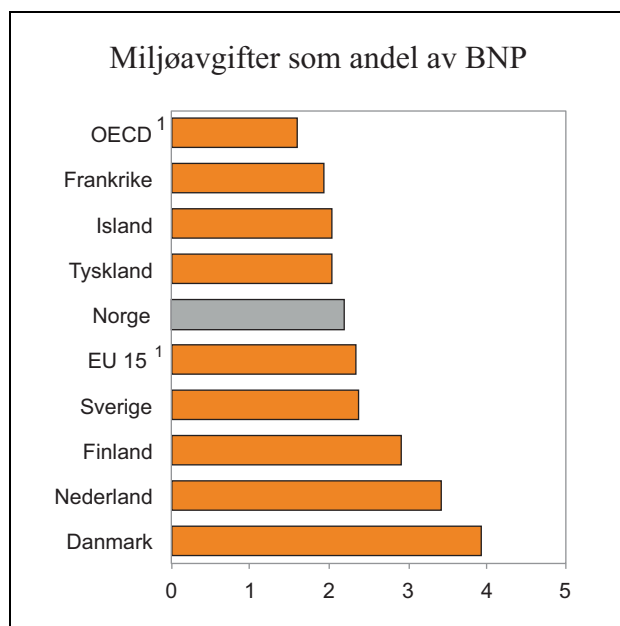
Miljøavgifter priser kostnadene miljøskadelig aktivitet påfører samfunnet. Det blir økonomisk lønnsomt for aktørene å gjennomføre tiltak som reduserer utslipp, enten i form av redusert produksjon, omlegging av produksjonsmetoder eller ved rensiltak som koster mindre enn avgiften. Med en avgift setter myndighetene en pris på forurensende utslipp, men styrer ikke mengden utslipp direkte. I et kvotesystem fastsetter derimot myndighetene utslippsmengden, mens priser på utslipp blir markedsbestemt. Kostnaden ved rensiltakene som gjennomføres, vil imidlertid bestemmes av prisen på kvoter som etableres i kvotemarkedet, og vil avhenge av tilbudet av og etterspørselen etter kvoter.

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

ter er et annet sektorovergripende virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.5.

Når miljøavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere miljøskadelig aktivitet. Dette gjør at inntektene til staten reduseres. Dette kan forklare deler av fallet i inntekter fra miljøavgifter de senere årene. Erstattes miljøavgifter med utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), bidrar dette til ytterligere fall i inntektene. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene. Figur 2.16 sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. Marginalkostna-



Figur 2.16 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2013. Prosent

¹ Vektet gjennomsnitt.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

den ved utslipp av klimagasser i ulike sektorer i Norge er vist i figur 2.17. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp.

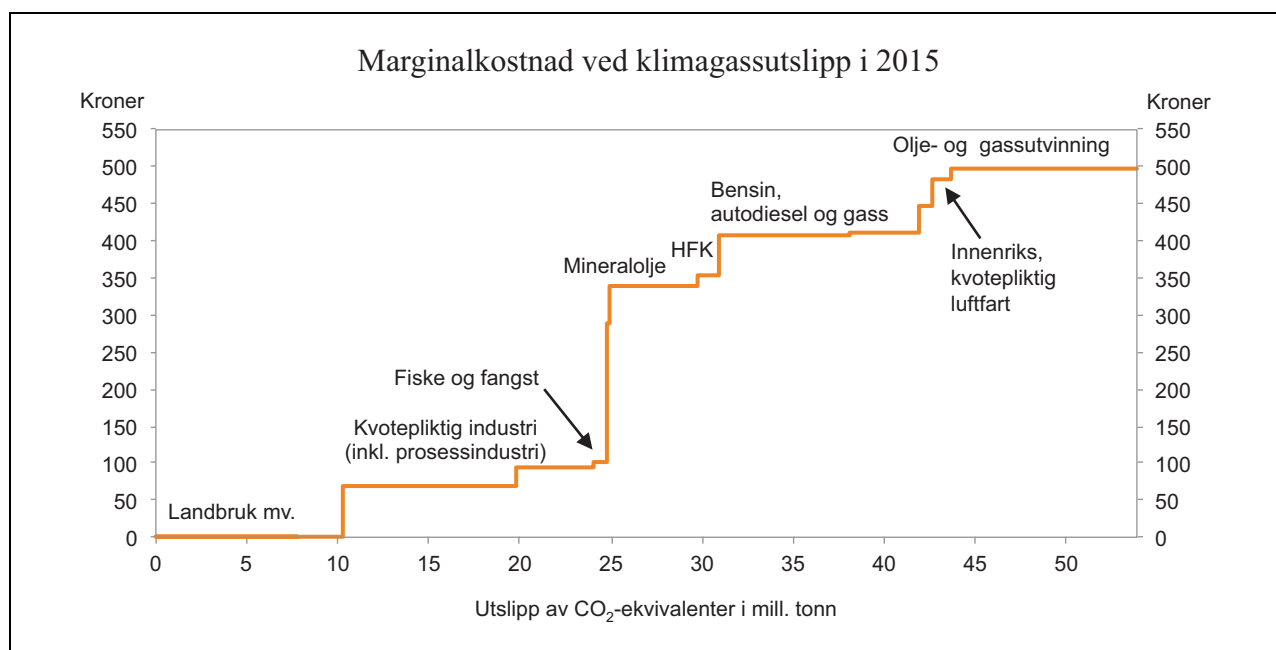
Miljøavgifter på energiprodukter kommer ofte i tillegg til avgifter som priser andre samfunnsøko-

nomiske kostnader ved energibruken. Miljøeffekten vil være et resultat av det samlede avgiftsnivået. Veibruksavgiften på drivstoff bidrar også til å begrense forbruket av bensin og diesel og dermed til å redusere utslipp av blant annet CO₂. Grunnavgiften på mineralolje bidrar til å hindre en miljømessig uheldig overgang fra oppvarming med elektrisk kraft til fyringsolje.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO₂- og NO_x-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseutgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulemperne ved at røyking og alkoholforbruk kan ha negative virkninger for andre enn de som bruker varene.



Figur 2.17 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2015 og kvotepris på 70 kroner per tonn CO₂. Utslippstallene er fra 2013

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

I tillegg er det kostnader knyttet til at forbrukere selv ikke tar tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket sitt, eller at de ignorerer uheldige virkninger. Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan øke omfanget av grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved nevnte aktiviteter.

2.4.3 Toll

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

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitikk. Importvernet bidrar blant annet til å sikre omsetning av norske landbruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Tollsatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbehovet.

Det er fastsatt maksimale tollsats gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO¹ har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

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

¹ WTO (Verdens handelsorganisasjon) ble etablert i 1995, til avløsning av den tidligere Generalavtalen om tariff og handel (GATT) fra 1947.

2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet, men på noen områder brukes gebyrer og sektoravgifter. Finansdepartementet fastsatte i 2006 et rundskriv med overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering. Gebyrer skal helt eller delvis dekke kostnaden ved tjenester som retter seg mot en bestemt bruker, mens sektoravgifter kan benyttes til finansiering av fellesgoder for en avgrenset næring eller sektor. Bestemmelsene fikk umiddelbar virkning for eventuell innføring av nye gebyrer og sektoravgifter. For eksisterende ordninger ble det lagt opp til gradvis tilpasning. Endringer av grunnlag eller sats for overprisede statlige gebyrer og alle endringer i sektoravgifter regnes som en del av skatte- og avgiftsopplegget.

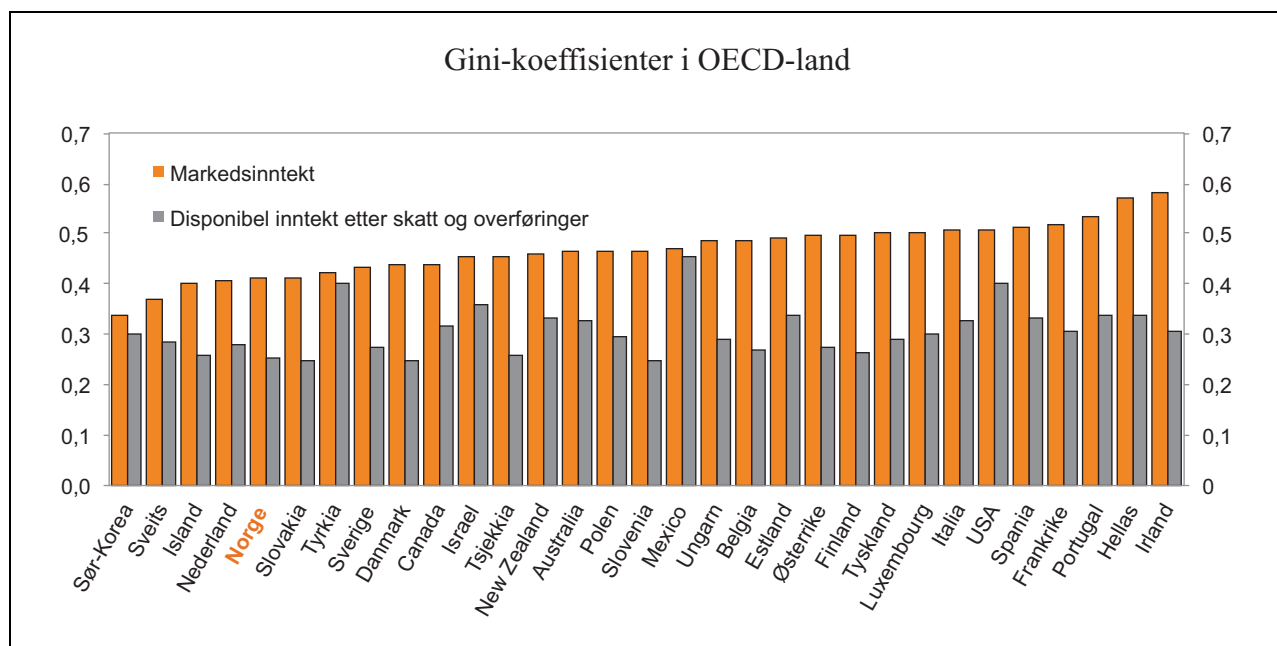
Finansdepartementet har kartlagt bruken av gebyrer, sektoravgifter og lignende betalingsordninger utenfor statsbudsjettet. Gebyrinntektene har gått markert ned, mens inntektene fra sektoravgifter og betalingsordninger utenfor statsbudsjettet har vært om lag stabile siden 2006. Om lag halvparten av gebyrordningene er tilnærmet kostnadsdekkende, mens svært få av gebyrene er overpriset. Ganske mange gebyrer er satt vesentlig under kostnaden av tjenestene. Finansdepartementet legger samtidig med statsbudsjettet fram reviderte bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, jf. omtale i kapittel 11.

2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

I Meld. St. 1 (2015–2016) Nasjonalbudsjettet 2016 gis det en generell omtale av fordeling og livskvalitet i Norge, jf. kapittel 2. Nedenfor vurderes særlig betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordeling.

Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Figur 2.18 viser ulikhet målt med Gini-koeffisienten både for markedsinntekt og disponibel inntekt for OECD-land. Gini-koeffisienten vil ha en verdi mellom 0 og 1. Ulikheten blir større jo høyere Gini-koeffisienten er. Ved beregning av Gini-koeffisienten brukes ofte inntektsbegrepet «ekvivalent inntekt». Det er et inntektsbegrep som tar hensyn til at det er stordriftsfordeler knyttet til at flere bor sammen. Det innebærer at den enkelte i en flerpersonshusholdning tilordnes en høyere inntekt



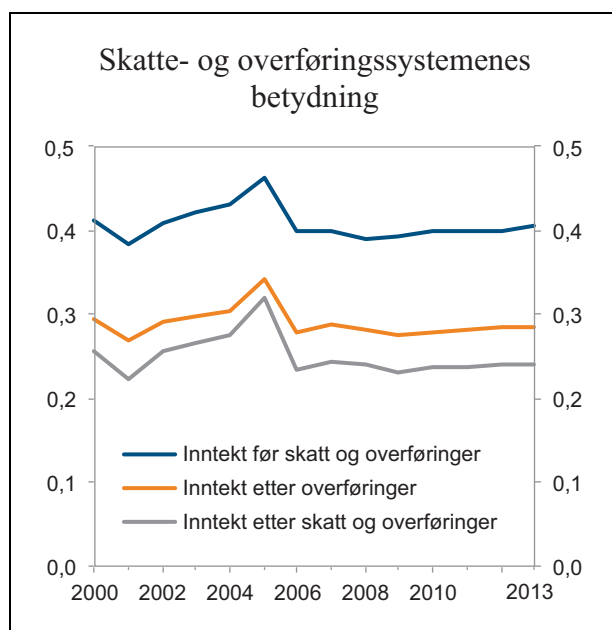
Figur 2.18 Gini-koeffisienter for markedsinntekter og disponibel inntekt etter skatt og overføringer. Ekvivalent inntekt (OECD-skala). 2013 eller seneste tilgjengelige år

Kilde: OECD.

enn husholdningens faktiske inntekt per person. Denne forhøyete inntekten anses som «ekvivalent» med inntekten til en enslig person (selv om faktisk inntekt er lavere).

Figur 2.18 viser at overføringer og skatter i betydelig grad bidrar til å redusere ulikhet i de fleste land. Norge er blant de landene med relativ lav ulikhet i utgangspunktet. Overføringsordninger bidrar i betydelig grad til omfordeling og lavere ulikhet i Norge. Høy yrkesdeltakelse, lav arbeidsledighet og et relativt stort innslag av sentraliserte lønnsforhandlinger bidrar til at Norge har små inntektsforskjeller allerede før skatt og overføringer. Et godt utbygd, offentlig finansiert utdanningssystem gir også et viktig bidrag til utjevning av sosiale forskjeller.²

Viktige offentlige overføringsordninger forsikrer mot bortfall av inntekt ved sykdom, uførhet, høy alder og tap av arbeid. Disse ordningene reduserte Gini-koeffisienten med om lag 30 pst. i Norge i 2013. Skatter bidro til å redusere Gini-koeffisienten ytterligere med i overkant av 10 pst. Sett under ett reduserer offentlige overføringer og skatter dermed Gini-koeffisienten med over 40 pst. i 2013, jf. figur 2.19. Skattesystemets viktigste bidrag til omfordeling er dermed mer indirekte ved å finansiere velferdstjenester og ordninger for



Figur 2.19 Skatte- og overføringsystemenes betydning for fordelingen målt med Gini-koeffisient. Ekvivalent inntekt (EU-skala). 2000–2013

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

å sikre inntekt. Med unntak av en topp i 2005 som skyldes midlertidige skattetilpasninger ved innføring av utbytteskatt i 2006, har betydningen av både overføringssystemet og skattesystemet vært ganske stabilt i perioden 2000–2013.

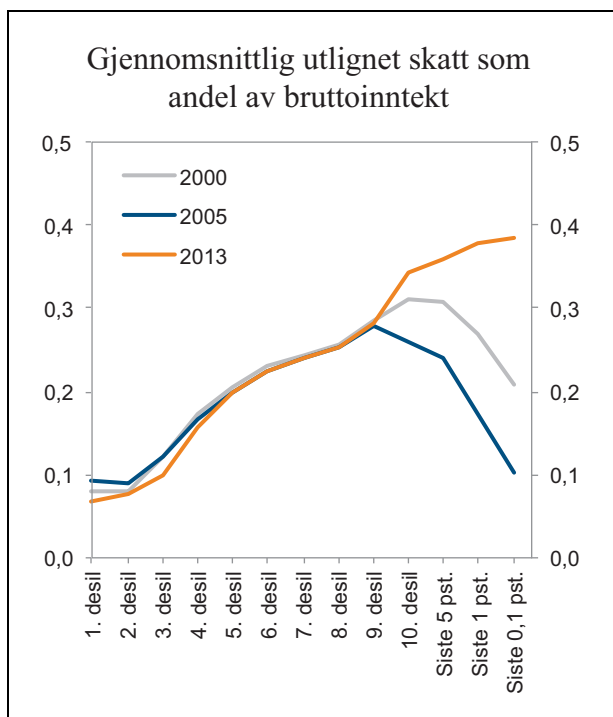
² OECD (2015) In It Together. Why less Inequality Benefits All. OECD Publishing, Paris.

Med varierende skattebelastning etter inntektsnivå og formue bidrar skattesystemet også direkte til å omfordele finansieringsbyrden. Figur 2.20 viser gjennomsnittlig utlignet skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig fram ved at gjennomsnittlig skatt i pst. av inntekten stiger med inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte i 2000 og 2005 prosentvis mindre i skatt enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Dette har blitt endret, særlig etter innføringen av utbytteskatt i skattereformen i 2006. Samtidig har gjennomsnittlig skatteprosent blitt noe redusert i de laveste inntektsdesilene.

Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, kan det være relevant å ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighetene. Slike beregninger utføres på Statistisk sentralbyrås modeller LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum.

I figur 2.21 er alle personer i befolkningen rangert etter stigende inntekt (ekvivalent inntekt) i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter.



Figur 2.20 Gjennomsnittlig utlignet skatt som andel av bruttoinntekt

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Figuren viser at personer med lave forbruksmuligheter har lavere skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye forbruksmuligheter. Samtidig bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk. Det er inntekten etter skatt (og sparing) som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Der som beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen fordelt seg forholdsvis likt i de ulike inntektsgruppene. Likevel øker samlet skatte- og avgiftsbelastning for hver inntektsdesil også når man ser på andelen av bruttoinntekt.

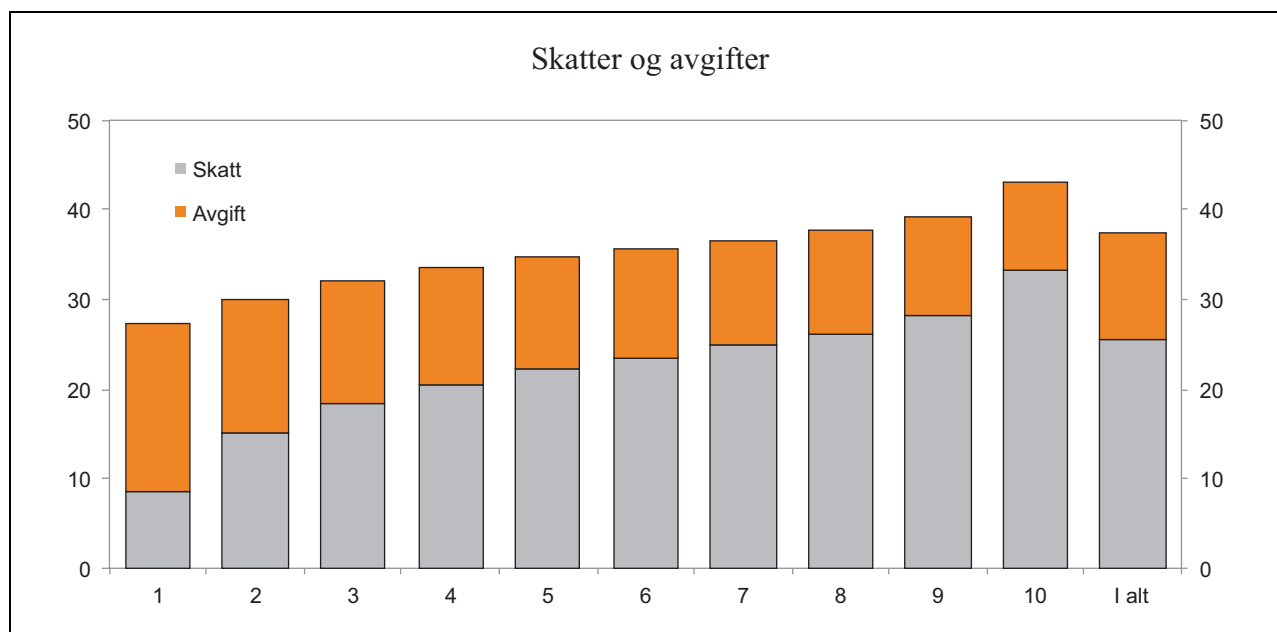
2.7 Anslag på skatteutgifter og skatte-sanksjoner

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer.

Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på produktinnsats i næringsvirksomhet.

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



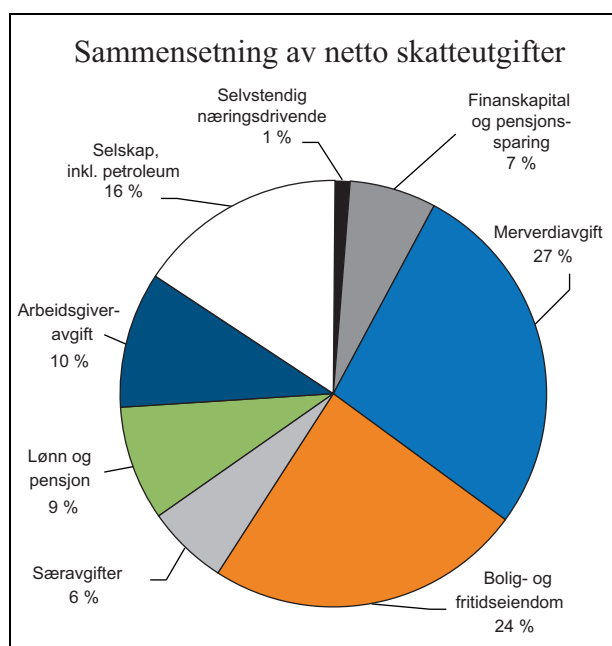
Figur 2.21 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt. Lønns- og prisjusterte 2015-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

sanksjoner samt en nærmere analyse av skatteutgifter.

Størrelsen på skatteutgifter og skattesanksjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene i 1992 og i 2006. Dette gjelder for eksempel for avskrivnings-satser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, det vil si at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier. Ved beregningene ser en bort fra atferdsendringer. Beregningene vil derfor i mange tilfeller ikke tilsvare et realistisk anslag på provenytapet av skatteutgiften.

Figur 2.22 viser hvordan netto skatteutgifter i 2015 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er unntak i merverdiavgiftssystemet den største skatteutgiften og utgjør om lag 27 pst. av de samlede skatteutgiftene. Unntak fra beskatningen av egen bolig og fritidseiendom utgjør om lag 24 pst. av de samlede skatteutgiftene.³ Skatteutgifter ved selskapsbeskatningen med petroleumsvirksom-



Figur 2.22 Netto skatteutgifter i 2015 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

het utgjør om lag 16 pst. Skatteutgifter ved finanskapital og pensjonsparing utgjør om lag 7 pst. av samlede skatteutgifter, mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 10 pst. og 9 pst.

³ I skatteutgiften for bolig og fritidseiendom er dokumentavgift ved omsetning av selveierleiligheter trukket fra.

2.8 Metoder for provenyberegninger

Endringer i skatte- og avgiftsregelverket vil som regel påvirke statens inntekter fra skatter og avgifter. Virkningene på statens inntekter av endringer i skatte- og avgiftsregelverket omtales ofte som provenyvirksomheter, til forskjell fra endringer i skatte- og avgiftsinntektene som skyldes andre utviklingstrekk, herunder de økonomiske konjunktorene. Et godt beslutningsgrunnlag må inneholde informasjon om hvilke provenyvirksomheter forslag til endringer i skatte- og avgiftsregelverket har.

Finansdepartementet anslår provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsendringer ved hjelp av en rekke ulike metoder. Metodene varierer fra avanserte modeller til enkle anslag basert utelukkende på statistikk. Hvilken metode som brukes, avhenger av hvilke modeller som er utviklet, hvilke datagrunnlag som er tilgjengelige og hvilken tidsfrist beregningen gjøres under.

Finansdepartementet publiserer årlig en rapport som beskriver beregningsmetodene som anvendes for å anslå provenyvirksomheter av endringer i skatte- og avgiftsregelverket.⁴ Nedenfor oppsummeres beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirksomheter av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser⁵ i skatte- og avgiftsregelverket justeres hvert år i takt med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

Referansesystemet for *skatt* er basert på gjeldende skatteregler for inneværende år, hvor fradrag og inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert med anslått lønnsvekst. En skattyter som kun har standard fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt som er identisk med

anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetning lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet som i inneværende år, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og enkelte andre grenser i personbeskatningen justeres med anslått prisvekst.

I referansesystemet for *særaavgiftene* justeres alle kvantumssatsene med anslått prisvekst (endring i konsumprisindeksen). Avgiftsbelastningen i referansesystemet blir dermed reelt sett uendret. Referansesystemet for *merverdiavgiften* baseres på gjeldende merverdiavgiftsregelverk.

Referansealternativ for skatte- og avgiftsinntektene

Provenyet som tilsvarende at alle skatter og avgifter holdes reelt sett uendret, omtales gjerne som *referansealternativet* for skatte- og avgiftsinntektene. Referansealternativet bestemmes av referansesystemet for skatte- og avgiftsregelverket og anslått utvikling i skatte- og avgiftsgrunnlagene. Framskrivningen av skatte- og avgiftsgrunnlagene bygger blant annet på anslag for den makroøkonomiske utviklingen.

2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

Ved den enkleste formen for provenyberegning forutsettes det at skatte- eller avgiftsendringen ikke endrer husholdningenes eller bedriftenes atferd. Provenyvirksomheten gjenspeiler da kun den *direkte virkningen* på skatteinntektene. For eksempel beregnes provenyvirksomheten av en satsendring som skattegrunnlaget multiplisert med endringen i skatte- eller avgiftssatsen.

Provenyberegninger som kun inkluderer direkte virkninger, vil i mange tilfeller være en god tilnærming til provenyvirksomheten i budsjettåret som regelen endres. Dette gjelder i de tilfellene hvor det er liten grunn til å anta at endringen vil gi vesentlige atferdsendringer på kort sikt, og hvor regelverksendringer i liten grad vil påvirke andre skattegrunnlag.

2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

Endringer i skatter, avgifter og enkelte offentlige utgifter kan ha betydning for offentlige finanser utover den umiddelbare, direkte budsjettvirksomheter

⁴ Rapporten er tilgjengelig på siden: http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/metoder-for-provenyberegninger.html?id=717071

⁵ Prosentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trygdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året forut.

gen. Det skyldes at endringene kan påvirke bedriftenes og husholdningenes atferd. For eksempel vil en økning i en særavgift normalt føre til at prisen på varen øker, og at etterspørselen etter varen reduseres.

Det er rimelig å anta at det vil ta tid før endringer i beskatningen av arbeids- og trygdeinntekter vil slå ut i atferdsendringer som gir et varig endret arbeidstilbud. Mange har fast arbeidstid og kan derfor ikke endre arbeidstiden uten å finne seg ny jobb eller reforhandle eksisterende arbeidskontrakter. På denne bakgrunn vil som regel provenyvirkingen uten atferdsendringer være den mest relevante å innarbeide i budsjettet.

I en del tilfeller kan det imidlertid være relevant å legge til grunn atferdsvirkninger allerede første året. Generelt skjer finansielle tilpasninger forholdsvis raskt, mens realøkonomiske tilpasninger tar lengre tid. For eksempel ble utbytterne mer enn halvert fra 2000 til 2001 som følge av den midlertidige utbytteskatten i 2001. Også ved avgiftsendringer kan tilpasninger i konsumet skje ganske fort. Generelt innarbeider departementet derfor atferdsvirkninger i budsjettanslagene for avgifter. I noen tilfeller kan det også være aktuelt å legge til grunn relativt raske tilpasninger ved enkelte endringer i inntektsskatten for personer. Ett eksempel er omleggingen av pensjonistbeskatningen i 2011, der departementet antok en viss virkning på arbeidstilbudet første året.

I enkelte tilfeller vil tilpasningene kunne komme før skatteendringen har trådt i kraft. Et eksempel er utbytteskatten som ble innført som en del av skattereformen i 2006. Mange personlige aksjonærer tilpasset seg den varslede utbytteskatten ved å ta ut store, skattefrie utbytter før reformen trådte i kraft. De ekstraordinære utbytterne før reformen ble i stor grad tilbakeført til selskapene i form av lån og ny egenkapital. På denne måten fikk aksjonærene omgjort tilbakeholdt overskudd, som ville blitt skattepliktig ved utdeling etter reformen, til innbetalt lån og ny egenkapital som kan tas ut uten utbyttebeskatning også etter reformen. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt fram i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO₂-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO₂-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift, ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift, ble framskyndet.

Normalt vil en provenyberegning som inkluderer atferdsvirkninger, kun inneholde den direkte

virkingen på skatteinntektene gjennom det skattegrunnlaget som blir direkte påvirket av regelverksendringen. Provenyberegningen vil da både ta hensyn til regelverksendringen og hvordan atferdsendringer hos husholdninger og selskap vil påvirke skattegrunnlaget.

I enkelte tilfeller bør en ta hensyn til at endringer i ett skattegrunnlag vil gi atferdsvirkninger som også vil påvirke andre skattegrunnlag. Regelverksendringen vil da ha en indirekte virkning på skatteprovenyet via et skattegrunnlag som ikke er direkte berørt av regelverksendringen. For eksempel vil en økning i avgiftene på brennevin ikke bare øke prisen og redusere etterspørselen etter brennevin. Økningen kan også vri alkoholkonsumet fra brennevin til vin eller øl. En økning i avgiften på brennevin kan derfor øke provenyet fra avgiftene på vin og øl.

Varige virkninger

Den varige virkingen av en skatteendring omfatter alle langsiktige virkninger av en skatteendring. Hvor lang tid det tar før alle tilpasninger er gjennomført, vil avhenge av hvilken skatt som endres.

2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk

Alle skattelettelse må før eller siden finansieres. Det skjer enten ved å øke andre skatter og avgifter, redusere utgiftene eller ved å betale rentekostnader på offentlig gjeld (eller tapte renteinntekter ved at formuen blir lavere). Dynamiske virkninger kan bidra til å redusere det langsiktige finansieringsbehovet. Finansieringen av en skattelette kan også påvirke skattegrunnlagene, som for eksempel ved reduksjon i offentlige utgifter.

En skattelette som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.⁶ Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økonomien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes. Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort. Over tid må alle skattelettelse uansett finansieres gjennom økte skatteinntekter eller reduserte utgifter. Det vil isolert sett redusere etterspørselen etter varer

⁶ Tilsvarende vil økte trygde også øke disponibel inntekt i privat sektor. Etterspørselsvirkninger er derfor et generelt resultat av en ekspansiv finanspolitikk, og er ikke spesielt knyttet til skattepolitikken.

og tjenester, og således motvirke utslaget på aktivitetsnivå og budsjettbalanse av den initiale skattelettelsen. Kortsiktig økning i etterspørselen ved ufinansierte skatte- og avgiftslettelser må ikke forveksles med varige virkninger av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene

som er relevant å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

Del II
Nærmere om de enkelte forslagene

3 Skatt på inntekt

3.1 Skatt på alminnelig inntekt

3.1.1 Innledning og sammendrag

For å lette omstillinger og styrke grunnlaget for vekst i norsk økonomi ønsker regjeringen å starte oppfølgingen av NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi (Skatteutvalget) alt i 2016-budsjettet. Regjeringen foreslår blant annet å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra dagens sats på 27 pst. til 25 pst.

Lavere skatt på alminnelig inntekt vil gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap, å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte (inntektsskifting). Det er fordi reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt både reduserer skatt på selskapsoverskudd og skatt på utbytte fra overskudd etter skatt. For å fjerne motivet til slik inntektsskifting foreslår Skatteutvalget å øke marginalskatten på utbytte (inklusive selskapsskatt). Regjeringen mener det er nødvendig å øke skatten på utbytte når skattesatsen på alminnelig inntekt blir satt ned, men at ulempene ved en skatteøkning på utbytte taler for å øke skatten mindre enn det utvalget foreslår. Regjeringen foreslår at den samlede marginalskatten på utbytte (inklusive selskapsskatt) opprettholdes om lag på 2015-nivå i 2016. Dette foreslås gjennomført ved at utbytte mv. økes med faktoren 1,15 i alminnelig inntekt.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap vil stimulere til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Forslaget vil også redusere gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Departementet anslår den isolerte skattelettelsen av redusert skattesats på alminnelig inntekt inklusive justeringen i skatt på utbytte til om lag 26,8 mrd. kroner påløpt og 17,1 mrd. kroner bokført i 2016.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 3-2, § 3-3, § 3-5 første ledd og § 4-1 siste ledd. Det vises også til forslag til endring av skatteloven § 10-11 første ledd annet punktum, § 10-13 første ledd annet punktum, § 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet

punktum, § 10-33 tredje ledd første og annet punktum, § 10-42 tredje ledd, § 10-44 første ledd tredje punktum, § 10-65 annet ledd tredje punktum, § 10-67 annet ledd, § 16-21 første ledd siste punktum, § 17-1 sjette ledd, ligningsloven § 8-8 nr. 2 tredje ledd, svalgskatteloven § 3-1 annet ledd og skattebetalingsloven § 11-5.

Lovendringene foreslås å tre i kraft med virkning fra 1. januar 2016.

3.1.2 Gjeldende rett

Utbytte og annen eierinntekt (utdelinger, gevinster og tap ved salg av aksjer og andeler i deltakerlignede selskap) som overstiger skjermingsfradraget, inngår i dag i alminnelig inntekt. Det tas utgangspunkt i eierinntektens faktiske størrelse, uten noen oppjustering av grunnlaget. Inntekten skattlegges med den vanlige skattesatsen for alminnelig inntekt (27 pst.).

3.1.3 Vurderinger og forslag

Skatteutvalget peker på at det er en fare for at investeringsnivået blir redusert dersom de effektive skattesatsene over tid er vesentlig høyere enn i land som er relativt like på andre områder. Utvalget anbefaler at man viderefører gjeldende modell for selskapsbeskatningen, og utvalgets flertall foreslår at skattesatsen på alminnelig inntekt reduseres til 20 pst. Utvalget anbefaler at kapitalinntekt beskattes likt på selskapets og personens hånd for å unngå tilpasninger. Skattesatsen på alminnelig inntekt foreslås derfor redusert fra 27 pst. til 20 pst. også for personer.

Regjeringen slutter seg til vurderingen om at dagens modell for selskapsbeskatningen bør videreføres. Valg av beskatningsmodell er nærmere drøftet i kapittel 5 i Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst (Skattemeldingen).

I tråd med Skatteutvalgets forslag mener regjeringen at det i utgangspunktet skal være felles skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap. En særskilt, lavere skattesats for selskap ville gitt insentiver til å opptjene kapitalinn-

tekter i selskap til lav sats og føre kapitalutgifter mot høy sats på personlig hånd for å spare skatt. En slik innretning ville dessuten bidratt til forskjellsbehandling av enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap sammenlignet med aksjeselskap. Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer vil i seg selv ha positive virkninger på norsk økonomi ved at det blir mer lønnsomt å spare og arbeide. Økt sparing og økt arbeidstilbud vil gjøre økonomien mer vekstkraftig og over tid redusere det initiale provenytapet. Se nærmere omtale i Skattemeldingen kapittel 6.

Regjeringen foreslår at skattesatsen for både personlige og upersonlige skattytere reduseres fra 27 pst. til 25 pst.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 3-2, § 3-3, § 3-5 første ledd og § 4-1 siste ledd. Satsreduksjonen nødvendigjør også enkelte lovendringer, jf. nærmere omtale nedenfor.

Lavere skattesats på alminnelig inntekt vil gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap, å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte (inntektsskifting). Det er fordi reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt både reduserer skatt på selskapsoverskudd og skatt på utbytte fra overskudd etter skatt. Det samme gjelder andre former for eierinntekt (utdelinger, gevinster og tap ved salg av aksjer og andeler i deltakerlignede selskap). For å fjerne motivet til slik inntektsskifting foreslår Skatteutvalget å sette marginals-katten på utbytte mv. (inklusive selskapskatt) lik høyeste marginalskatt på lønn (inklusive arbeidsgiveravgift). Videre foreslår utvalget at utbytte mv. skilles ut fra alminnelig inntekt med en egen skattesats.

Regjeringen mener det er nødvendig å øke skatten på utbytte mv. når skattesatsen på alminnelig inntekt blir satt ned, men at ulempene ved en skatteøkning på utbytte mv. taler for å øke skatten mindre enn det utvalget foreslår. Økt utbytteskatt vil øke lønnsomheten av ulovlig omgåelse av utbytteskatten, for eksempel gjennom økt privat konsum i selskap, og øke motivet til å flytte ut av Norge. Det kan også isolert sett gjøre det mindre lønnsomt å investere i aksjer fordi skatten på utbytte mv. ikke virker helt nøytralt på spare- og investeringsbeslutningene. Regjeringen mener disse ulempene taler for at en er varsom med å øke utbytteskatten for mye.

På denne bakgrunn foreslår regjeringen at den samlede marginals-katten på utbytte mv. (inklusive selskapskatt) opprettholdes om lag på 2015-nivå i 2016. I skattemeldingen har departementet vurdert nærmere den skattekonsoliderende gjennomføringen av økt utbytteskatt. Som det framgår av meldingen,

mener departementet at den mest hensiktsmessige løsningen vil være å oppjustere utbytte mv. som inngår i alminnelig inntekt istedenfor å skille ut utbytte mv. som eget skattegrunnlag. Denne løsningen legges også til grunn i 2016-budsjettet.

For 2016-budsjettet foreslås det at utbytte mv. oppjusteres med faktoren 1,15, slik at den samlede marginals-katten på utbytte (inklusive selskapskatt) holdes om lag uendret. Forslaget om lavere marginals-katt på lønn, jf. punkt 3.3, medfører likevel at motivet til inntektsskifting blir noe mindre enn i dag.

Oppjustering av aksjeutbytte mv. – lovteknisk gjennomføring

Lovteknisk gjennomføres oppjustering av aksjeutbytte mv. ved at bestemmelser om dette tas inn i følgende paragrafer i skatteloven:

- § 10-11 om skatteplikt for utbytte
- § 10-31 om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap på aksjer mv.
- § 10-42 om tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra deltakerlignet selskap
- § 10-44 om gevinst og tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap.

I tillegg foreslås presiseringer i tilknytning til slik oppjustering i følgende bestemmelser:

- I skatteloven § 10-13 om kildeskatt foreslås en endring for å få klart fram at oppjustering ikke skal finne sted når det svares kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær.
- I skatteloven § 10-33 om skattemessig kontinuitet ved arv og gave av visse aksjer og andeler foreslås en presisering i bestemmelsens tredje ledd for å klargjøre at det er grunnlag etter oppjustering som skal benyttes.
- I skatteloven § 16-21 om maksimalt kreditfradrag foreslås en endring for å unngå at oppjusteringen påvirker grensen for maksimalt kreditfradrag.
- I skatteloven § 17-1 om skattebegrensning ved lav inntekt foreslås en endring som innebærer at inntekt, gevinst og tap før oppjustering skal legges til grunn ved bruk av skattebegrensningsregelen.
- I ligningsloven § 8-8 foreslås en endring som innebærer at den nettoinntekten som framkommer i skattelisten, ikke blir høyere som følge av oppjusteringen av inntektsgrunnlaget.
- I svalbardskatteloven § 3-1 foreslås en endring for å klargjøre at oppjustering ikke skal gjennomføres i svalbardskatteloven. For Svalbard vedtas egne skattesatser, og satsene i selskaps-

beskatningen på Svalbard skal ikke endres. Det skal derfor ikke gjennomføres noen tilsvarende oppjustering av utbytte mv. der.

I tråd med forslaget om endret skattesats for alminnelig inntekt foreslås også en endring i skatteloven § 10-65 annet ledd tredje punktum og § 10-67 annet ledd om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS). I disse bestemmelsene foreslås endringer i prosentangivelser som er direkte avledet av skattesatsen for alminnelig inntekt, og en mindre presisering for å klargjøre forholdet til bestemmelsene om oppjustering av utbytte.

Skatteloven har flere bestemmelser som regulerer utbytte, gevinst og tap, og som det ikke foreslås endringer i. Utgangspunktet er at ved bruk av skattelovens bestemmelser skal utbytte, gevinst og tap *før* oppjustering legges til grunn, med mindre annet framgår direkte av lovteksten. Oppjusteringen gjennomføres hos skattyter etter at skattepliktig utbytte, gevinst eller tap er beregnet.

Skattlegging av utbytte mv. er nærmere omtalt i Skattemeldingen punkt 6.8.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-11 første ledd annet punktum, § 10-13 første ledd annet punktum, § 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum, § 10-33 tredje ledd første og annet punktum, § 10-42 tredje ledd, § 10-44 første ledd tredje punktum, § 10-65 annet ledd tredje punktum, § 10-67 annet ledd, § 16-21 første ledd siste punktum, § 17-1 sjettede ledd, ligningsloven § 8-8 nr. 2 tredje ledd og svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd.

3.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En reduksjon i skattesatsen på alminnelig inntekt fra 27 til 25 pst. (fra 23,5 til 21,5 pst. i Finnmark og Nord-Troms) for personlige og upersonlige skattytere anslås å redusere provenyet med om lag 26,8 mrd. kroner påløpt og 17,1 mrd. kroner bokført i 2015. Anslaget inkluderer justeringen i skatten på utbytte.

De endringene som foreslås i satsen på alminnelig inntekt og den foreslåtte oppjusteringen av skattepliktig utbytte mv., vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser.

3.1.5 Ikrafttredelse

Lovendringene foreslås å tre i kraft med virkning fra 1. januar 2016.

3.2 Justeringer i grunnrenteskatten og særskatten på petroleumsvirksomhet

Når skattesatsen på alminnelig inntekt foreslås redusert til 25 pst., vil regjeringen øke grunnrenteskattesatsen for vannkraftverk og særskatten for petroleum. Regjeringen foreslår i dette budsjettet å øke grunnrentesatsene med to prosentenheter, til henholdsvis 33 pst. og 53 pst. Samlet marginalskatt vil da være uendret for 2016.

Som følge av at grunnlaget for grunnrenteskattene er smalere enn for alminnelig inntekt, vil to prosentenheter økning i grunnrenteskattesatsene for disse næringene gi et provenytap i 2016. For grunnrenteskattepliktige vannkraftverk anslås endringen å redusere ordinær skatt med 370 mill. kroner påløpt, mens økt grunnrenteskattesats anslås å øke provenyet med om lag 285 mill. kroner påløpt. Endringen gir dermed et netto provenytap anslått til om lag 85 mill. kroner påløpt i 2016. Provenytapet bokføres i sin helhet i 2017. Grunnrenteskatten er fradragsberettiget i eiendomsskattegrunnlaget for kraftverk. Økt grunnrenteskatt vil isolert sett redusere eiendomsskattegrunnlaget noe. Effekten vil være begrenset, bl.a. fordi eiendomsskattegrunnlaget for de fleste kraftverk beregnes etter maksimums- og minimumsreglene.

I petroleumsnæringen anslås endringene å redusere ordinær skatt med 2 400 mill. kroner påløpt, mens økt særskattesats anslås å øke provenyet med 1 770 mill. kroner påløpt. Netto provenytap i petroleumsnæringen anslås til om lag 630 mill. kroner påløpt i 2016. Siden petroleumsskatter inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, vil dette redusere overføringene til Statens pensjonsfond utland.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 §§ 3-4, 4-1 og 4-2. Øvrige bestemmelser i Stortingets skattevedtak i kapittel 4 om skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsføremål mv. foreslås videreført for inntektsåret 2016.

3.3 Trinnskatt på personinntekt

3.3.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 27 pst. til 25 pst., se punkt 3.1. Forslaget vil isolert sett gi et stort provenytap i personbeskatningen. Skatteutvalget foreslår å dekke inn hoveddelen av provenytapet gjennom en ny progressiv bruttoskatt på personinntekt, som også erstatter dagens toppskatt.

Regjeringen er enig i Skatteutvalgets vurderinger, se Skattemeldingen kapittel 6, og foreslår at dagens toppskatt erstattes av en ny skatt på personinntekt med fire trinn, trinnskatten. Regjeringen foreslår at trinnskatten tilpasses slik at det gis brede lettelse. For å stimulere til arbeid tilpasses trinnskatten slik at marginalskatten på arbeid reduseres for de fleste skattytere.

Regjeringen foreslår at satsene i trinnskatten settes til 0,8 pst. for personinntekt utover 158 800 kroner, 1,6 pst. for personinntekt utover 224 900 kroner, 10,6 pst. for personinntekt utover 565 400 kroner (8,6 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 13,6 pst. for personinntekt utover 909 500 kroner. Innslagspunktene i trinn 3 og 4 tilsvarer innslagspunktene i gjeldende toppskatt (lønsjustert til 2016-nivå). Innslagspunktet i trinn 1 (158 800 kroner) settes noe høyere enn foreslått av Skatteutvalget for å sikre lettelse til brede grupper.

Departementet anslår at innføringen av trinnskatten isolert sett vil øke provenyet med om lag 17,5 mrd. kroner påløpt og 14 mrd. kroner bokført i 2016.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 12-1 annet punktum, § 14-80 annet punktum og § 15-5 annet ledd, samt forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 3-1 og § 3-5 annet ledd.

Lovendringen skal tre i kraft med virkning fra 1. januar 2016.

3.3.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 12-1 er personinntekt grunnlag for utligning av toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden. Toppskatt svares etter sats i Stortingets skattevedtak. Toppskatten utgjør 9 pst. av personinntekt utover 550 550 kroner (7 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 12 pst. av personinntekt utover 885 600 kroner i 2015.

I 2015 vil anslagsvis 916 500 personer betale toppskatt.

3.3.3 Vurderinger og forslag

Lavere skatt på alminnelig inntekt med to prosentenheter vil redusere provenyet med om lag 26,8 mrd. kroner påløpt og 17,1 mrd. kroner bokført i 2016 når en inkluderer virkningen av oppjustert aksjeutbytte mv. Skatteutvalget foreslår å dekke inn hoveddelen av provenyrtapet ved lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer gjennom en ny skatt på personinntekt. Den nye skatten erstatter dagens toppskatt, og det innføres to nye innslagspunkter for lavere inntektsnivåer.

Regjeringen mener utvalgets forslag om en ny bruttoskatt med en trinnsvis stigende skattesats er en hensiktsmessig måte for å dekke inn hoveddelen av provenyrtapet ved lavere skattesats på alminnelig inntekt. Dette er omtalt nærmere i Skattemeldingen kapittel 6. I skatte- og avgiftsopplegget for 2016 foreslår regjeringen derfor en ny trinnskatt på personinntekt, se tabell 3.1. Trinn 3 og 4 tilsvarer innslagspunktene for dagens toppskatt

Tabell 3.1 Trinnskatt på personinntekt som erstatter dagens toppskatt

Trinn	Personinntekt (kroner) ¹	Ny trinnskatt (prosentsats)	Samlet skattesats på lønn (ekskl. arbeidsgiveravgift) med ny trinnskatt (prosent)	Samlet skattesats på lønn (ekskl. arbeidsgiveravgift) med dagens regler (prosent)	Endring i skattesats på lønn (ekskl. arbeidsgiveravgift) (prosentenheter)
-	Under 158 800	0	22,5	23,6	-1,1
Trinn 1	158 800–224 900	0,8	23,3/34,0 ²	23,6/35,2 ³	-0,3/-1,2
Trinn 2	224 900–565 400	1,6	34,8	35,2	-0,4
Trinn 3	565 400–909 500	10,6 ⁴	43,8	44,2	-0,4
Trinn 4	909 500 og over	13,6	46,8	47,2	-0,4

¹ Grensene gjelder også beregnet personinntekt fra næring og personinntekt fra trygd og pensjon. Det forutsettes at skattyter betaler skatt på alminnelig inntekt.

² 23,3 pst. for lønn under om lag 212 700 kroner (overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget).

³ 23,6 pst. for lønn under om lag 212 700 kroner (overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget).

⁴ 8,6 pst. i Nord-Troms og Finnmark.

Kilde: Finansdepartementet.

justert med anslått lønnsvekst til 2016-nivå. Med foreslått reduksjon i satsen på alminnelig inntekt og ny trinnskatt vil marginals-katten på arbeid reduseres for alle inntektsnivåer. Trinnskatten vil også gjelde for beregnet personinntekt fra enkelt-personforetak. Næringsdrivende med enkeltper-sonforetak vil derfor også få lavere marginals-katt med forslaget.

Regjeringen foreslår at den særskilte skattefordelen i toppskatten i Finnmark og Nord-Troms opprettholdes i 2016 ved at skattesatsen i trinn 3 settes til 8,6 pst. for bosatte i denne regionen.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak 2016 § 3-1 og § 3-5 annet ledd. Det foreslås også at begrepet «toppskatt» i skatteloven § 12-1, § 14-80 og § 15-5 erstattes med «trinnskatt». Det vises til forslag til endring av skatteloven § 12-1 annet punktum, § 14-80 annet punktum og § 15-5 annet ledd.

3.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår at innføringen av trinnskatt på personinntekt isolert sett vil øke provenyet med om lag 17,5 mrd. kroner påløpt og 14 mrd. kroner bokført i 2016. Provenyanslaget inkluderer virkningen av å nedjustere skattefradraget for pensjonister for å opprettholde innslagspunktet for å betale skatt for AFP- og alderspensjonister når skattesatsen på alminnelig inntekt reduseres og trinnskatten innføres. Se nærmere omtale i punkt 5.7.

Forslaget om trinnskatt vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser.

3.3.5 Ikrafttredelse

Lovendringen skal tre i kraft med virkning fra 1. januar 2016.

4 Formuesskatt

4.1 Innledning og sammendrag

Formuesskatten gjør det mindre lønnsomt å spare, favoriserer eiendom framfor investering i næringsvirksomhet, svekker det norske eierskapet i næringslivet og kan være problematisk for nystartede virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført investeringer. Regjeringen reduserte formuesskatten med 1,6 mrd. kroner i budsjettet for 2014 og 2,7 mrd. kroner i budsjettet for 2015. Regjeringen mener formuesskatten bør reduseres ytterligere og foreslår nye netto lettelser på om lag 1 120 mill. kroner påløpt og 860 mill. kroner bokført i 2016.

Regjeringen foreslår å redusere formuesskattesatsen fra 0,85 pst. til 0,8 pst. I tillegg økes bunnfradraget i formuesskatten fra 1,2 mill. kroner til 1,4 mill. kroner (2,8 mill. kroner for ektepar). Videre foreslås det å øke ligningsverdiene av sekundærbolig og næringseiendom fra 70 til 80 pst. av beregnet markedsverdi.

Endringene i formuesverdsettingen gjør det nødvendig å tilpasse reglene i eideomsskattelova om verdsetting av boliger ved bruk av formuesgrunnlag.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10, eideomsskattelova § 8 C-1 og forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 kapittel 2. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016. De tilhørende endringene i eideomsskattelova foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2018.

4.2 Gjeldende rett

For inntektsåret 2015 skal personlige skattytere og dødsbo svare formuesskatt av den delen av nettoformuen som overstiger 1,2 mill. kroner (bunnfradrag). Bunnfradraget for ektefeller, som lignes under ett for begges formue, utgjør 2,4 mill. kroner. Samlet formuesskattesats er maksimalt 0,85 pst. for inntektsåret 2015 (0,15 pst. til staten og inntil 0,7 pst. til kommunene). Reglene om bunn-

fradrag og formuesskattesatser er regulert i Stortingets skattevedtak kapittel 2.

Hovedregelen i skatteloven § 4-1 er at skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med fradrag for gjeld. Skatteloven inneholder særregler om verdsetting av enkelte formuesgjensstander. Etter skatteloven § 4-10 første ledd kan verdien av fast eiendom settes lavere enn omsetningsverdien.

Skatteloven § 4-10 annet ledd regulerer hvordan ligningsverdien av boligeiendom skal fastsettes. Ligningsverdien settes til boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, byggeår, areal og geografisk beliggenhet. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 70 for sekundærbolig. Kvadratmetersatsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå. Metoden gjelder også for boenhet i boligselskap som lignes etter skatteloven § 7-3.

Fritidseiendommer, våningshus og boliger i utlandet og på Svalbard verdsettes etter egne regler i Skattedirektoratets takseringsregler.

For primærbolig og fritidsbolig følger det av skatteloven § 4-10 første ledd at ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Den tilsvarende sikkerhetsventilen for annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom er 84 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Ifølge skatteloven § 4-10 fjerde ledd kan ligningsverdien av næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Slik verdsetting kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. Departementet har gitt utfyllende forskriftsbestemmelser til skatteloven § 4-10 fjerde ledd i forskrift 19. november nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Hovedregelen om verdsetting av næringseiendom følger av FSFIN § 4-10-4 og regulerer grunnlaget for beregning av utleieverdi for utleid og ikke-utleid næringseien-

dom. Ifølge skatteloven § 4-10 fjerde ledd skal ligningsverdien av næringsseiendom settes til 70 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi.

Særlige verdsettingsregler gjelder for jordbrukseiendommer, skog og kraftanlegg, jf. skatteloven §§ 4-11 og 18-5.

4.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen ønsker å legge til rette for gründervirksomhet og norsk eierskap i næringslivet. Formuesskatten gjør det vanskeligere å holde virksomhet under norsk eierskap fordi den bare rammer norske private eiere. Videre må formuesskatten betales selv om formuesgjenstanden ikke har gitt avkastning eller overskudd det aktuelle året. Formuesskatten kan være særlig problematisk for eiere av virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få finansiert sine investeringer. Det kan blant annet gjelde gründervirksomheter i en oppstartsfase. Formuesskatten kan i slike tilfeller føre til at prosjekter som er lønnsomme for samfunnet og gir nye arbeidsplasser, ikke gjennomføres. Det er videre problematisk at den skjeve verdsettingen av ulike formueskomponenter bidrar til å vri investeringene bort fra næringsvirksomhet. Det vises til Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst for en nærmere omtale av formuesskattens negative sider.

Regjeringen har i de to foregående budsjettene redusert og forbedret formuesskatten. Formuesskattesatsen er redusert fra 1,1 pst. i 2013 til 0,85 pst. i 2015. Formuesskatten kan sammen med inntektsskatten fortsatt gi en svært høy marginalskatt på sparing, noe som svekker insentivene til å spare. Den effektive marginale skattesatsen er den høyeste andelen av realavkastningen som går med til å betale inntekts- og formuesskatt. Denne skattesatsen avhenger ikke bare av skattereglene, men også av rentenivå og inflasjon. Den effektive marginale skattesatsen på banksparing er godt over 100 pst. av realavkastningen.

Regjeringen foreslår å redusere den statlige satsen i formuesskatten ytterligere med 0,05 prosentenheter i 2016. Samlet formuesskattesats (inkludert den kommunale satsen) blir dermed 0,8 pst. I tillegg foreslås det å øke bunnfradraget i formuesskatten fra 1,2 mill. kroner til 1,4 mill. kroner (2,8 mill. kroner for ektepar), jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 §§ 2-1, 2-2 og 2-3.

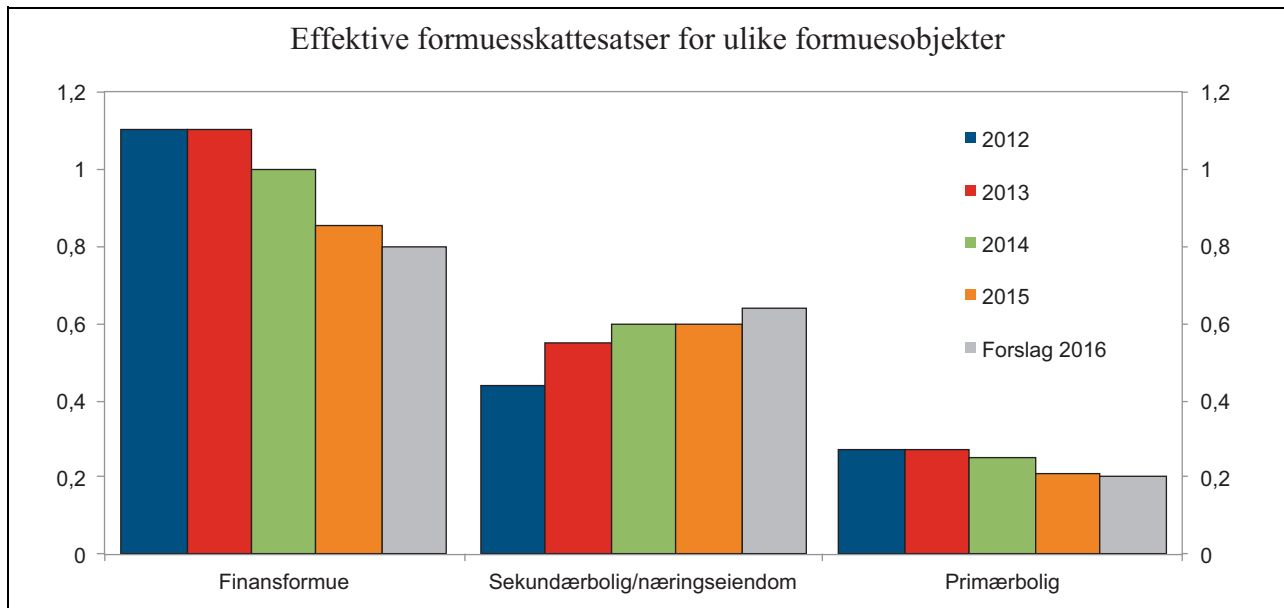
Ligningsverdiene av sekundærbolig og næringsseiendom er økt fra 50 pst. av beregnet

markedsverdi i 2013 til 70 pst. i 2015. Både næringsseiendom og sekundærbolig har imidlertid fortsatt en verdsettingsrabatt tilsvarende 30 pst. av markedsverdi sammenlignet med blant annet børsnoterte aksjer. Slik forskjellsbehandling er problematisk. En mer lempelig beskatning av fast eiendom kan føre til overinvestering i slik eiendom på bekostning av annen næringsvirksomhet. Regjeringen foreslår å øke ligningsverdien av sekundærboliger og næringsseiendom til 80 pst. av markedsverdi. Det foreslås ingen endringer i verdsettingen av primærbolig og fritidseiendom. Se forslag til endringer i skatteloven § 4-10 annet og fjerde ledd.

Forslaget er anslått til å gi en lettelse på om lag 1 120 mill. kroner påløpt og 860 mill. kroner bokført i 2016. Gjennomsnittlig lettelse for personer som betaler formuesskatt, vil bli om lag 2 000 kroner. Antallet som betaler formuesskatt, reduseres med om lag 70 000 personer i 2016. Med forslaget vil om lag 11 pst. av skattyterne betale formuesskatt i 2016, mot 13 pst. dersom gjeldende regler hadde blitt videreført. Det er økningen i bunnfradraget som gjør at færre vil betale formuesskatt. Personer med betydelige formuer vil fortsatt betale formuesskatt med regjeringens forslag. De om lag 6 pst. med høyest formue (over 10 mill. kroner i skattepliktig nettoformue) vil betale i underkant av 60 pst. av formuesskatten med regjeringens forslag.

Figur 4.1 viser effektiv formuesskattesats for utvalgte formuesobjekter i 2012–2015 og med de foreslåtte endringene for 2016. Den effektive skattesatsen er den nominelle satsen redusert med eventuell verdsettingsrabatt. De formuesobjektene som i dag verdsettes til full verdi, dvs. finansformue og aksjer, vil få en entydig reduksjon i effektiv formuesskattesats fra 0,85 pst. i 2015 til 0,80 pst. med forslaget for 2016. Den effektive formuesskattesatsen på primærboliger vil reduseres fra om lag 0,21 pst. til 0,20 pst. Sekundærbolig og næringsseiendom har i dag en effektiv formuesskattesats på om lag 0,60 pst. Med de foreslåtte endringene for 2016 øker den effektive formuesskattesatsen på sekundærbolig og næringsseiendom til 0,64 pst.

Sikkerhetsventilen skal forhindre at noen boliger får en uforholdsmessig høy ligningsverdi. Sikkerhetsventilen for sekundærbolig og næringsseiendom er 84 pst. av markedsverdi. Det betyr at skattyter kan kreve å få nedsatt ligningsverdien til 84 pst. av eiendommens dokumenterte markedsverdi. Når ligningsverdien (i pst. av anslått markedsverdi (prosentandelen)) av næringsseiendom og sekundærbolig foreslås økt fra 70 til 80 pst. av



Figur 4.1 Effektive skattesatser på ulike formuesobjekter. 2012–2015 samt forslag for 2016. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

beregnet markedsverdi fra 2016, må sikkerhetsventilen også økes. Departementet foreslår å sette sikkerhetsventilen til 96 pst. av markedsverdi. Dermed vil de som kan kreve å få nedsatt ligningsverdi med dagens sikkerhetsventil, også kunne gjøre det med økte ligningsverdier. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 første ledd.

Fra og med skatteåret 2014 har kommunene hatt anledning til å benytte formuesgrunnlaget ved eiendomsskattetaksering av boligeiendom. Endringer i formuesskattereglene kan få direkte betydning for verdsetting av boliger som blir taksert gjennom bruk av formuesgrunnlag, jf. Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.5. Etter eiedomsskattelova § 8 C-1 andre ledd skal en reduksjonsfaktor sikre at ingen boliger får et eiendomsskattegrunnlag som overstiger markedsverdien. Fra skatteåret 2016 er reduksjonsfaktoren 0,8, jf. eiedomsskattelova § 8 C-1 og omtalen i Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.4. Departementet foreslår at endringene i formuesskatten blir fulgt opp med nødvendige justeringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane (eiedomsskat-

telova) § 8 C-1 om verdsetting av boliger ved bruk av formuesgrunnlag. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 og eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd og til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016, §§ 2-1, 2-2 og 2-3.

4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 1 120 mill. kroner påløpt og 860 mill. kroner bokført i 2016. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser av betydning.

4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i formuesskatten trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016. Det foreslås videre at endringen i eiedomsskattelova trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2018.

5 Personskatt for øvrig

5.1 Skattlegging av lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte

5.1.1 Innledning og sammendrag

Lån fra selskap til personlig aksjonær har økt betydelig etter innføringen av aksjonærmodellen. Økningen kan ha sammenheng med at mange personlige aksjonærer vurderer lån som et godt alternativ til å ta ut utbytte. Ved å ta opp lån kan aksjonæren få tilgang på midlene til private formål uten å ta ut utbytte.

Departementet foreslår at det gis særskilte regler om at lån fra selskap til personlig aksjonær skal anses som utbytte hos mottakeren og følgelig skattlegges etter aksjonærmodellen. Det innebærer at den delen av lånet eventuelt sammen med ordinært utbytte som overstiger skjermingsfradraget, skattlegges som alminnelig inntekt på aksjonærens hånd.

Det foreslås at nedbetaling av lån som tidligere er utbyttebeskattet, behandles som innskudd av ny kapital på aksjonærens hånd. Det innebærer at tilbakebetalingsbeløpet fordeles og legges til inngangsverdien på aksjonærens aksjer.

Det vil være behov for enkelte unntak fra regelen om beskatning av lån til personlige aksjonærer. For eksempel kan kunder i banker i mange tilfeller eie en mindre aksjepost i banken. Departementet foreslår at slike unntak reguleres i forskrift.

Det anslås på usikkert grunnlag at forslaget vil øke provenyet med om lag 600 mill. kroner påløpt og 480 mill. kroner bokført i 2016.

Departementet foreslår at reglene om beskatning av lån fra selskap til personlig aksjonær skal tre i kraft med virkning for lån som tas opp etter fremleggelsen av denne proposisjonen. Det vil si at lån som tas opp 7. oktober eller senere, omfattes av reglene om utbyttebeskatning.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-11 fjerde til sjetten ledd.

5.1.2 Gjeldende rett

Det følger av aksjeloven og allmennaksjeloven § 8-7 første ledd at et selskap kan gi lån til en aksjeeier hvis lånet ligger innenfor rammen av de midler som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 8-1. Det er et vilkår at det stilles betryggende sikkerhet for lånet.

Lån fra selskap til personlig aksjonær behandles skattemessig i utgangspunktet som ordinære lån. Dersom det ikke foreligger en reell tilbakebetalingsplikt, kan lånet omklassifiseres til utbytte og skattlegges hos aksjonæren.

Renter på slike lån gir fradrag for aksjonæren og er skattepliktig for selskapet. Rentene må fastsettes på markedsmessige vilkår. Hvis renten settes lavere, kan skattemyndighetene fravike den avtalte renten, jf. skatteloven § 13-1 om skjønnsfastsettelse av inntekt ved interessefellesskap.

5.1.3 Høring

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi foreslår Skatteutvalget at det gis særskilte regler om at lån fra selskap til personlig aksjonær skal behandles som utbytte skattemessig. Utvalget peker på at lån fra selskap til personlige aksjonærer har økt betydelig etter innføringen av aksjonærmodellen. Før innføringen av aksjonærmodellen var utbytte fra norske selskap til norske personlige aksjonærer i praksis skattefritt for mottakeren. Økningen i omfanget av lån til personlige aksjonærer etter innføringen av aksjonærmodellen kan ha sammenheng med at mange personlige aksjonærer vurderer lån som et godt alternativ til å ta ut utbytte. Ved å ta opp lån kan aksjonæren få tilgang på midlene til private formål uten å ta ut utbytte.

Utvalget viser til at det i enkelte tilfeller kan reises spørsmål om lån fra selskap til personlig aksjonær er reelle låneforhold. Hvis skattemyndighetene kommer til at det ikke foreligger en reell tilbakebetalingsplikt, kan lånet omklassifiseres til utbytte. Vurderingen av om det foreligger et lån med en reell og ubetinget tilbakebetalings-

plikt, er ressurskrevende for skattemyndighetene. Slike saker innebærer en omfattende kartlegging og vurdering av faktum og vanskelige bevisvurderinger.

Utvalget viser videre til at det er uheldig at regelverket åpner for at personlige aksjonærer kan utsette utbyttebeskatningen ved å ta opp lån fra selskapet. De peker på at slike tilpasninger i dag kan gjøres med lån som skatterettslig anses som reelle.

Utvalget mener en regel om at lån til personlig aksjonær skal behandles som utbytte skattemessig, også bør gjelde lån til personlig aksjonær fra andre selskap i samme konsern, samt lån til nærstående og garantier for lån til aksjonær og dennes nærstående. Det bør gjøres unntak for lån som er en naturlig del av selskapets virksomhet. Et eksempel kan være lån fra banker til personlige aksjonærer. Utvalget mener videre at tilbakebetaling av lån som tidligere er skattlagt som utbytte, kan anses som innskudd av ny kapital til selskapet.

Utvalget antar at et slikt forslag fjerner tilpasningsmulighetene ved lån fra selskap til personlig aksjonær. I tillegg vil det være en forenkling av skattesystemet at det ikke lenger vil være nødvendig å ta stilling til om lån fra selskap til personlige aksjonærer er reelle eller om renten ut fra skatteformål skal anses som markedsmessig.

Skattedirektoratet, Advokatforeningen og NHO støtter utvalgets forslag. *Advokatforeningen* uttaler at de støtter forslaget om en klar regel. Det er for mange tvister etter dagens regler hvor skattekontoret omklassifiserer gjeld til utbytte og ilegger tilleggsskatt. *Skattedirektoratet* peker på at det må avklares hvordan tilbakebetaling av lån og renter skal behandles skattemessig. Dersom tilbakebetaling av lån skattemessig skal klassifiseres som innbetalt kapital, vil det kunne være en ytterligere kompliserende faktor med hensyn til å holde rede på skatteposisjonen innbetalt kapital. Dette må utredes nærmere. De peker også på at det vil være behov for overgangsregler for lån som allerede er etablert. *Fagmiljøet ved Handelshøyskolen BI* uttaler at det vil legge unaturlige, sterke restriksjoner på naturlige transaksjoner mellom selskapet og aksjonærene dersom lån fra selskapet likestilles med utbytte.

5.1.4 Departementets vurdering

Etter innføringen av aksjonærmodellen har lån fra selskap til personlige aksjonærer økt betydelig. I 2006 utgjorde lån fra aksjeselskap med mindre enn seks eiere til personlige aksjonærer 6,7 mrd. kro-

ner. Dette økte til 22,1 mrd. kroner i 2013. Som Skatteutvalget peker på, kan dette ha sammenheng med at mange personlige aksjonærer vurderer lån som et godt alternativ til å ta ut utbytte. Ved å ta opp lån kan aksjonærene få tilgang til midlene til private formål uten å ta ut utbytte. På denne måten kan aksjonærene utsette utbyttebeskatningen.

I enkelte tilfeller kan det reises spørsmål om lån fra selskap til personlige aksjonærer er reelle låneforhold. Hvis skattemyndighetene kommer til at det ikke foreligger en reell tilbakebetalingsplikt, kan lånet omklassifiseres til utbytte. Vurderingen av om det foreligger et lån med en reell og ubetinget tilbakebetalingsplikt, er ressurskrevende for skattemyndighetene. Slike saker innebærer en omfattende kartlegging og vurdering av faktum og vanskelige bevisvurderinger.

Departementet er enig med utvalget i at det bør innføres en regel om at lån fra selskap til personlige aksjonærer skatterettslig skal anses som utbytte på aksjonærens hånd. Dette vil fjerne tilpasningsmulighetene knyttet til lån fra selskap til personlig aksjonær. En slik regel vil også innebære at det ikke vil være behov for å ta stilling til om slike lån er reelle ved beskatningen av aksjonæren. Utbetalingen skal uansett behandles som utbytte hos mottakeren.

Departementet foreslår at lån fra selskap til personlig aksjonær skal anses som utbytte hos mottakeren og følgelig skatlegges etter aksjonærmodellen. Det innebærer at den delen av lånet eventuelt sammen med ordinært utbytte som overstiger skjermingsfradraget, skatlegges som alminnelig inntekt på aksjonærens hånd. Hvis det foreligger et reelt lån, skal lånet fortsatt behandles som et lån i andre sammenhenger. Det vil for eksempel si at det gis fradrag for gjelden i aksjonærens formuesskattegrunnlag. Departementet legger videre til grunn at den skattemessige behandlingen på aksjonærnivå ikke får betydning på selskapsnivå. Selskapene vil fortsatt behandle aksjonærlån som en fordring.

Tilpasningsmulighetene knyttet til aksjonærlån som er omtalt ovenfor, er ikke aktuelle for skattytere som er omfattet av fritaksmetoden. Departementets forslag om å anse aksjonærlån som utbytte er derfor begrenset til å gjelde for personlige aksjonærer. Regelen vil også omfatte lån til aksjonærens nærstående. Nærstående defineres i denne sammenheng på samme måte som i skatteloven § 10-11 annet ledd siste punktum. Det vil si aksjonærens ektefelle eller personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante.

Hvis selskapet som den personlige aksjonæren er aksjonær i, inngår i et konsern, kan det tenkes at aksjonæren får lån fra andre selskap i konsernet for å unngå utbyttebeskatning. For å unngå slike tilpasninger foreslås det at regelen om utbyttebeskatning av aksjonærlån også skal gjelde hvis personlige aksjonærer får lån fra et annet selskap i samme konsern. I forslaget legges konserndefinisjonen i aksjeloven og allmennaksjeloven til grunn.

Det kan også tenkes at selskapet yter lån til aksjonærer via en uavhengig part. Selskapet kan for eksempel stille sikkerhet for lån til aksjonæren, eller selskapet gir lån til en uavhengig part i sammenheng med at denne gir lån til aksjonæren. Departementet foreslår derfor at reglene om utbyttebeskatning av lån også skal gjelde sikkerhetsstillelse og tilfeller der lånet ikke gis direkte fra selskapet, men indirekte ved hjelp av en uavhengig part.

Når det innføres regler om utbyttebeskatning av lån til personlige aksjonærer, oppstår det spørsmål om hvordan tilbakebetaling av lån som tidligere er utbyttebeskattet, skal behandles. Skatteutvalget foreslår at nedbetaling av lån som tidligere er beskattet, anses som innskudd av ny kapital i selskapet. Departementet er enig med utvalget i at tilbakebetaling av lån kan behandles som innskudd av ny kapital på aksjonærens hånd. Det innebærer at tilbakebetalingsbeløpet fordeles og legges til inngangsverdien på aksjonærens aksjer. Det sikrer at midlene ikke skattlegges en gang til ved senere realisasjon av aksjene. Når tilbakebetalingsbeløpet legges til inngangsverdien, vil det også øke aksjonærens skjermingsgrunnlag tilsvarende.

Nedbetalingsbeløpet må også legges til aksjonærens skatteposisjon innbetalt kapital. Aksjonæren kan dermed få midlene utbetalt som tilbakebetaling av innbetalt kapital uten ytterligere beskatning.

Med denne løsningen behandles tilbakebetaling av lånet på samme måte som om aksjonæren hadde mottatt utbytte, og senere skutt inn ny kapital i selskapet. Det sikrer at lån fra selskap til aksjonær i størst mulig grad likebehandles med utbytte på aksjonærens hånd.

I noen tilfeller kan hele eller deler av lånet gjøres opp ved at det motregnes mot senere utbytte fra selskapet. I slike tilfeller er utbyttet i realiteten beskattet i forbindelse med låneopptaket. Departementet foreslår derfor at aksjonæren skal kunne motregne utbytte mot tidligere beskattede lån uten ytterligere beskatning.

Ettergivelse av lån anses i utgangspunktet som utbytte for aksjonæren. Hvis lånet tidligere er skattlagt, er det utbyttet ettergivelsen representerer, i realiteten beskattet ved låneopptaket. Ettergivelse av lån som tidligere er skattlagt som utbytte, bør derfor ikke ha skattemessige konsekvenser for aksjonæren.

På selskapsnivå behandles tilbakebetaling og ettergivelse av lån til personlige aksjonærer på ordinær måte. Den særskilte skattemessige behandlingen av aksjonærene påvirker ikke den skattemessige behandlingen av lån til personlige aksjonærer på selskapets hånd.

Skatteutvalget legger til grunn at det ikke vil være nødvendig å ta stilling til hva som er markedsmessig rente på lån som skattlegges som utbytte. Departementet er enig i at det ikke bør være noe skattemessig krav til rente på lån som skattlegges som utbytte på aksjonærens hånd. Dette vil også innebære en forenkling av systemet.

Hvis det beregnes renter på aksjonærlån som er skattlagt, legger departementet til grunn at rentene behandles på ordinær måte. Det vil si at rentebetalingene er fradragsberettiget for aksjonæren og skattepliktig for selskapet.

Det vil være behov for enkelte unntak fra regelen om beskatning av lån til personlige aksjonærer. Kunder i banker kan for eksempel i mange tilfeller eie en mindre aksjepost i banken. Videre kan det på visse vilkår være aktuelt å gjøre unntak for lån til ansatte som også eier aksjer i egen bedrift. Departementet foreslår at slike unntak reguleres i forskrift. Departementet tar sikte på å sende forslag til forskrift på høring.

5.1.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil redusere behovet for kontrollvirksomhet på dette området og dermed innebære en besparelse for Skatteetaten. For skattyterne vil endringene bety at de får klarere og enklere regler å forholde seg til.

Det anslås på usikkert grunnlag at forslaget vil øke provenyet med om lag 600 mill. kroner påløpt og 480 mill. kroner bokført i 2016.

5.1.6 Ikrafttredelse og overgangsregler

Departementet foreslår at reglene om beskatning av lån fra selskap til personlig aksjonær skal tre i kraft med virkning for lån som tas opp etter fremleggelsen av denne proposisjonen. Det vil si at lån

som tas opp 7. oktober 2015 eller senere, omfattes av reglene om utbyttebeskatning.

Det kan også tenkes tilfeller der saldoen på eksisterende lån økes etter innføringen av reglene om utbyttebeskatning. Departementet legger til grunn at økning av saldo på lån som opprinnelig er tatt opp før innføringen av regelen, skal behandles på samme måte som opptak av et nytt lån. Det vil si at økningen av saldoen på det eksisterende lånet skattlegges som utbytte. Etter departementets syn må det samme gjelde videreføring eller forlengelse av lån som er forfalt.

5.2 Innstramming i reglene om ekstrabeskatning av renter

5.2.1 Innledning og sammendrag

Etter skatteloven § 5-22 ekstrabeskattes renter på lån fra personlig skattyter til selskap. Ekstrabeskatningen kommer i tillegg til den ordinære beskatningen av renter.

Det er gjort unntak fra ekstrabeskatningen for renter på lån som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Ved innføringen av regelen ble det lagt til grunn at mengdegjeldsbrev er norske og utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, hvorav det utstedes mange i sammenheng og med lik tekst.

I en dom inntatt i Rt. 2011 s. 1620 som gjaldt beskatning av gevinst ved realisasjon av obligasjoner, kom Høyesterett til at det ikke er noe krav om at obligasjoner er egnet for omsetning i et organisert marked for at de skal kunne anses som mengdegjeldsbrev. Denne dommen må trolig også legges til grunn ved tolkningen av reglene om ekstrabeskatning av renter. Det betyr at det neppe kan oppstilles et krav om at gjeldsbrev må være gjenstand for omsetning i et organisert marked for å bli omfattet av unntaket fra ekstrabeskatning.

For å reflektere forutsetningene i forarbeidene da regelen ble innført, foreslås det at bestemmelsens ordlyd presiseres slik at unntaket skal gjelde «mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder innen seks måneder etter utstedelsen». Provenyvirkningen av forslaget antas å være beskjeden.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5-22 første ledd. Departementet foreslår at forslaget trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.2.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 5-22 ekstrabeskattes renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilte selskap og sammenlutninger etter skatteloven § 10-1, tilsvarende utenlandske selskap samt deltakerlignede selskap. Skatteplikten etter denne bestemmelsen kommer i tillegg til den alminnelige skatteplikten for renteinntekter.

Formålet med bestemmelsen er å hindre at skattleggingen av utbytte omgås ved at det i stedet for innskudd av aksjekapital gis lån til selskapet slik at overskudd kan utdeles via fradragsberettigede renter.

Grunnlaget for ekstrabeskatningen er faktisk påløpte renter. Påløpte renter reduseres med motakerens sats for alminnelig inntekt. Det gjøres deretter fradrag for skjerming. Dette sikrer en tilnærmet lik beskatning av renter og utbytte når selskap og personlig skattyter ses under ett.

Det er gjort unntak fra ekstrabeskatningen for renter på lån som knytter seg til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

5.2.3 Høring

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi foreslår Skatteutvalget en innstramming i reglene om ekstrabeskatning av renter. Etter gjeldende regler er det unntak fra ekstrabeskatningen for renter på lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Unntaket ble i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 5.6.4.3 begrunnet med at ekstrabeskatning av renteinntekter på slike låneinstrumenter kunne by på særlige administrative utfordringer. Det ble videre antatt at mengdegjeldsbrev er mindre egnet til tilpasninger med sikte på å ta ut overskudd i selskap i form av renter i stedet for aksjeinntekter.

Utvalget viser til at det i forarbeidene ble uttalt at man med mengdegjeldsbrev mente «norske og utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, hvorav det utstedes mange i sammenheng og med lik tekst». De viser videre til en Høyesterettsdom inntatt i Rt. 2011 s. 1620 der ett av spørsmålene var om gevinst ved realisasjon av obligasjoner var skattefri etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c fordi de aktuelle obligasjonene ikke kunne anses som mengdegjeldsbrev. Retten kom til at det ikke var noe krav om at obligasjonene var egnet for omsetning i et organisert marked for at de skulle anses som mengdegjeldsbrev. De la videre til

grunn at det var utstedt tilstrekkelig antall obligasjoner (31) til å anse dem som mengdegjeldsbrev.

Utvalget peker på at Høyesteretts avgjørelse tilsier at det ved tolkningen av reglene om ekstrabeskatning av renter trolig ikke kan legges til grunn at gjeldsbrev må være egnet for omsetning i organisert marked for å bli ansett som mengdegjeldsbrev. Forutsetningen i forarbeidene om at unntaket skulle gjelde mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i et organisert marked, er dermed ikke reflektert i bestemmelsen. Utvalget mener bestemmelsen bør endres slik at denne forutsetningen blir reflektert. Det foreslås derfor at det tas inn i bestemmelsen at unntaket skal gjelde «mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen 6 måneder etter utstedelsen».

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget.

5.2.4 Departementets vurdering

Ved innføring av reglene om ekstrabeskatning av renter ble det gjort unntak fra ekstrabeskatningen for renter på lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Det ble i den forbindelse lagt til grunn at man med mengdegjeldsbrev mente norske og utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, og hvor det er utstedt mange i sammenheng og med lik tekst. Begrunnelsen for unntaket var at ekstrabeskatning av renteinntekter på slike låneinstrumenter kunne by på særlige administrative utfordringer. Videre ble det antatt at mengdegjeldsbrev er mindre egnet til tilpasninger med sikte på å ta ut overskudd i selskap i form av renter i stedet for aksjeinntekter.

Departementet er enig med Skatteutvalget i at Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2011 s. 1620 tilsier at det heller ikke ved tolkningen av bestemmelsen om ekstrabeskatning av renter kan legges til grunn at gjeldsbrev må være gjenstand for omsetning i organisert marked for å bli ansett som mengdegjeldsbrev. Forutsetningen i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 5.6.4.3 om at unntaket skulle gjelde mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organisert marked, er dermed ikke reflektert i bestemmelsen. Departementet er videre enig med utvalget i at bestemmelsen bør endres slik at denne forutsetningen blir reflektert. I tråd med Skatteutvalgets forslag foreslår departementet derfor at det tas inn i bestemmelsen at unntaket skal gjelde «mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelsen».

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 5-22 første ledd.

5.2.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenyvirkningen av forslaget antas å være beskjeden. Forslaget ventes heller ikke å få særskilte administrative konsekvenser.

5.2.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.3 Fordelsbeskatning av yrkesbiler mv.

5.3.1 Innledning og sammendrag

Gjeldende regler for den skattemessige behandlingen av fordel ved privat bruk av yrkesbiler er til dels skjønnsmessig, og hvordan skjønnets utøvelse kan ha økonomiske konsekvenser for den ansatte og arbeidsgiveren. Reglene kan oppleves som uforutsigbare, vanskelige å etterleve og til dels urimelige.

Skattedirektoratet sendte forslag til forbedringer av regelverket på høring i mai 2015. Regjeringen vil følge opp med forskriftsendringer som i hovedtrekk samsvarer med forslagene som ble sendt på høring, men det foretas visse justeringer i lys av høringsuttalelsene.

Regjeringen er opptatt av å forbedre rettssikkerheten til skattyterne. Blant annet må skattereglene være tilstrekkelig klare og forutsigbare. For enkelte naturalytelser er sannsynliggjøring av hvordan en gjenstand er brukt avgjørende for beskatningen. For yrkesbiler, som kan utgjøre en betydelig skattepliktig fordel, bør det derfor være klare regler for hva som kreves for å sannsynliggjøre den faktiske private bruken.

På denne bakgrunn vil regjeringen forbedre skattereglene for yrkesbiler på flere områder. Endringene er et ledd i arbeidet med å forenkle regelverket for naturalytelser og å gjøre det enklere å drive virksomhet.

Hovedelementene i endringene er at det åpnes for å beskatte den private fordelene ved bruk av yrkesbiler etter sjablongmetoden for ordinære firmabiler, men med et særskilt bunnfradrag for å ta hensyn til at yrkesbiler i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet til privat bruk. Videre utvides virkeområdet for de særskilte skattereglene for yrkesbiler til biler som også brukes til

annen privatkjøring enn reiser til og fra jobb. Reglene for hvilke biler som skal omfattes, klargjøres. I utgangspunktet omfattes varebiler i klasse 2 og lette lastebiler, slik disse er definert i forskrift om engangsavgift.

Ved individuell verdsetting basert på faktisk privat bruk legges det opp til at det kun skal benyttes én fast kilometersats for all privatkjøring, mot to satser i dag. Dette er en forenkling. Det vil bli stilt krav til dokumentasjon av yrkeskjøringen ved at det må brukes elektronisk kjørebok.

Reglene om skattefri, sporadisk bruk av arbeidsgivers bil gjøres klarere. Reglene vil angi maksimalt antall dager og antall kilometer bilen kan brukes privat i løpet av et år uten at fordelen av det blir skattlagt.

Reduksjonen i den ordinære firmabilbeskatningen for biler som kjøres mer enn 40 000 kilometer i året, gjøres betinget av at yrkeskjøringen dokumenteres ved bruk av elektronisk kjørebok.

Endringene anslås å redusere provenyet med 5 mill. kroner påløpt og 4 mill. kroner bokført.

Endringene gjennomføres ved forskrifts- endringer som vedtas av Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.3.2 Høring

Skattedirektoratet utarbeidet på oppdrag fra Finansdepartementet forslag til forbedringer av skattereglene for yrkesbiler samt forslag til forenkling av sjablongreglene for firmabiler som kjøres over 40 000 km i yrket i året. I tillegg ble det laget forslag for å klargjøre regelen om skattefri, sporadisk bruk av arbeidsgivers bil.

Høringsforslaget hadde følgende hovedelementer:

- Det åpnes for å beskatte fordelen ved å bruke yrkesbiler privat etter sjablongmetoden for ordinære firmabiler, men med et særskilt bunnfradrag på 100 000 kroner i beregningsgrunnlaget for å ta hensyn til at yrkesbiler i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet til privat bruk.
- Gjeldende ordning med mulighet for individuell verdsetting av den private fordelen utvides til å gjelde all privatkjøring (ikke bare kjøring mellom hjem og arbeid), men yrkeskjøringen må dokumenteres med elektronisk kjørebok. Arbeidsgiver kan velge dette alternativet i stedet for den ordinære sjablongmetoden for firmabiler.
- Det skal benyttes bare én km-sats ved individuell verdsetting av privat bruk (mot to i dag), og

kravene til bilens egenskaper gjøres objektive ved at reglene i utgangspunktet omfatter varebiler og lette lastebiler slik disse er definert i forskrift om engangsavgift.

- Reduksjonen i den ordinære firmabilbeskatningen ved yrkeskjøring over 40 000 km i året oppheves.
- Rammene for skattefri, sporadisk bruk av arbeidsgivers bil klargjøres.

Skattedirektoratets forslag ble sendt på høring 7. mai 2015. Høringsinstansene var enige i behovet for forbedringer av regelverket. De var også gjennomgående positive til de foreslåtte endringene. Uttalelsene var imidlertid til dels sprikende til de enkelte elementene i forslaget. De fleste enkelt-elementene i forslaget fikk således både støtte og kritikk fra ulike høringsinstanser.

Innvendingene gjaldt særlig forslaget om et vilkår om tjenstlig behov for yrkesbil for å kunne benytte sjablongmetoden for firmabiler med et bunnfradrag. Flere høringsinstanser mente videre at et bunnfradrag på 100 000 kroner i den foreslåtte sjablongbeskatningen av yrkesbiler var for lavt.

Skattedirektoratets høringsbrev og innkomne uttalelser er tilgjengelig på Skatteetatens nettsider¹.

5.3.3 Departementets vurderinger

Departementet mener at det er behov for å forbedre skattereglene for privat bruk av yrkesbiler. Målet er at regelverket skal bli mindre skjønnsmessig, mer fleksibelt og enklere å etterleve. Samtidig må reglene ivareta Skatteetatens behov for dokumentasjon som grunnlag for kontroll.

Størrelsen på den skattemessige fordelen ved privat bruk av yrkesbiler bør normalt kunne fastsettes uten å måtte gjennomføre omfattende manuelle beregninger og dokumentasjon, på samme måte som for ordinære firmabiler.

Begrunnelsen for å la ansatte disponere yrkesbiler er som regel direkte knyttet til et tjenstlig behov for en slik bil. Slike biler er mindre ensartede enn personbiler. Disse forholdene kan føre til større variasjon mellom den faktiske private fordelen enn det som gjelder ved privat bruk av personbil. Det bør derfor fortsatt være mulig å få fastsatt privatfordelen av yrkesbil individuelt basert på faktisk bruk. Hensynet til forutsigbarhet og kon-

¹ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Horingsuttalelser/Horing-Forslag-om-endringer-i-regelverket-for-bilbeskatning/>

troll tilsier imidlertid at det da må kreves bedre dokumentasjon enn i dag.

Skattedirektoratets forslag til endringer som ble sendt på høring, imøtekom i stor grad disse hensynene. Samtidig ga høringen verdifulle innspill. En del av uttalelsene som argumenterte for justeringer av direktoratets forslag, vil bli imøtekommet.

Departementets vurderinger av de enkelte elementene og valg av løsninger framgår av omtalen nedenfor.

Klarere og mer fleksible skatteregler for yrkesbiler

Reglenes virkeområde

De ordinære reglene om sjablongbeskatning for privat fordel av firmabiler gjelder i utgangspunktet for privat bruk av alle typer kjøretøy.

For blant annet yrkesbilene, det vil si biler «som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk, og som ikke brukes privat utover arbeidsreise», skal fordelene fastsettes på grunnlag av faktisk bruk.

Oppfylles ikke alle disse vilkårene, skal den private fordelene beregnes etter den ordinære sjablongregelen for firmabiler.

Sjablongbeskatning av yrkesbil vil etter gjeldende regler normalt gi betydelig høyere beregnet fordel enn ved individuell verdsettelse. Det er derfor behov for klare regler, slik at skattyter vet om en gitt bil omfattes av reglene for individuell verdsettelse eller ikke.

De gjeldende kravene for å bli definert som yrkesbil er skjønnsmessige og har ført til mye usikkerhet. Skattedirektoratet foreslo derfor at kravene knyttet til bilens egenskaper skulle gjøres objektive ved å knytte dem til definisjoner i forskrift om engangsavgift på motorvogner.

Det var bred enighet blant høringsinstansene om at Skattedirektoratets forslag ville innebære en klar forbedring.

Nedenfor beskrives de endringene som vil bli gjennomført for virkeområdet for skattereglene for yrkesbiler. Det gjelder krav til bilens karakter for å bli definert som yrkesbil og et nytt vilkår om tjenstlig behov.

Departementet vil følge opp direktoratets forslag, slik at gjeldende, skjønnsmessige kriterier blir erstattet av en henvisning til definisjoner i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner. De kjøretøyene som vil bli omfattet, er varebiler klasse 2, jf. forskriftens § 2-3, og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg, jf. forskriftens § 2-6.

Individuell verdsettelse for yrkesbiler vil normalt føre til en lavere skattepliktig fordel enn etter den ordinære sjablongmetoden for firmabiler. Den mer lempelige beskatningen er til dels begrunnet i de spesielle hensyn som gjør seg gjeldende når den ansatte er avhengig av en slik bil for å kunne utføre sine arbeidsoppgaver på en hensiktsmessig måte.

Det åpnes nå for at yrkesbiler kan skattlegges enten etter individuell beregning eller etter sjablongmetoden for firmabiler, men med et bunnfradrag som gjør beskatningen lempeligere. Denne særskilte sjablongmetoden med bunnfradrag skal også kunne anvendes når yrkesbilen brukes privat til annet enn arbeidsreiser (reiser mellom hjem og arbeidssted).

Formålet med endringene er ikke først og fremst å lempe på firmabilbeskatningen for ansatte generelt. De som ikke har behov for en yrkesbil i tjenesten, bør derfor fortsatt skattlegges etter den ordinære sjablongmetoden. Den lavere listepriisen for klasse 2-varebiler og lastebiler vil, som i dag, gi en noe lavere skattepliktig fordel enn for tilsvarende personbiler for de som disponerer en slik bil som firmabil.

Skattedirektoratet foreslo i sitt høringsutkast at det skal være et vilkår for å bruke skattereglene for yrkesbil at den ansatte har tjenstlig behov for en klasse 2-varebil eller lastebil. Eksempelvis vil snekkere og rørleggere normalt ha tjenstlig behov for en slik bil. Ansatte i administrasjonen vil derimot normalt ikke ha behov for en yrkesbil for å utføre sine arbeidsoppgaver.

Enkelte høringsinstanser ga uttrykk for at dette vilkåret ville kunne føre til skjønnsmessige avveininger, og derved var uheldig. Departementet er enig i at behovet for utøvelse av skjønn bør begrenses, men mener likevel at det bør være et vilkår om tjenstlig behov. Uten ytterligere vilkår enn bilens karakter ville det kunne oppstå et skattemessig insentiv til å gi ansatte yrkesbil som firmabil i stedet for personbil. Virkeområdet for de særlige skattereglene for yrkesbiler bør derfor avgrenses mot tilfeller der det ikke foreligger et tjenstlig behov for en yrkesbil.

Skattedirektoratet har gitt uttrykk for at et vilkår om tjenstlig behov ikke bør praktiseres strengt, noe departementet slutter seg til. Et slikt vilkår vil likevel kunne fungere som en skranke mot klare tilfeller der den ansatte åpenbart ikke har behov for en yrkesbil i tjenesten, og derved skal skattlegges etter den ordinære sjablongmetoden, uten bunnfradrag.

Individuell verdsetting også ved privat bruk utover arbeidsreise

Gjeldende særregler for yrkesbiler har særlig vært kritisert fordi individuell verdsettelse bare kan brukes når bilen «ikke brukes privat utover arbeidsreise».

Dette vilkåret oppleves av mange som urimelig og svært lite praktisk, særlig i de tilfellene der det er naturlig å bringe/hente barn i barnehage eller å handle på vei til eller fra jobb. I prinsippet ville den minste omvei fra korteste arbeidsreise medføre at fordelene ved privat bruk skal verdsettes etter sjablongregelen for ordinære firmabiler.

I tillegg har det som nevnt vært betydelig usikkerhet om hva som kreves for å sannsynliggjøre at bilen ikke er brukt privat utover arbeidsreiser.

Når det nå innføres vilkår om elektronisk kjørebok for individuell verdsettelse, jf. nedenfor, mener departementet at det er forsvarlig å åpne for slik verdsettelse også når yrkesbilen brukes privat til annet enn arbeidsreiser.

Krav om dokumentasjon av faktisk bruk ved individuell verdsetting

Etter gjeldende regler er det ikke angitt konkrete krav til hvordan den faktiske bruken av yrkesbilen skal sannsynliggjøres eller dokumenteres. Dette har ført til betydelig usikkerhet for arbeidsgivere, som ikke med sikkerhet vet hva som kan bli krevet ved et eventuelt bokettersyn. Det er særlig bevissspørsmålet om privat bruk utover de rene arbeidsreisene som har ført til ressurskrevende kontroller og utfordringer for arbeidsgivere og ansatte som forsøker å sannsynliggjøre omfanget av privat bruk.

Departementet har kommet til at det bør være et vilkår for å benytte individuell verdsetting at kjøringen dokumenteres med elektronisk kjørebok, eksempelvis basert på GPS-sporing. Skattedirektoratet vil fastsette nærmere krav til slik dokumentasjon.

For å være minst mulig inngripende overfor den ansatte vil det bli stilt krav om at yrkeskjøringen dokumenteres. Differansen mellom det samlede antall kilometer bilen er kjørt og den dokumenterte yrkeskjøringen skal anses som privat bruk og skattlegges etter en fast sats per kilometer.

Dokumentasjon med elektronisk kjørebok antas i noen tilfeller å være noe mer ressurskrevende enn det som følger av gjeldende regler. Det gir imidlertid en større grad av forutsigbarhet. Departementet mener videre at slik dokumenta-

sjon er en forutsetning for å åpne for individuell verdsetting av privat bruk når bilen brukes privat også utover arbeidsreiser. Uten slik dokumentasjon ville det i praksis være svært vanskelig for skattemyndighetene å gjennomføre en effektiv kontroll på området.

Departementet mener at dokumentasjonskravet er akseptabelt i lys av at det åpnes for sjablongbeskatning med et bunnfradrag for yrkesbil, og at sjablongbeskatning dermed blir et mer reelt alternativ til individuell verdsetting enn tilfellet er i dag, se avsnittene nedenfor. Slik sjablongbeskatning krever ikke noen form for dokumentasjon av den faktiske bruken av bilen. Dersom dokumentasjonen er mangelfull, men de øvrige vilkårene for å benytte skattereglene for yrkesbil er oppfylt, skal fordelene fastsettes etter sjablongmetoden med bunnfradrag.

Redusert sjablongbeskatning for yrkesbiler

Sjablongbeskatning vil gjennomgående være langt mindre ressurskrevende administrativt, men kan ofte medføre en høyere skattepliktig fordel enn ved individuell verdsetting. Dette gjelder særlig hvis bilen brukes lite privat, eventuelt i kombinasjon med at bilen har høy listepris.

Departementet mener at en sjablongbeskatning med et fradrag for yrkesbiler vil gi et mer korrekt uttrykk for privatfordelen av slike biler. Dette skyldes som nevnt at disse bilene generelt er mindre egnet for privat bruk enn personbiler, og at det er grunn til å anta at de normalt brukes mindre privat enn tilsvarende personbiler. Det vil derfor bli innført lavere sjablongbeskatning for yrkesbiler enn den ordinære sjablongbeskatningen av firmabiler. Det gjøres ved å innføre et progressivt bunnfradrag i grunnlaget for beregning av den private fordelene av yrkesbil. Denne nye og mer lempelige sjablongbeskatningen vil gjøre det relativt sett mindre lønnsomt å benytte individuell verdsetting. Det antas følgelig at flere vil oppleve at den skattepliktige fordelene etter sjablongmetoden med bunnfradrag er rimelig, og velge denne metoden framfor den mer ressurskrevende individuelle verdsettingsmetoden. Det er de berørte parter som må ta stilling til valg av metode.

Skattedirektoratet foreslo at sjablongmetoden for yrkesbiler skulle bygge på sjablongmetoden for firmabiler, men med et fast bunnfradrag i listeprisen på 100 000 kroner. Flere høringsinstanser ga uttrykk for at dette bunnfradraget var for lite, slik at sjablongmetoden fortsatt ville gi en uforholdsmessig stor skattepliktig fordel. På den annen side var det andre som hevdet at et fast fra-

drag i den størrelsesorden ville føre til en uforholdsmessig lav skattepliktig fordel for rimelige yrkesbiler.

Departementet har kommet til at bunnfradraget bør innrettes noe annerledes enn i direktoratets forslag. I stedet for et fast fradrag fra listepriisen skal beregningsgrunnlaget for fordelten etter den ordinære sjablongmetoden reduseres med 50 pst. Reduksjonen av beregningsgrunnlaget skal imidlertid ikke overstige 150 000 kroner. Dette innebærer at maksimalt bunnfradrag oppnås for biler med et beregningsgrunnlag på minst 300 000 kroner.

Bunnfradraget for yrkesbil skal altså beregnes på grunnlag av det beløpet som benyttes som beregningsgrunnlag etter den ordinære sjablongmetoden for firmabil. Normalt er beregningsgrunnlaget det samme som bilens listepriis som ny.

For elbiler og biler som er eldre enn tre år, skal imidlertid beregningsgrunnlaget etter sjablongmetoden med dagens regler settes til henholdsvis 50 og 75 pst. av bilens listepriis som ny.

I lys av forslaget om et eget bunnfradrag i sjablongbeskatningen av yrkesbiler foreslo Skattedirektoratet at elbiler som benyttes som yrkesbil, ikke skal få redusert beregningsgrunnlaget etter sjablongmetoden for yrkesbil. En av høringsinstansene gikk mot forslaget, mens en annen støttet det. Departementet slutter seg til direktoratets forslag.

For ordinære firmabiler vil fortsatt beregningsgrunnlaget etter sjablongmetoden reduseres med 50 pst. for elbiler, men her gjelder altså ikke bunnfradraget for yrkesbiler.

Fastsettelse av fordelten etter sjablongmetoden med bunnfradrag for yrkesbil kan bare benyttes dersom alle ovennevnte vilkår for å benytte skatregelene for yrkesbil er oppfylt.

Forenkling av satsstrukturen ved individuell verdsetting

Det er i dag to ulike kilometersatser ved individuell beregning av privat fordel ved bruk av yrkesbil. For 2015 er satsene for arbeidsreiser 3,40 kroner per kilometer for de første 4 000 kilometerne og 1,50 kroner for de overstigende.

Som et ledd i forenklingene av regelverket vil det bli fastsatt én sats som skal gjelde for all privatkjøring. For 2016 vil denne satsen være 3,40 kroner per kilometer.

Endringen vil gjøre det enklere å etterleve reglene fordi man slipper å skille mellom ulike for-

mer for privatkjøring og å forholde seg til ulike satser.

Andre forslag

Skattefritaket for sporadisk bruk av arbeidsgivers bil

Etter gjeldende regler kan ansatte bruke arbeidsgivers bil privat i enkeltstående tilfeller uten at det anses som en skattepliktig fordel, såkalt sporadisk bruk. Hvis derimot den ansatte har adgang til «bruk med en viss regularitet eller varighet», anses dette ikke som sporadisk.

Grensedragningen oppleves av mange som uklar og vanskelig å forholde seg til. Den skattemessige konsekvensen av å ta feil kan være betydelig. Det skyldes at bruk som overstiger rammen for sporadisk bruk, utløser sjablongbeskatning etter de ordinære reglene for firmabil.

Skattedirektoratet foreslo i sitt høringsnotat å konkretisere vilkårene for det som kan anses som sporadisk bruk. Forslaget var at bruk som overstiger 10 dager i året eller 1 000 km per år, ikke skal anses som sporadisk.

Høringsinstansene var positive til å konkretisere bestemmelsen om sporadisk bruk. De var imidlertid delt i synet på direktoratets konkrete forslag. Hovedinntrykket er at en kilometergrense oppfattes som hensiktsmessig, og enkelte mente det bør være tilstrekkelig. Andre ga støtte til direktoratets forslag om å supplere kilometergrensen med et maksimalt antall dager.

Departementet vil følge opp direktoratets forslag om å innføre objektive grenser for sporadisk, skattefri bruk. Grensene settes til maksimal samlet kjørelengde på 1 000 kilometer per inntektsår, fordelt på maksimalt 10 dager i inntektsåret.

Redusert fordel for firmabiler ved yrkeskjøring over 40 000 km per år

Skattedirektoratets høring omfattet også et forslag om å forenkle sjablongmetoden for ordinære firmabiler som kjøres mer enn 40 000 kilometer i yrket i året. For disse tilfellene settes beregningsgrunnlaget i dag til 75 pst. av bilens listepriis som ny.

Skattedirektoratet foreslo å oppheve denne særregelen. Dette ville innebære en forenkling ved at det ikke lenger ville være behov for å sannsynliggjøre omfanget av yrkeskjøringen, og ved at regelverket ble enklere. Hensynet til å unngå korreksjoner i a-opplysningsordningen ble også nevnt.

Høringsuttalelsene spriker også på dette punktet. Direktoratets forslag fikk således støtte fra

noen, mens andre mente at det ville ramme uforholdsmessig hardt den relativt lille gruppen skattytere som bruker regelen i dag. Andre viste til at elektroniske kjørebøker har redusert den administrative belastningen ved å sannsynliggjøre omfanget av yrkeskjøringen.

Departementet har kommet til at regelen kan opprettholdes, men at det stilles som vilkår at yrkeskjøringen dokumenteres ved elektronisk kjørebok. Derved vil det fortsatt være mulig å oppnå redusert sjablongbeskatning i disse tilfellene, gitt at man benytter elektronisk kjørebok som dokumenterer yrkeskjøringen.

5.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Samlet sett antas det at den administrative belastningen for arbeidsgivere og ansatte som omfattes av skattereglene for yrkesbiler, vil bli om lag som i dag. Reglene vil bli mer forutsigbare, og den økte fleksibiliteten med valg mellom to alternative verdsettelsesmetoder og åpning for privat bruk utover arbeidsreiser vil gjøre det enklere å velge hensiktsmessige løsninger. De som velger å bruke den reduserte sjablongen i stedet for individuell verdsetting, vil få en mindre administrativ belastning.

Forslagene anslås å redusere provenyet med 5 mill. kroner påløpt og 4 mill. kroner bokført i 2016.

5.3.5 Ikrafttredelse

Endringene vil bli gjennomført ved forskrifts- endringer, som vedtas av Finansdepartementet og Skattedirektoratet, med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.4 Oppheve fradragsretten for ulegitimerte småutgifter

Etter Særavtale for reiser innenlands for statens regning har det til og med 2014 vært gitt godtgjørelse for ulegitimerte småutgifter når reise og opphold dekkes av staten.

Småutgiftene som godtgjørelsen opprinnelig var ment å dekke, omfattet merutgifter til avis, telefon og drikke mv. Godtgjørelsen var i 2014 100 kroner per døgn ved reiser innenlands og 90 kroner utenlands.

I den nye særavtalen om dekning av utgifter til reise og kost innenlands som gjelder fra 1. januar 2015, er godtgjørelsen fjernet. Den nye avtalen

innebærer flere forenklinger, med færre satser og større grad av ulegitimerte godtgjørelser. Fjerning av godtgjørelsen for ulegitimerte småutgifter kan også sees i sammenheng med at den nå har mindre praktisk betydning. Arbeidstaker har i mindre grad enn tidligere ekstrautgifter til telefon og avis mv. på reise.

Etter skattereglene kan skattytere med opphold utenfor hjemmet på grunn av arbeidet kreve fradrag for ulegitimerte småutgifter etter en sats på 100 kroner per døgn. Videre er det fastsatt at godtgjørelse inntil 100 kroner for slike småutgifter ikke anses å gi overskudd, og derved kan utbetales skattefritt. Retten til skattefri godtgjørelse eller fradrag gjelder bare for skattytere som er på overnatting, og som enten får fri kost som naturalytelse eller krever fradrag for faktiske kostnader til kost. Mange som er på yrkesreise eller pendleropphold, får imidlertid kostgodtgjørelse etter sats, og da er småutgifter innbakt i satsene og kan ikke kreves ekstra.

Hjemmelen for fradragsretten er skatteloven § 6-13. Godtgjørelser til utgifter i forbindelse med arbeid som er fradragsberettigede, er skattefrie så langt de ikke gir overskudd, jf. skatteloven § 5-11. Satser for fradrag og skattefri godtgjørelse framgår av Skattedirektoratets årlige takseringsregler §§ 1-2-2 femte ledd, 1-2-3 femte ledd og 1-3-7.

Skatteetatens kontroller viser at det har vært framsatt et betydelig antall uberettigede krav om fradrag for småutgifter. Dette er avdekket blant annet i tilfeller der skattyter i all hovedsak får dekket utgiftene av arbeidsgiver og ikke har krav på fradraget, eller der skattyter ikke har praktisk anledning i arbeidssituasjonen til å pådra seg de utgifter fradraget er ment å dekke.

Fjerning av fradraget for småutgifter og retten til skattefri utgiftsgodtgjørelse, vil redusere de administrative kostnadene ved fradragsføring og utgiftsgodtgjørelse for småbeløp for skattemyndighetene og arbeidsgiverne. Det vil motvirke økt bruk av fradragsretten og økt behov for kontroll siden det ikke lenger utbetales godtgjørelse etter særavtalen for innenlandsreiser. Dette vil være en forenkling og harmonisere skattereglene med endringen i særavtalen. Videre har Norsk Regnskapsstiftelse i sin rapport om forenklinger i bokføringsregelverket² foreslått å fjerne skattefriheten for småutgifter. Regjeringen vil derfor oppheve fradraget og skattefriheten for ulegitimerte småutgifter.

² «Forenklinger i bokføringsregelverket» Norsk Regnskapsstiftelse s. 43.

Det er bare retten til fradrag eller skattefri dekning av ulegitimerte småutgifter som oppheves. Dokumenterte merkostnader som skattyter har på grunn av fravær fra hjemmet ved yrkesopphold eller pendleropphold, vil fortsatt kunne dekkes skattefritt eller fradragsføres, jf. skatteloven § 6-13.

Sjøfolk og fiskere har normalt fri kost og opphold om bord og har i tillegg et tariffmessig skattefritt hyretillegg. I motsetning til kostgodtgjørelse etter sats kan en også få fradrag for ulegitimerte småutgifter selv om en har hyretillegg. Arbeidstakere på faste installasjoner i Nordsjøen har normalt fri telefon på plattformen og har ikke rett til ulegitimert fradrag/skattefri godtgjørelse for småutgifter.

Mange offentlige og private arbeidsgivere velger å følge statens reiseregulativ for sine ansatte selv om de ikke er bundet av det. Godtgjørelse til småutgifter kan fremdeles utbetales etter Særaftalen for reiser utenlands for statens regning med sats på 90 kroner per døgn. Ulegitimerte godtgjørelser til småutgifter som utbetales etter 1. januar 2016, vil være skattepliktige.

Det er usikkert hvor stort omfang skattefrie utgiftsgodtgjørelser har. Tall fra Skattedirektoratet kan tyde på at skattefri utgiftsgodtgjørelse utgjorde om lag 70 mill. kroner i 2013. Innrapporterte tall tyder på at det er krevd fradrag for ulegitimerte småutgifter på om lag 300 mill. kroner. Dette tallet er usikkert og kan undervurdere omfanget fordi det trolig rapporteres fradrag på andre samleposter i selvangivelsen. Mer enn 20 000 skattytere, hvorav de fleste er sjøfolk mv., har fradragsført småutgifter med inntil 100 kroner per døgn i 2013. Gjennomsnittlig fradrag var 11 000 kroner.

Fjerning av fradraget for småutgifter og retten til skattefri utgiftsgodtgjørelse anslås å øke provenyet med 70 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført.

Endringene vil bli gjennomført ved forskrifter fastsatt av Skattedirektoratet, med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.5 Øke bunnbeløpet i reisefradraget

Reisefradraget gis for arbeidsreiser mellom hjem og arbeidssted og ved besøksreiser til hjemmet. Utgifter til arbeidsreiser er i utgangspunktet en privat utgift. Reisefradraget kommer i tillegg til minstefradraget som skal dekke utgifter av denne typen. Minstefradraget har økt betydelig de siste årene.

Fra og med inntektsåret 2014 ble det innført et øvre tak på reisefradraget. Det kan dermed bare føres fradrag for beregnede kostnader for inntil 75 000 kilometer fratrukket bunnbeløpet. Bunnbeløpet i reisefradraget ble økt fra 13 950 til 15 000 kroner i 2014 og til 16 000 kroner i 2015. Satsen for fradraget er 1,50 kroner per kilometer for reiseavstand inntil 50 000 kilometer, mens den er 0,70 kroner per kilometer for reiseavstand mellom 50 000 og 75 000 kilometer. Fra og med inntektsåret 2015 gis det dermed ikke fradrag for de første 16 000 kroner og heller ikke for samlet reiseavstand som overstiger 75 000 kilometer.

Reisefradraget er krevende å kontrollere i og med at det er skattytere selv som krever fradraget og det ikke foreligger elektronisk grunnlagsdata fra tredjepart. Over 400 000 skattytere krever fradraget i dag.

Regjeringen foreslår å øke bunnbeløpet i reisefradraget til 22 000 kroner. I gjennomsnitt vil skatten øke med 1 350 kroner i året for de som i dag krever fradraget. Fradraget vil med forslaget normalt bli gitt for arbeidsreiser på drøyt 64 km tur/retur, mot 46 kilometer med dagens regler. Det anslås at om lag 125 000 færre skattytere vil kunne kreve fradraget sammenlignet med dagens regler. De fleste med reisefradrag er skattemessig hjemmehørende på Østlandet. Forslaget vil være en forenkling, særlig for Skatteetatens kontrollarbeid. Redusert omfang av kontroll på dette området vil gjøre det mulig med økt kontroll på andre områder. Innstramming i reisefradraget gjør også at det blir noe mindre gunstig med lengre arbeidsreiser. Forslaget vil øke skatteinntektene med om lag 475 mill. kroner påløpt og 380 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-44 første ledd annet punktum og annet ledd tredje punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.6 Utvide BSU-ordningen

Det maksimale årlige sparebeløpet i BSU ble i 2014 økt fra 20 000 kroner til 25 000 kroner, og det samlede sparebeløpet ble økt fra 150 000 kroner til 200 000 kroner. Regjeringen foreslår å øke det samlede sparebeløpet ytterligere til 300 000 kroner fra 2016. Formålet er å hjelpe unge inn på boligmarkedet. Det kan være vanskelig å komme inn på boligmarkedet på grunn av høye boligpriser og økte egenkapitalkrav. En utvidelse av ordningen vil øke avkastningen av unges boligspa-

ring. På usikkert grunnlag anslås provenytapet ved å øke samlet tak for BSU-sparing fra 200 000 kroner til 300 000 kroner til 140 mill. kroner påløpt og 110 mill. kroner bokført i 2016.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 16-10. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

5.7 Personfradrag, minstefradrag og andre satser, grenser og fradrag

Det foreslås å lønnsjustere enkelte viktige grenser i personskattesystemet med 2,7 pst. Det gjelder:

- øvre grense i minstefradraget i lønn- og trygdeinntekt, som økes fra 89 050 kroner til 91 450 kroner, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-1.
- personfradraget, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-3. I klasse 1 øker personfradraget fra 50 400 kroner til 51 750 kroner, mens det øker fra 74 250 kroner til 76 250 kroner i klasse 2. Lønnsjusteringen av personfradraget innebærer en lettelse for pensjonister fordi lønnsveksten er noe sterkere enn veksten i alderspensjon. Dermed vil pensjonistene bli overkompensert. Det anslås at provenyet reduseres med om lag 65 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført.

Særfradraget for enslige forsørgere økes fra 48 804 kroner til 49 800 kroner, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-6.

Skattefradraget for pensjonister ble innført i forbindelse med pensjonsreformen i 2011. Fradraget sikrer at pensjonister med minste pensjonsnivå for enslige (høy sats, om lag 171 500 kroner i 2015) ikke skal betale skatt. I tillegg er det lagt inn en margin slik at pensjonister kan ha noen få tusen kroner i pensjonsinntekt utover minstenivået uten å betale skatt. Med forslaget om lavere skattesats på alminnelig inntekt kombinert med ny trinnskatt vil skatten beregnet etter ordinære skatteregler reduseres for pensjonister med minste pensjonsnivå. Skattefradraget bør da tilpasses, men slik at intensjonen bak skattefradraget fortsatt ivaretas. Det ble foretatt en tilsvarende tilpassing av skattefradraget da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert fra 28 til 27 pst. i 2014. Gitt regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer til 25 pst. og å innføre ny trinnskatt, foreslås det at maksimalt skattefradrag for pensjonister reduseres fra 30 800 kroner til 29 980 kroner, jf. forslag til Stor-

tingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-5. Grensen for å betale inntektsskatt for de som kun har pensjonsinntekt, opprettholdes dermed på om lag dagens nivå.

Innslagspunktene for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget for pensjonister økes med anslått vekst i minste pensjonsnivå fra 180 800 kroner til 184 800 kroner, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-5. Innslagspunktet for nedtrapping i trinn 2 i skattefradraget for pensjonister økes med vekst i ordinær alderspensjon fra 273 650 kroner til 278 950 kroner, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-5.

Den skattefrie nettoinntekten under skattebegrensingsregelen økes med anslått vekst i minste pensjonsnivå fra hhv. 135 700 til 139 400 kroner for enslige og fra 124 800 kroner til 128 150 kroner for gifte, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-4. Øvre grense i minstefradrag i pensjonsinntekt økes med vekst i ordinær alderspensjon, det vil si fra 72 200 kroner til 73 600 kroner, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 6-1.

Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet nedre grense i trygdeavgift, fagforeningsfradraget, kilometersatsene i reisefradraget, foreldrefradraget, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, maksimumsgrensen i fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning, jordbruksfradraget, fisker- og sjømannsfradraget og maksimal årlig sparing med BSU. Dette øker provenyet med om lag 175 mill. kroner påløpt og 140 mill. kroner bokført.

Det vises til tabell 1.6 for en oversikt over forslagene til ulike satser, grenser og fradrag i personbeskatningen.

5.8 Ny modell for fastsettelse av normrenten for beregning av fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold

5.8.1 Innledning og sammendrag

Normrenten er den laveste renten en arbeidsgiver kan tilby på lån til arbeidstaker uten at det må betales skatt på fordel av lav rente. Dersom arbeidsgivere tilbyr lån til en lavere rente enn normrenten, skal det betales skatt av denne fordel. Den skattepliktige rentefordelen settes til differansen mellom normrenten og renten som skattyter betaler.

Finansdepartementet innfører en ny modell for å fastsette normrenten. Formålet er å etablere

en metode som bedre speiler nivået for renter i det alminnelige rentemarkedet enn gjeldende modell, som tar utgangspunkt i korte renter på statskasseveksler.

Den nye modellen for å fastsette normrenten tar utgangspunkt i data som rapporteres til Finansportalen. Uttrekket av data fra Finansportalen tar utgangspunkt i boliglån på 1,5 mill. kroner innenfor 50 pst. sikkerhet. Det beregnes et gjennomsnitt av de fem beste tilbudene med landsdekkende markedsområde og uten spesielle krav til yrkestilknytning eller medlemskap. Det gjøres et fradrag i den beregnede gjennomsnittsrenten for at normrenten ikke skal ligge nevneverdig over de beste lånetilbudene i markedet. Tidspunkt for offentliggjøring av normrenten og hvilken periode normrenten skal gjelde for (beregningsperioden) videreføres som i dag. Også dagens regel for avrunding til nærmeste 0,10 prosentenheter ved fastsettelse av normrenten, beholdes.

5.8.2 Bakgrunn

Skatteloven § 5-12 fjerde ledd regulerer skatteplikten ved rimelige lån i arbeidsforhold. Skattelovforskriften § 5-12 A gir nærmere regler om hvordan fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold skal fastsettes, herunder fastsettelse av normrenten. En eventuell skattepliktig fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold settes til differansen mellom normrenten og den faktiske rentesatsen på lånet. Normrenten kan endres inntil seks ganger i løpet av inntektsåret.

Normrenten fastsettes nå med utgangspunkt i den effektive renten på statskasseveksler med 0-3 måneders løpetid. Normrenten beregnes som et gjennomsnitt av den observerte renten over en periode på to måneder (observasjonsperioden). Den beregnes innen én uke etter observasjonsperiodens slutt og gjelder fra to måneder etter observasjonsperiodens slutt. Normrenten og endringer i denne publiseres på Skattedirektoratets nettside. Finansavtalelovens krav om 6 ukers varslingsfrist for renteøkninger blir dermed ivaretatt. Renten endres dersom utviklingen i gjennomsnittsrenten i observasjonsperioden tilsier en endring på minst 0,10 prosentenheter. Normrenten fastsettes til gjennomsnittsrenten tillagt et påslag på 1,65 prosentenheter og avrundes til nærmeste 0,10 prosentenheter.

Normrenten har vært fastsatt etter gjeldende modell fra og med inntektsåret 2004. Modellen ble da den ble innført ansett å gi et godt anslag på beste effektive markedsrente på utlån fra bankene. Påslaget var ved innføringen 0,5 prosenten-

heter. Med virkning fra inntektsåret 2014 ble påslaget økt med 0,75 prosentenheter. Påslaget ble økt med ytterligere 0,40 prosentenheter fra inntektsåret 2015. Påslaget er dermed 1,65 prosentenheter i 2015.

Den nåværende modellen for rentefastsettelsen har over tid vist seg ikke å gi stabilt grunnlag for å fastsette normrentenivået. Bakgrunnen for å øke påslagene i 2014 og 2015 var den økte forskjellen i rentene på statspapirer og renter på lån i ordinære banker. Normrenten utviklet seg over tid slik at den ble langt lavere enn de beste markedsrentene. Fordelen av rimelige lån i arbeidsforhold ble dermed ikke beskattet fullt ut. Den betydelige økningen i påslaget i normrenten de siste to årene har redusert misforholdet mellom normrenten og det alminnelige rentemarkedet. En for lav normrente er uheldig fordi det kan stimulere til økt bruk av rimelige lån som avlønningsform.

5.8.3 Om den nye metoden for fastsettelse av normrenten

For skattemessige formål bør normrenten i størst mulig grad reflektere det rentenivået som svarer til de beste lånetilbudene i det ordinære markedet for pantelån med god sikkerhet i bolig. Dette nivået blir da avgjørende for hva en arbeidsgiver kan tilby av rentebetingelser på lån uten at det utløser fordelsbeskatning hos arbeidstaker.

Beregningsmetoden for normrenten bør derfor innrettes slik at normrenten faktisk reflekterer lånetilbudene i markedet. Finansdepartementet legger på denne bakgrunn opp til en ny modell for fastsettelse av normrenten som direkte tar utgangspunkt i rentebetingelser for boliglån. Modellen baserer seg på data som rapporteres til Finansportalen. Bankene i Norge er etter forskrift til Markedsføringsloven pliktige til å rapportere gjeldende priser til Finansportalen. Prisene på lån som rapporteres, reguleres av Finansavtaleloven, som blant annet krever at prisene må være representative. Den pliktige rapporteringen og reguleringen av hva som rapporteres bidrar til å styrke Finansportalen som kilde for opplysninger. All informasjon fra bankene er offentlig, noe som er viktig for transparensen i modellen. For å skape en robust modell for fastsettelse av normrenten bør det tas utgangspunkt i et gjennomsnitt av de beste prisene i bankene.

Det tas utgangspunkt i et boliglån på 1,5 mill. kroner innenfor 50 pst. sikkerhet, som tilsvarer en boligverdi på minst 3 mill. kroner. Det skal beregnes et gjennomsnitt av de fem beste tilbudene med landsdekkende markedsområde og uten krav

Tabell 5.1 Maksimalskatteøren for personlige skattytere i 2015 og forslag for 2016. Prosent

	2015	2016	Endring i pst.enhet
Kommuner	11,35	11,80	+0,45
Fylkeskommuner	2,60	2,65	+0,05
Fellesskatt til staten ¹	13,05	10,55	-2,50
Alminnelig inntekt	27,00	25,00	-2,00

¹ Skattesatsen på fellesskatt til staten for Nord-Troms og Finnmark settes til 7,05 pst. i 2016.

Kilde: Finansdepartementet.

om for eksempel spesiell yrkestilknytning eller medlemskap. Boliglån der det kan kreves for eksempel konto med lønnsinnngang mv. (produkt-pakke), kan inngå. Hver finansinstitusjon skal bare regnes med én gang i hvert uttrekk. Den beregnede gjennomsnittsrenten betegnes basisrenten. Fra basisrenten gjøres det et fradrag slik at normrenten ikke skal ligge nevneverdig over de aller beste lånetilbudene i markedet. Fradraget settes til 0,15 prosentenheter. Dersom utviklingen av basisrenten tilsier en endring på minst 0,10 prosentenheter, endres normrenten. Kompetansen til å fastsette basisrenten og normrenten ligger til Finansdepartementet.

Det forventes ikke at normrenten på overgangstidspunktet vil avvike vesentlig fra renten slik den ville ha blitt fastsatt til etter eksisterende modell.

Det legges opp til at innhentede renter fra Finansportalen i hver kalendermåned legges til grunn som observert rente for hver måned. De fem beste rentene på observasjonstidspunktene i hver av månedene i tomånedersperiodene januar og februar, mars og april, mai og juni, juli og august, september og oktober og november og desember, registreres. Antallet observasjonstidspunkter settes slik at de gir et godt uttrykk for gjennomsnittlig rente. Det regnes ut et gjennomsnitt av de registrerte rentene i observasjonsperiodene. Gjennomsnittet av de registrerte rentene regnes ut med tre desimaler og avrundes deretter til nærmeste 0,10 prosentenheter. Det innebærer at dagens metode for avrunding beholdes.

Også reglene for tidspunkt for offentliggjøring av normrente og hvilken periode normrenten skal gjelde for (beregningsperioden) videreføres. Finansavtalelovens krav til varsling av renteøkninger vil dermed fortsatt bli ivaretatt.

Modellen antas over tid å gi mer presise anslag på faktisk markedsrente enn dagens metode. Den vil dermed etter departementets syn

gi et bedre uttrykk for den skattepliktige fordelingen av rimelige lån i arbeidsforhold. Det er ikke til å unngå at enkeltpersoner i perioder vil kunne få en lavere rente enn normrenten i det private markedet, men departementet ser ikke tungtveiende grunner til å ha en normrente som tar høyde for absolutt alle tilfeller.

Endringen av modellen for å fastsette normrenten antas ikke å ha provenyvirksomheter. Endringen gjennomføres av Finansdepartementet ved endring i skattelovforskriften. Normrenten skal fortsatt publiseres på Skattedirektoratets hjemmeside på internett. Endringen av forskriften vil ha effekt for normrenten som gjelder fra 1. mars 2016.

Finansdepartementet, i samarbeid med Kunnskapsdepartementet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet, tar sikte på at tilsvarende beregningsmodell med nødvendige tilpasninger også skal gjøres gjeldende for lånerentene i Statens lånekasse for utdanning og i Husbanken. Boliglånsrenten i Statens pensjonskasse (SPK) vil fortsatt følge normrenten. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2015–2016) Statsbudsjettet 2016 (Gul bok).

5.9 Skattører og fellesskatt

Skattørene fastsettes innenfor et samlet opplegg for kommuneøkonomien og må ses i sammenheng med utviklingen i skattegrunnlagene, endringer i personbeskatningen og fordelingen av inntektene til kommuner og fylkeskommuner mellom overføringer og skatter.

I Kommuneproposisjonen 2016 ble det varslet at skattørene på vanlig måte fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet. Det ble også varslet at skattørene fastsettes med sikte på at skatteinntektene skal utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter.

De kommunale skattørene for personlig skatt- ytere foreslås økt med 0,45 prosentenheter fra 2015 til 2016, mens de fylkeskommunale skattørene foreslås økt med 0,05 prosentenheter. Skatteinntektene anslås etter dette å utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter i 2016.

Satsen for fellesskatt til staten foreslås redusert fra 13,05 pst. i 2015 til 10,55 pst. i 2016, dvs. en reduksjon med 2,5 prosentenheter. Av denne reduksjonen skyldes 2 prosentenheter regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 27 pst. til 25 pst. i 2016.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2016 § 3-2 og § 3-8.

5.10 Skattefradrag for enøk-investeringer

5.10.1 Innledning og sammendrag

Enovas støtteordning til enøk-investeringer i private boliger ble utvidet med virkning fra og med 2015. Endringene innebar at ordningen ble rettighetsbasert for huseier, og at flere tiltak ble omfattet. Enova stiller i 2015 minimum 250 mill. kroner til disposisjon til denne ordningen, en økning på om lag 150 mill. kroner i forhold til tidligere år.

Regjeringen foreslår at ordningen med tilskudd til enøk-investeringer i private boliger knyttes til skattesystemet gjennom et skattefradrag. Ordningen skal være basert på Enovas eksisterende støtteordning til slike tiltak, men huseier skal kunne velge å få stønaden som et skattefradrag ved skatteoppgjøret som alternativ til direkte støtte fra Enova. Det er lagt vekt på å finne en løsning som ivaretar de positive virkningene av tilknytning til skattesystemet, men som samtidig er så effektiv og ubyråkratisk som mulig.

Ved å basere ordningen med skattefradrag på Enovas eksisterende støtteordning målrettes tilskuddene mot faglig begrunnede enøk-tiltak. Enova, som kompetent myndighet på området, skal fortsatt administrere ordningen. Enova skal som nå ha frihet til å justere innretningen av ordningen for best mulig å nå sine mål på energieffektiviseringsområdet.

På Skatteetatens hjemmesider vil det bli orientert om ordningen, med elektronisk kobling mot Enovas hjemmesider. Dersom skattyter velger å motta støtten i forbindelse med skatteoppgjøret, vil beløpet framgå av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Ved skatteoppgjøret godskrives huseieren støttebeløpet, slik at tilgodehavende skattebeløp øker eller restskatt reduseres. Skattefradraget vil framgå på en egen linje på skatteavregningen.

Med en slik utforming kan ordningen begrenses til å gjelde tiltak gjennomført i Norge. En avgrensning til tiltak i Norge er viktig av kontrollhensyn, for å motvirke misbruk og for å prioritere energieffektivisering i Norge. At huseier også kan velge direkte tilskudd fra Enova, gjør at støtten kan gis uavhengig av inntekt, og at huseiere ikke trenger å vente på støtten til skatteoppgjøret foreligger.

Når støtteordningen knyttes til skattesystemet, vil oppmerksomheten om og bruken av ordningen kunne øke. Endringene forventes ikke å få vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til ny § 6-11 i ligningsloven og forslag til endringer i skattebetalingsloven § 7-1 fjerde ledd. Endringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2016.

5.10.2 Vurderinger og forslag

Regjeringen ønsker å legge til rette for energieffektivisering i private boliger. Enova står sentralt i dette arbeidet.

I Prop. 1 LS (2014–2015) Skatter, avgifter og toll 2015 punkt 3.10 framgår det at regjeringen tar sikte på at ordningen med støtte til enøk-tiltak i private husholdninger skal kunne gjøres om til en skattefradragsordning med Enova som godkjennende myndighet. Departementet fremmer nå forslag som innebærer at huseier kan velge å få støtten som et skattefradrag.

Stortingets anmodningsvedtak nr. 790 av 19. juni 2015 fulgte opp omtalen i den nevnte proposisjonen, jf. Innst. 360 S (2014–2015):

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2016 legge frem en plan for implementering av skattefradrag for ENØK i husholdningene.»

Anmodningsvedtaket anses besvart gjennom den ordningen som foreslås i denne proposisjonen.

Utgangspunktet i skattesystemet er at fradrag gis for kostnader til erverv av inntekt. Kostnader til enøk-tiltak i egen bolig er ikke et fradrag av en slik art, og et enøk-fradrag kan derfor ikke gis en tradisjonell skattefaglig begrunnelse.

Regjeringen mener likevel at en kobling av tilskuddsordningen mot skattesystemet kan øke oppmerksomheten om energieffektivisering, og at dette kan forsvare at man avviker fra det generelle prinsippet. Muligheten for økt oppslutning om ordningen vil være den sentrale positive effekten av å knytte fradragsordningen til skattesystemet

og hovedbegrunnelsen for den ordningen som foreslås.

Regjeringen er samtidig opptatt av at skattesystemet skal være enkelt og effektivt, både for skattyterne og Skatteetaten. I utformingen av skatteordningen er det derfor lagt vekt på at Skatteetaten ikke skal påføres arbeidskrevende kontrolloppgaver på et område der etaten ikke har spesialkompetanse. Saksbehandlingen på området bør utføres av den kompetente myndigheten på området, som er Enova. At saksbehandlingen utføres av personell som kjenner fagområdet godt, ivaretar skattyternes rettsikkerhet.

Regjeringen mener en ordning innenfor skattesystemet for enøk-tiltak må ta utgangspunkt i Enovas eksisterende støtteordning rettet mot private husholdninger (Enovatilskuddet). På den måten kan ordningen bli målrettet og utløse faglig godt begrunnede tiltak.

Enovatilskuddet ble endret med virkning fra og med 2015. Endringene innebar at huseier ikke lenger trenger forhåndsgodkjenning fra Enova for å gjennomføre et tiltak, men får utbetalt støtte basert på dokumenterte utgifter til tiltak som er nærmere spesifisert av Enova. Samtidig ble støtteordningen utvidet til å omfatte noen flere produkter. Det gis blant annet støtte til energirådgiver, luft-til-vann-varmepumpe, solfanger og ettermontering av balansert ventilasjon. Enova stiller i 2015 minimum 250 mill. kroner til disposisjon til denne ordningen, en økning på om lag 150 mill. kroner i forhold til tidligere år. Det vises til nærmere omtale av endringene i Prop. 1 LS (2014–2015) Skatter, avgifter og toll 2015 punkt 3.10.

Enova har i gjeldende ordning mulighet for å endre hvilke tiltak det gis støtte til og størrelse på støttebeløpene. Endringene vil være basert på tekniske faglige vurderinger av hva som gir best energieffektivisering og bidrar til markedsending. Enovas frihet til å justere innretningen i ordningen foreslås videreført.

Regjeringen legger vekt på at støtten må kunne avgrensnes til enøk-tiltak på boliger i Norge. Det er en forutsetning for å kunne kontrollere at den ikke blir misbrukt. Slik kontroll kan blant annet skje ved at den aktuelle boligen blir kontrollert mot matrikkelen og eventuelt andre offentlige registre, for å sjekke at stønadskriterier er oppfylt. Ved avgrensning av ordningen til tiltak i Norge ligger det til rette for en effektiv og lite ressurskrevende kontroll.

En generell skattefradragordning ville måtte gis til alle skattepliktige, uavhengig av bosted. Det ville da ikke være mulig med noen tilsvarende registerkobling, og i praksis være små muligheter

for stedlig kontroll og oppfølging. En slik ordning ville være sårbar for misbruk.

Regjeringens forslag til skatteordning skal bidra til å øke oppmerksomheten om støttemulighetene som Enovas ordning gir, samtidig som den utformes enkelt og ubyråkratisk uten behov for omfattende og kostbare kontrollsystemer.

Huseier skal kunne velge mellom å få støtten direkte fra Enova eller som skattefradrag. Ved å gi huseier en slik valgt vil også personer med lav inntekt kunne få støtte. Det vil også gi huseier mulighet for å få støtten utbetalt tidligere enn ved skatteoppgjøret.

Velger huseier direkte støtte, gis støtten som i dag. Velger huseier skatteordningen, må krav om dette framsettes senest 31. desember i året tiltaket ble gjennomført. Enova vil deretter innberette støttebeløpet til Skatteetaten innenfor innberetningsfristen som er 31. januar året etter. Framsettes kravet senere enn 31. desember i tiltaksåret, vil støtten bare gis som direkte tilskudd til huseier.

På samme måte som i dag, må huseier sende søknad til Enova om støtte innen fire måneder etter at tiltaket er gjennomført på boligen, med dokumentasjon på kjøpet. Det gjelder uansett om huseier velger direkte støtte eller skattefradrag. På søknadsskjemaet til Enova krysser huseier av for om det velges direkte støtte eller skattefradrag.

Dersom huseier har valgt å få støtten som et skattefradrag og Enova innvilger støtten, vil støttebeløpet framgå av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Selve vedtaket om støtte må treffes før beløpet presenteres på selvangivelsen, og huseier orienteres direkte fra Enova når vedtak er truffet. I tillegg vil støttebeløpet framgå av utkastet til skatteavregning, slik at skattyterens tilgodehavende beløp øker eller restskatt reduseres tilsvarende støttebeløpet.

På Skatteetatens hjemmesider vil det bli gitt en orientering om ordningen med energieffektivisering, med direkte kobling mot Enovas informasjonsportal for enøk-fradrag for private husholdninger.

Når huseier har valgt støtte ved skatteoppgjøret og Enova har behandlet kravet, overfører Enova tilskuddsbeløpet til en egen konto. Ved skatteoppgjøret overføres beløpet på Enovas konto til Skatteetaten og godskrives skattyter som betalt skatt. Støttebeløpet vil teknisk sett få samme virkning som et kreditert forskudd på skatt. Beløpet vil framgå på den endelige skatteavregningen, med nærmere spesifisering av de enkelte postene.

En slik utforming sikrer at skatteordningen blir mest mulig rasjonell og ubyråkratisk, samtidig som fordelene med tilknytning til skattesystemet opprettholdes. All saksbehandling i tilknytning til ordningen vil bli utført av Enova som faglig kompetent myndighet, uten at Skatteetaten blir nærmere involvert i søknadsprosessen. Der som huseier er uenig i det beløpet som framkommer på selvangivelsen mv., vil henvendelsen bli fulgt opp av Enova.

Tilknytningen mellom stønadsordningen og skattesystemet skjer teknisk sett ved selve skatteavregningen. Lovteknisk gjennomføring skjer i skattebetalingsloven og ligningsloven. Ordningen vil ikke bli regulert i selve skatteloven. Ved at det tas utgangspunkt i Enovas gjeldende ordning og koblingen mot skattesystemet i hovedsak er oppgjørsteknisk, kan ordningen fortsatt begrenses til tiltak i Norge.

5.10.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Den foreslåtte omleggingen vil ha små administrative konsekvenser for Skatteetaten fordi ordningen fortsatt skal administreres av Enova. For Skatteetaten vil de administrative konsekvensene være begrenset til noe systemarbeid og informasjon om ordningen. For Enova vil økt oppmerksomhet om ordningen kunne føre til et økt antall søknader og derigjennom noe økt ressursbruk.

Enovas gjeldende ordning for enøk-tiltak i private husholdninger finansieres i dag gjennom Energifondet. Det legges ikke opp til endringer i hvordan ordningen finansieres budsjetteknisk. Om huseier velger å få tilskuddet som skattefradrag, vil tilskuddet fortsatt finansieres av Energifondet.

Enova skal bidra til energi- og klimaresultater som samlet tilsvarer minst 7 TWh innen utgangen av 2016. Enøk-tiltak i private husholdninger er generelt mindre kostnadseffektive enn tiltak i for eksempel industri og næringsbygg. Den offentlige investeringsstøtten bør innrettes slik at den gir mest mulig energieffektivisering per krone støtte.

Det er grunn til å anta at flere vil benytte seg av ordningen når den kobles mot skattesystemet. Enova kan justere hvilke tiltak som skal få støtte og hvor mye støtte som skal gis til hvert tiltak. Dette er i tråd med det mandatet Enova er gitt og

vil bidra til at Enova oppnår overordnede mål. Det legges til grunn at Enova fra inntektsåret 2016 kan tilpasse ordningen til en samlet utgift på om lag 250 mill. kroner årlig.

5.10.4 Ikrafttredelse

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 7-1 fjerde ledd og ny § 6-11 i ligningsloven. Endringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2016.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) er orientert om endringene som foreslås i denne proposisjonen gjennom en pre-notifikasjon. I svarbrev fra ESA av 19. august 2015 legges det til grunn at fradragordningen som foreslås i denne proposisjonen, ikke vil innebære ny støtte. Ordinær notifikasjon vil derfor ikke være nødvendig så lenge ordningen får en slik utforming som foreslås her.

5.11 Arveavgift

Arveavgiften ble fjernet med virkning for gaver som gis, og arv etter dødsfall som skjer, 1. januar 2014 eller senere, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Det skal svares arveavgift etter reglene i arveavgiftsloven for arv som inntreier etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014. Det gjelder selv om arvingene ved offentlig skifte får rådigheten over midlene i 2014 eller senere år, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3.

I proposisjonen framgår det at det er nødvendig at Stortinget treffer arveavgiftsvedtak også for senere budsjettår for å opprettholde arveavgiftsplikten for arvinger som mottar arv fra dødsfall før 1. januar 2014, men hvor rådigheten ved offentlig skifte først inntreier i 2014 eller senere. På denne bakgrunn fattet Stortinget et arveavgiftsvedtak for budsjetterminen 2014 hvor satser og fribeløp som gjaldt for 2013-terminen, ble videreført, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3. Tilsvarende ble gjennomført for budsjetterminen 2015, jf. omtale i Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 3.11. Det foreslås et arveavgiftsvedtak for budsjetterminen 2016 som viderefører tidligere satser og fribeløp i tråd med forutsetningene i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014).

Det vises til forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2016.

6 Landbruksbeskatning

6.1 Innledning og sammendrag

I Revidert nasjonalbudsjett 2014 varslet regjeringen en gjennomgang og vurdering av skattereglene for landbruket. De særlige skatteordningene i landbruket har blitt til over tid og har utviklet seg til å bli et komplisert regelverk både for næringsutøverne og skattemyndighetene. Dagens særregler bidrar til dårligere ressursbruk, og de samlede virkningene av ordningene er uoversiktlige. Ved å forenkle og begrense antall ordninger kan skattevirkemidlene målrettes bedre og de administrative kostnadene begrenses.

Som et resultat av gjennomgangen av eksisterende ordninger foreslår regjeringen endringer i dagens særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom med virkning fra 2016. Regjeringen foreslår også en lettelse for gevinstbeskatning, som i hovedsak har virkning i forbindelse med salg av landbrukseiendom ut av familien, med virkning fra 2016.

I løpet av høsten vil det bli sendt på høring enkelte forslag til endringer i landbruksbeskatningen. Endringer i reglene på disse områdene vil først bli foreslått gjennomført med virkning fra 2017. I Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst varsler dessuten regjeringen endringer i reglene for verdsetting av skog i formuesskatten, reduksjon i avskrivningssatsen for husdyrbygg for å bedre gjenspeile økonomisk verdifall og fjerning av skattefritakene for investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet finansiert med investeringsmidler i landbruket under Landbruks- og matdepartementet eller med midler under Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Også disse sakene er aktuelle for gjennomføring først fra 2017.

Regjeringen foreslår at gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk ikke skal inngå i personinntektsgrunnlaget for enkeltpersonforetak fra 2016. Forslaget innebærer at gevinst knyttet til landbrukseiendom i enkeltpersonforetak kun blir beskattet med satsen for alminnelig inntekt (25 pst. med regjeringens forslag). Forslaget anslås å medføre et provenytap

for staten på 120 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. Provenyanslaget er usikkert, og provenytapet kan bli mindre bl.a. som følge av at skatteletelsen kan utløse noe mer omsetning av landbrukseiendom.

Samtidig foreslår regjeringen at det særskilte skattefritaket for gevinster ved salg av landbrukseiendommer internt i familien avvikles. Endringen vil bidra til at landbrukseiendommer i større grad kan komme for salg i det åpne markedet. For aktive gårdsbruk vil den generelle regelen for generasjonsskifte (gavesalg) i næring gi selger mulighet til å velge ikke å bli gevinstbeskattet mot at kjøper overtar selgers skattemessige verdier. Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 65 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Fast eiendom kan anses realisert på flere måter; salg, ekspropriasjon, brann eller annen ulykke. Det er en generell regel at gevinst ved ufrivillig realisasjon kan bli fritatt for skatt dersom vederlaget innen tre år brukes til å erverve nytt objekt av «samme art». I landbruk er det en særregel om at nytt objekt ikke trenger å være av samme art når eiendommen er blitt ekspropriert. Det foreslås at denne regelen utvides til også å gjelde når eiendommene er realisert ved brann og annen ulykke. Endringen antas ikke å medføre nevneverdig provenytap.

Gevinster ved tomtsalg i landbruket som ikke overskrider 150 000 kroner i ett inntektsår, er unntatt fra personinntektsberegning i enkeltpersonforetak. Regjeringen foreslår at denne ordningen oppheves. Det innebærer at særbehandlingen av en enkelt skattytergruppe fjernes, og det vil likestille enkeltpersonforetak og aksjeselskap. Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 10 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Om en aktivitet vurderes som virksomhet (næring), har skattemessig betydning i flere sammenhenger. Skog med tilvekst over såkalt husbehovsskog (3–5 m³ årlig tilvekst) har tradisjonelt vært ansett som virksomhet og lignet særskilt. Det er på det rene at skog med så lav tilvekst som dette ikke vil bli ansett som virksomhet dersom en legger de alminnelige prinsipper for skattemessig virksomhetsklassifisering til grunn. Departe-

mentet legger til grunn at ligningsmyndighetenes virksomhetsvurdering for skog, som for annen virksomhet, skal skje skjønnsmessig på bredt grunnlag, og ikke lenger knyttes opp mot grensen for hva som anses som husbehovsskog.

Skog som drives i kombinasjon med jordbruk, og som etter forslaget ikke lenger skal anses som egen virksomhet, bør betraktes som en samlet enhet ved spørsmålet om det drives virksomhet eller ikke. Avkastning av skog som ikke alene eller sammen med annen aktivitet oppfyller vilkårene til virksomhet, beskattes som kapitalinntekt, dvs. med en skattesats på 25 pst. med regjeringens forslag.

Endret virksomhetsvurdering av skog anslås å redusere provenyet med om lag 20 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 9-3 sjette og åttende ledd, § 9-7 femte ledd, § 12-11 fjerde ledd, § 14-73 første ledd og § 14-81 sjette ledd, samt opphevelse av § 9-13.

Departementet foreslår at endringene knyttet til gevinstbeskatning i landbruk og til endret virksomhetsavgrensning i skog trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

6.2 Realisasjon av landbrukseiendom mv.

6.2.1 Gjeldende rett

Gevinst ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom er i utgangspunktet skattepliktig på lik linje med realisasjon av næringseiendom for øvrig, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-30. Tap er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 første ledd. Gevinst og tap ved realisasjon inngår både i alminnelig inntekt (25 pst. skatt med regjeringens forslag) og i beregnet personinntekt, som ilegges 11,4 pst. trygdeavgift og eventuell toppskatt (trinnskatt på 0,8 pst. i trinn 1, 1,6 pst. i trinn 2, 10,6 pst. i trinn 3 og 13,6 pst. i trinn 4 med regjeringens forslag).

Jord- og skogbrukseiendom som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt ved salg innen familie. Skattefritaket forutsetter at prisen ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi. Er eiendommen eid i 6 år eller mer, avtrappes skatteplikten for gevinst og fradragsretten for tap.

Skattefritaket er avgrenset til «alminnelig gårdsbruk og skogbruk». Ved vurderingen av om eiendommen er å anse som alminnelig gårdsbruk tar en utgangspunkt i hvorvidt eiendommen framstår som et «alminnelig gårdsbruk» for en alminnelig iakttaker, jf. Lignings-ABC 2015 s. 760. Forutsetningen er at eieren eller andre utnytter eien-

dommen til jordbruksformål, dvs. husdyrhold eller dyrking på friland av for eksempel fôrvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Skattefritaket gjelder ikke der hvor bruken av areal til jordbruksformål er varig opphørt.

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette kan gjelde rene gartnerieiendommer og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon), for eksempel oppdrett av pelsdyr, fjørfe og slaktegris.

På et «alminnelig gårdsbruk» kan det være anlegg hvor det er drevet annen virksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksvirksomheten. Det kan for eksempel være gårdsbruk med en opparbeidet campingplass, pelsdyrgård og lignende.

Reglene om realisasjon av gårdsbruk gjelder ikke for driftsløsøre som ikke er installert i driftsbygning, samt buskap og varelager selv om disse eiendelene er knyttet til jordbruksvirksomheten og realiseres under ett med gårdsbruket.

Ved realisasjon av areal til annet enn jordbruk eller skogbruk der vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomteverdi, er gevinsten skattepliktig etter skatteloven § 9-3 åttende ledd. Realisasjon av tomter fra alminnelig gårdsbruk eller skogbruk inngår likevel ikke i personinntektsgrunnlaget når gevinsten ikke overstiger 150 000 kroner i inntektsåret, jf. skatteloven § 12-11 fjerde ledd.

Ved gavesalg kan en ved familieoverdragelser i næring unngå gevinstbeskatning ved å benytte reglene i skatteloven § 9-7 sjette ledd. Denne regelen gir selger mulighet til å velge ikke å bli gevinstbeskattet mot at kjøper overtar selgers inngangsverdi. Det kan innebære lavere avskrivninger og skjermingsgrunnlag for kjøper. Ved et senere salg til full markedsverdi vil det også kunne innebære høyere gevinstbeskatning.

6.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Personinntekt ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Departementet foreslår at enkeltpersonforetaks gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk ikke skal inngå i personinntektsgrunnlaget. Det innebærer at skattesatsen for slik gevinst kun vil være satsen for alminnelig inntekt, dvs. 25 pst. med regjeringens forslag.

Målet med endringen er å bidra til strukturerendringer i landbruket. Endringen må ses i sammenheng med forslaget om å oppheve det særskilte skattefritaket ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien, jf. avsnittet om dette nedenfor. Lavere skattesats og avvikling av familiefritaket gjør det mer attraktivt å selge gårdsbruk og skog i markedet. Eiendommer der eieren ikke driver, eller ikke ønsker å fortsette å drive, aktivt landbruk, kan i større grad bli lagt ut for salg og overtas av bønder eller skogeiere som ønsker å satse på driften. Det kan bidra til stor-driftsfordeler i produksjonen, mer rasjonell drift og mer hensiktsmessig eierstruktur.

Det skal fortsatt være mulig å overføre alminnelig gårdsbruk og skogbruk uten gevinstbeskatning ved generasjonsskifte, men da uten oppskrivningsrett av skattemessig verdi på eiendeler. For aktive bruk vil den generelle gavesalgsregelen i forbindelse med generasjonsskifte i næringsvirksomhet i praksis bety skattefritak ved realisasjon innen familien, jf. omtale i avsnittet «*Opphevelse av gevinstskattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk innen familien*» nedenfor. Våningshus på gård vil være omfattet av gevinstskattefritaket for bolig, og inngangsverdien vil kunne oppskrives til våningshusets andel av salgsverdien ved overtakelsen. Som følge av at kjøper må overta selgers skattemessige verdi på eiendom og på driftsmidler forøvrig, vil latente gevinster overtas av kjøper. Ved et senere salg til markedsverdi til personer utenfor familien vil disse gevinstene komme til beskatning. Det opprettholdes m.a.o. et visst insentiv til at aktive bruk videreføres i familien.

Forslaget vil gi like regler for generasjonsskifte i landbruk og i andre næringer. Samtidig vil dette gi likebehandling av salg av landbrukseiendom i og utenfor familien, bortsett fra når selger ved familieoverdragelse i næring velger alternativet med fritak for skatt på gevinst.

I någjeldende regel om gevinstskattefritak ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien er skattelovens betegnelse på eiendommen «alminnelig gårdsbruk og skogbruk», jf. skatteloven § 9-13 første ledd. Som nevnt foreslås denne bestemmelsen opphevet. Det foreslås imidlertid at «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» benyttes som avgrensning av landbrukseiendom som kan realiseres uten at gevinst inngår i personinntekten i skatteloven § 12-11 fjerde ledd. Meningsinnholdet i disse begrepene skal dermed fortsatt legges til grunn ved fortolkningen av «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» i § 12-11 fjerde ledd.

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette kan gjelde rene gartnerieieendommer og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon), for eksempel oppdrett av pelsdyr, fjørfe og slaktegris. En eiendom med begrenset dyrkbart areal som er spesielt innrettet eller utbygget til avl og/eller trening av travhester, ridehester, samt drift av ridesenter, vil heller ikke regnes som alminnelig gårdsbruk.

På et «alminnelig gårdsbruk» kan det være anlegg hvor det er drevet annen virksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksvirksomheten, for eksempel gårdsbruk med en opparbeidet campingplass, pelsdyrgård og lignende. Ved realisasjon under ett av eiendom hvor deler av eiendommen følger reglene for «alminnelig gårdsbruk og skogbruk», og andre deler/formuesobjekter ikke følger disse reglene, må vederlaget fordeles på de forskjellige delene/formuesobjektene og behandles etter de reglene for realisasjon som gjelder for vedkommende del/formuesobjekt.

Fritaket for personinntekt ved realisasjon omfatter jord og skog med tilhørende driftsbygninger og rettigheter. Eiendeler og driftsmidler som faller utenfor det som forstås som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk», er blant annet driftsløse (dvs. redskaper, traktorer, andre landbruksmaskiner mv.), buskap på gården, varelager, avvirket skog og forekomster av sand/grus.

Unntaket for beregning av personinntekt ved realisasjon omfatter etter dette:

- selve jord- eller skogbrukseiendommen og driftsbygninger som hører til bruket
- faste tekniske installasjoner i driftsbygninger som avskrives separat i saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)
- annet fast installert produksjonsutstyr som er aktivert i saldogruppen d for maskiner, inventar mv.
- formuesobjekter som realiseres sammen med gårdsbruket, herunder melkekvoter, én eller to hytter på gårdens grunn, samt rettigheter (veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett, hogstrett mv.)

Forslaget retter seg mot enkeltpersonforetak i landbruket, dvs. personlige skattytere som driver næring i form av jordbruk eller skogbruk. Det er enkeltpersonforetak som er gjenstand for beregning av personinntekt. Det samme gjelder land-

brukseiendom i sameie mellom flere personer som hver for seg anses for å drive næring i enkelt-personforetak.

Virksomhet som er organisert som deltakerlignet selskap eller aksjeselskap, har bare kapital-skatt (25 pst. med regjeringens forslag) på gevinst så lenge gevinsten beholdes i selskapet. Det innebærer at gevinsten kan reinvesteres i næringsaktiva uten ytterligere beskatning. Det er først når gevinst tas ut som utbytte/overskuddsandel eller ved realisasjon av andeler at ekstraskatt påløper etter deltakermodellen/aksjonærmodellen.

Departementet foreslår ikke en lignende letelse for aksjonærer/deltakere som for enkeltpersonforetak. Det ville kreve særlig kompliserte endringer i aksjonærmodellen, der realiserte gevinster ved salg av landbrukseiendom måtte bli skjermet ved uttak av utbytte og ved gevinst ved salg av andeler/aksjer. Hvis fritak for personbeskatning av realisasjonsgevinster skal overføres til aksjonærbeskatningen, må utdeling av utbytte som knytter seg til slike gevinster være skattefri for aksjonærene. Dette innebærer en kobling mellom ligningen av selskapet og ligningen av aksjonærene som ikke finnes i aksjonærmodellen i dag. Aksjonærmodellen er utformet med sikte på en praktikabel modell for beskatning av aksjonærer uten at man bringer inn selskapets skattemessige forhold. En gjennomføring av skjerming av landbruksgevinst når selskap med landbrukseiendom er eid i flere ledd, vil være særlig komplisert. Etter departementets oppfatning ville dette brutt med grunnleggende trekk ved deltakermodellen/aksjonærmodellen og forvansket skattereglene.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 12-11 fjerde ledd.

Opphevelse av gevinstskattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk innen familien

Landbrukseiendom kan etter gjeldende regler realiseres uten gevinstbeskatning når eiendommen overdras innen selgerens familie. Kjøperen må være arveberettiget slektning av selgeren eller av selgerens ektefelle, selgeren må ha vært eier i ti år, og salgssummen må ikke overstige tre firedeler av antatt salgsverdi.

Dette medfører at kjøper av landbrukseiendom innen familien kan skrive opp skattemessig verdi (avskrivningsgrunnlag mv.) på eiendommen og tilhørende bygninger til tre firedeler av antatt salgsverdi uten at selgeren blir beskattet. Dette er en særbehandling ved salg innen familien av landbrukseiendom. Ved generasjonsskifte i annen næringsvirksomhet kan overdrager velge å unn-

late inntektsoppgjør mot at kjøper eller gavemottaker overtar forgjengerens skattemessige verdier (kontinuitet), jf. skatteloven § 9-7 sjette ledd. Det innebærer at selgeren ikke blir gevinstbeskattet, eventuelt at selger ikke gis fradrag for tap. Til gjengjeld overtar kjøperen selgerens skattemessige verdier på eiendeler.

Den generelle bestemmelsen om generasjonsskifte i næringsvirksomhet ble gitt i forbindelse med avvikling av arveavgiften og innføring av kontinuitetsprinsippet ved arv og gave. I Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) s. 48 uttalte departementet:

«Dette vil gi et smidig grunnlag for generasjonsskifte. Partene kan avtale det vederlag som hensynet til påhvilende gjeld, hensynet til søsken og hensynet til partenes fortsatte økonomi tilsier. Vederlaget innebærer som nevnt ikke obligatorisk gevinstbeskatning, idet det kan velges ikkebeskatning og ikke-oppskrivning. Vederlaget vil også som regel kunne settes lavere når selgeren ikke gevinstbeskattes.»

Etter departementets oppfatning har innføring av en generell regel om kontinuitet ved generasjonsskifte i næringsvirksomhet tatt bort grunnlaget for et særskilt familieunntak ved realisasjon av landbrukseiendom. For aktive bruk, dvs. bruk der eier driver virksomhet, vil gavesalgsregelen i praksis bety skattefritak ved realisasjon innen familien. Våningshus på gård vil være omfattet av gevinstskattefritaket for bolig, og inngangsverdien vil kunne oppskrives til våningshusets andel av salgsværdien ved overtakelsen. Som følge av at kjøper må overta selgers skattemessige verdi på eiendom og driftsmidler, vil latente gevinster overtas av kjøper. Ved et senere salg til markedsverdi til personer utenfor familien vil disse gevinstene komme til beskatning. Det opprettholdes m.a.o. et visst insentiv til at aktive bruk videreføres i familien.

Fritaket ved familieoverdragelser må også ses i sammenheng med forslaget om at gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom kun skal beskattes som alminnelig inntekt, jf. avsnitt ovenfor. En videreføring av familieunntaket kan motvirke at alminnelig gårdsbruk/skogbruk med passive eiere kommer for salg i det åpne markedet. Det vil hemme ønskelige strukturendringer i landbruket, der aktive bønder gis mulighet til å kjøpe leiejord og naboskog.

I skatteloven § 9-13 annet til femte ledd er det særskilte bestemmelser om skattefritak for familieoverdragelser av blant annet landbrukseiendom eid i deltakerlignet selskap. Et forslag om at

familieoverdragelse skal behandles på lik linje med salg til utenforstående, vil innebære at også disse bestemmelsene oppheves. Ved deltakerlig selskaps overdragelse av landbrukseiendom til en av deltakerne vil gevinsten da bli beskattet som alminnelig inntekt på selskapets hånd, mens videre utdeling av gevinsten til deltakerne blir underlagt utdelingsbeskatning.

Skattepliktig gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk henholdsvis innenfor og utenfor virksomhet, kan, i likhet med gevinster på henholdsvis driftsmidler innenfor virksomhet og avskrivbare driftsmidler utenfor virksomhet for øvrig, føres på gevinst- og tapskonto og derved fordeles til beskatning over flere år, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd.

Det foreslås at bestemmelsene i § 9-13 åttende ledd om skogvernerstatninger overføres til § 9-3 sjette ledd.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 9-3 sjette ledd, § 9-3 åttende ledd, § 9-7 femte ledd og opphevelse av § 9-13.

Utvidelse av bestemmelse om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom

Skatteloven § 14-70 åpner for at gevinst ved ufrivillig realisasjon som følge av brann, ulykke eller ekspropriasjon kan bli fritatt for skatt dersom vederlaget innen tre år brukes til å erverve nytt objekt av samme art. Regelen innebærer ikke et endelig skattefritak. Ved framtidig realisasjon av det nye objektet som gevinsten reinvesteres i, vil eventuell gevinst bli skattlagt.

For landbrukseiendom som eksproprieres, følger det av skatteloven § 14-73 at nytt objekt ikke trenger å være av samme art. Gevinst ved ekspropriasjon av landbrukseiendom kan bli skattefri dersom vederlaget nyttes til erverv av, eller påkostning på, areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Det er ikke et krav at vederlaget må investeres i jordbruk eller skogbruk. Det er et unntak for bolig og fritidsbolig for å forhindre at gevinsten kan gjøres endelig skattefri gjennom de generelle reglene om gevinstskattefritak for slike eiendeler.

Departementet foreslår at den skattefrie reinvesteringsadgangen utvides slik at vederlaget ved realisasjon av landbrukseiendom ved brann eller annen ulykke også kan nyttes til erverv av, eller påkostning på, areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

I tilfeller der slik gevinst ikke reinvesteres i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet innen tre år, vil gevinsten som utgangspunkt beskattes som alminnelig inntekt. Dersom objektet inngår i alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, skal gevinsten etter forslaget ovenfor ikke inngå i personinntekten. Faller objektet utenfor alminnelig gårdsbruk/skogbruk, skal gevinsten både skatlegges som alminnelig inntekt og personinntekt.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-73 første ledd første punktum.

Opphevelse av særregel for tomtosalg fra landbrukseiendom

Gevinst ved salg av tomt er skattepliktig etter skatteloven § 9-3 åttende ledd. Som tomt regnes grunn som etter sin art er egnet til boligbygging, industri mv., og vederlaget ved realisasjon er bestemt ut fra slik utnyttelse.

Landbruket har etter gjeldende regler et eget skattefritak for skatt på beregnet personinntekt fra gevinst fra tomtosalg som i et enkelt år ikke overstiger 150 000 kroner, jf. skatteloven § 12-11 fjerde ledd. Overstiger gevinsten grensebeløpet på 150 000 kroner, blir hele gevinsten bruttoskattepliktig, på linje med andre virksomhetsinntekter i landbruket. Salg med sikte på videre utnyttelse til landbruksdrift faller normalt utenfor tomteregelen.

Dersom det solgte arealet ikke kan anses som del av næringsarealene på landbrukseiendommen, faller salget utenfor landbruksnæringen. Hvis det heller ikke har vært drevet annen næringsdrift på det solgte arealet, bortfaller bruttoskatteplikten som følge av at det da dreier seg om tomtosalg utenfor næring. Salg av tomteareal tilknyttet våningshus, kårbolig eller privat hage anses å ligge utenfor landbruksnæringen. Salg av festetomter er betinget skattefrie.

Departementet foreslår at skattefritaket for gevinst ved salg av tomter i landbruket blir avvirket. Forslaget vil fjerne særbehandling av en enkelt skattytergruppe ved tomtosalg, og det vil gi en likere skattebelastning for enkeltpersonforetak og aksjeselskap/aksjonær sett under ett.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 12-11 fjerde ledd.

6.2.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om at gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk fra enkeltperson-

foretak ikke skal inngå ved beregning av personinntekt, anslås å redusere provenyet for staten med 120 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. Provenyanslaget er usikkert, og proveny tapet kan bli mindre bl.a. som følge av at skattelettelsen kan utløse noe mer omsetning av landbrukseiendom. Endringen vil ha små administrative konsekvenser.

Avvikling av det særskilte fritaket for gevinstbeskatning ved salg av landbrukseiendommer i familien vil gi like regler for gevinstbeskatning i det aktive landbruket som ved familieoverdragelse i andre næringer. Dette vil innebære en forenkling av regelverket. Endringen vil innebære lavere inngangsverdier for kjøpere av slike landbrukseiendommer innenfor familien og dermed lavere avskrivninger og lavere skjermingsgrunnlag. På usikkert grunnlag anslås provenyet å øke med om lag 15 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. Den varige årlige provenyøkningen anslås til om lag 140 mill. kroner. Anslaget på 140 mill. kroner er basert på en beregning av nåverdien av reduserte framtidige avskrivninger og skjermingsfradrag. For salg av landbrukseiendommer innen familien hvor selger ikke driver virksomhet, vil selger få skatt på alminnelig inntekt på eventuell gevinst ved salget. På usikkert grunnlag anslås provenyøkningen av denne endringen til 50 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Utvidelse av det betingede skattefritaket for gevinst ved ekspropriasjon til også å gjelde ufrivillig realisasjon ved brann og annen ulykke antas ikke å medføre nevneverdig proveny tap eller administrative konsekvenser av betydning.

Avvikling av fritaket for skatt på personinntekt av gevinster ved salg av tomter antas å øke provenyet med 10 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. Det foreligger ikke tall på omfanget av slike salg, men det antas at bruken av regelen og tilhørende skatteutgift er begrenset. En forutsetning for å selge tomter fra landbrukseiendommer er at kommunen godtar dette. Det kan ligge begrensninger i dette som følge av praktisering av jordlov og den kommunale arealplanen. Salg av tomteareal er ofte basert på større samlede utbygginger, og gevinsten vil da være større enn terskelverdien på 150 000 kroner. I sentrale områder vil gevinsten ved salg av en enkelttomt også være større enn 150 000 kroner. Avvikling av fritaket vil innebære forenkling av ligningsskjemaet for beregning av personinntekt.

6.2.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringer knyttet til gevinstbeskatning av landbrukseiendom trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

6.3 Virksomhetsvurdering skog

6.3.1 Gjeldende rett

Skattelovgivningen inneholder ingen særskilte regler for når en aktivitet skal klassifiseres som virksomhet. Det rettslige utgangspunkt for vurderingen er blant annet gitt av Høyesterett i «Ringnesdommen» (Rt.1985 s. 319).

Sentrale vilkår ved vurderingen av om en inntektsgivende aktivitet kan anses som skatterettslig virksomhet, er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd
- drives for skattyterens regning og risiko

Oppfyller aktiviteten vilkårene for virksomhet, beskattes overskuddet som alminnelig inntekt med en skattesats på 25 pst. med regjeringens forslag. I tillegg beskattes eierne av selskap med en effektiv skattesats på 28,75 pst. av det som tas ut av selskapet (etter skjermingsfradrag). Eier av enkeltpersonforetak beskattes i tillegg til skatt på alminnelig inntekt (25 pst. med regjeringens forslag) ved at det ilegges trygdeavgift og eventuell toppskatt (trinnskatt på 0,8 pst. i trinn 1, 1,6 pst. i trinn 2, 10,6 pst. i trinn 3 og 13,6 pst. i trinn 4 med regjeringens forslag) på beregnet personinntekt, uavhengig av om overskuddet tas ut av foretaket.

Hvorvidt en skogbruksaktivitet kan klassifiseres som virksomhet («skogbruk»), skal vurderes etter de vanlige reglene, jf. Lignings-ABC 2015 s. 1167. Samtidig har ligningspraksis vært slik at grensen for såkalt husbehovsskog (tilvekst opp mot 5 m³ per år) ofte har vært ansett som grensen for virksomhet. Der skogen er en del av eller drives sammen med annen aktivitet som har økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogen, skal disse aktivitetene ses samlet i en virksomhetsvurdering. Dette kan være aktuelt når skogbruk og jordbruk drives sammen i kombinasjonsdrift, men kan også være aktuelt ved kommersiell utnyttelse av jakt- eller fiskeretter, produksjon av juletrær, biobrensel eller lignende fra egen skog.

Inntekt av skog som hører til gårdsbruk, men bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner,

skal ikke lignedes etter reglene om skogbruk. Innkomsten av slik husbehovsskog lignedes sammen med jordbruket. Dekker skogen også materialer til nybygg eller større reparasjoner, er den ikke å anse som husbehovsskog. I praksis er skog med årlig tilvekst på tre til fem kubikkmeter regnet som husbehovsskog, jf. Lignings-ABC 2015 s. 1167. Departementet er kjent med at det foreligger avgjørelser der ligningsnemnda har lagt til grunn at tilvekst betydelig over 5 m³ ikke kan anses som grunnlag for egen virksomhet.

Skogbruk er gjenstand for gjennomsnittsligning, jf. skatteloven § 14-81. Etter bestemmelsens sjette ledd regnes husbehovsskog ikke som skogbruk og skal derfor ikke gjennomsnittslignes, men lignedes sammen med skattyters øvrige inntekter.

Når skogaktiviteten anses som virksomhet, skal skogeieren levere næringsoppgave med tilhørende skjema som vedlegg til selvangivelsen.

6.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener det er viktig at det for skog, som for annen økonomisk aktivitet, må være de alminnelige prinsippene som legges til grunn for virksomhetsvurderingen. Virksomhetsvurderingen for skog bør derfor frigjøres fra grensen for husbehovsskog, som ofte blir lagt til grunn. I stedet bør dette vurderes på bredt grunnlag.

En grense ned mot grensen for husbehovsskog vil ikke bli ansett som skogbruk dersom en legger de alminnelige prinsippene for virksomhetsklassifisering til grunn. Som nevnt under punkt 6.3.1 praktiseres i en del tilfeller en grense som ligger betydelig over dette. Departementet mener denne praksisen både formelt og reelt har en god forankring.

Departementet har vurdert om en forhøyet tilvekstgrense alene kan være egnet for vurderingen av om aktiviteten er å anse som virksomhet i skattemessig forstand. Tilvekst i skogen vil ikke alltid være et godt mål på langsiktig avkastning eller aktivitetsnivå. Det kan blant annet skyldes at vanskelige driftsforhold ikke gjør skogen drivverdig til de gjeldende tømmerprisene. Hvilken tilvekst som gir grunnlag for inntekter og aktivitet som tilfredsstiller kravet til virksomhet, kan endre seg over tid som følge av markedsforhold som har betydning både på inntektssiden og på utgiftssiden. At en benytter årlig nyttbar tilvekst som en hjelpfaktor og et utgangspunkt for en slik helhetsvurdering, kan likevel være hensiktsmessig siden det ofte vil være en sammenheng mellom

nyttbar tilvekst og avkastningspotensiale og aktivitetsomfang.

Skattedirektoratet kan gi veiledende retningslinjer, herunder hvilken nyttbar tilvekst som i utgangspunktet skal anses å gi grunnlag for virksomhet, eventuelt også spesifisert for ulike deler av landet, for å ta hensyn til ulike pris- og kostnadsforhold. I brev til departementet av 28. juni 2013 har direktoratet redegjort for sine vurderinger av dette spørsmålet. Direktoratet mener at skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet, mens skog med nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter normalt gjør det. Direktoratet ser for seg at retningslinjene kan ta utgangspunkt i at når den nyttbare tilveksten ligger mellom 100 og 200 kubikkmeter i året, kan de øvrige momentene i en totalvurdering i større grad være utslagsgivende. I den nedre delen av intervallet kreves et betydelig innslag av aktiv drift for at skogen skal bli klassifisert som virksomhet, mens det i den øvre delen kreves mindre aktiv drift for slik klassifisering.

Aktivitet i skogen vil normalt være selve avvirkingen, men også planting, ungskogpleie, tynning, vedlikehold av skogsveier osv., som er viktig for en god skjøtsel av skogen, er omfattet. Om arbeidet utføres av den som eier skogen selv, eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne, er ikke av betydning for oppfyllelse av aktivitetskravet. Omfanget av aktiviteten vil som regel stå i forhold til størrelsen på skogeiendommen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Dersom aktivitetsnivået likevel er høyt når tilveksten er liten, er det et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Tilsvarende kan liten eller ingen aktivitet i skog med stor tilvekst indikere at det ikke drives virksomhet.

Skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter.

Skogsdrift er i stor grad mekanisert. Selve avvirkingen gjennomføres ofte av egne skogsentreprenører. Det er likevel oppdragsgiveren som bærer kostnadene og har risikoen for lønnsomheten i skogen.

Det er avgjørende at skogen er egnet til å gi overskudd, iallfall over noe tid, ved normal drift og skjøtsel. Tilveksten i skogen er en indikasjon på inntektpotensialet. Den sier derimot lite om avvirkningskostnadene, som er en vesentlig faktor i om skogen er egnet til å gå med overskudd. Det er nødvendig å sammenholde inntektpotensialet med kostnadene for å hente ut virke fra skogen. Kostnader og investeringer ved skogsdriften må

ses i sammenheng med skogens omløpshastighet. I enkelte tilfeller kan de samlede kostnadene ved pleie, vedlikehold og avvirkning bli så store at hele eller deler av skogen aldri vil kunne avvirkes med overskudd.

Departementet mener Skattedirektoratets vurderinger danner et godt utgangspunkt for utvikling av retningslinjer for virksomhetsvurdering av skog basert på skatterettens alminnelige prinsipper.

En heving av grensen for virksomhetsklassifisering vil bl.a. innebære administrative besparelser knyttet til rapportering og kontroll. Se for øvrig punkt 6.3.3 nedenfor.

Virkningene av endret virksomhetsklassifisering for alminnelig beskatning mv.

Alminnelig beskatning

Skog som anses som virksomhet, beskattes som alminnelig inntekt (med en skattesats på 25 pst. med regjeringens forslag). I tillegg beregnes personinntekt, som er grunnlaget for beregning av trygdeavgift og toppskatt/trinnskatt. Trygdeavgiftssatsen for næringsdrivende er 11,4 pst. Trinnskatten vil være 0,8 pst. i trinn 1, 1,6 pst. i trinn 2, 10,6 pst. i trinn 3 og 13,6 pst. i trinn 4 med regjeringens forslag.

Skog som ikke oppfyller kriteriene for virksomhetsklassifisering, blir å beskatte som kapitalinntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd a, dvs. uten beregning av personinntekt. Det innebærer en flat beskatning med satsen for alminnelig inntekt, dvs. med en skattesats på 25 pst. med regjeringens forslag.

Ved beregning av kapitalkattegrunnlaget vil skogeieren kunne kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1 (1). Når det gjelder adgangen til direkte fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungskogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier, jf. skatteloven § 8-2 fjerde ledd, gjelder disse uavhengig av om skogen beskattes etter kapitalinntektsregelen eller virksomhetsregelen. At inntekt fra skog som ikke er virksomhetsinntekt, skal beskattes som kapitalinntekt, trenger ikke noen uttrykkelig lovregulering. Det følger av skattelovens alminnelige bestemmelser.

Skogfond

Skogfondsordningen og skattereglene knyttet til den er ikke betinget av at skogen drives som egen virksomhet. Vilkårene for å komme inn under ordningen med skogfond er at man er skogeier og har levert virke for salg, jf. lov om skogbruk (skogbrukslova) 27. mai 2005 nr. 31 § 14. Forslaget vedrørende virksomhetsklassifiseringen av skog medfører derfor ingen endringer når det gjelder muligheten for bruk av skogfond. Uttak fra skogfondskonto for skogeier som ikke anses for å drive virksomhet, blir å beskatte som kapitalinntekt. Det innebærer at uttak med skattefordel beskattes med 25 pst. skatt (med regjeringens forslag) på 15 pst. av det som tas ut fra kontoen.

Realisasjon

Gevinst ved realisasjon av jord- og skogbrukseieendom er som utgangspunkt skattepliktig, jf. skatteloven §§ 5-1 og § 5-30. Tap er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 første ledd.

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter lov om forvaltning av naturens mangfold (naturmangfoldloven) 19. juni 2009 nr. 100, er fritatt for skatteplikt, jf. skatteloven § 9-3 (6) jf. § 9-13 åttende ledd. Dette fritaket er ikke knyttet til skog som drives som virksomhet. Fritaket vil derfor ikke bli påvirket av forslaget om endret virksomhetsklassifisering.

I punkt 6.2 foreslår regjeringen å avvikle det særskilte gevinstskattefritaket ved familieoverdragelser av alminnelig gårdsbruk og skogbruk i skatteloven § 9-13. Det innebærer at overdragelse av skog innen familien mot vederlag vil bli skattepliktig, med mindre det dreier seg om skog i næring som kan følge regelen om kontinuitet ved generasjonsskifte (gavesalgsregelen), jf. skatteloven § 9-7 sjette ledd. Ved salg i næringsvirksomhet til arveberettiget familiemedlem kan selger velge ikke å skatte av eventuell gevinst mot at kjøper overtar selgers skattemessige verdier. Når det stilles strengere krav for at aktivitet i skogen skal anses som virksomhet, vil det bli færre selgere som kan benytte denne muligheten til å velge ikke å bli gevinstbeskattet. Ved slike salg vil imidlertid skatt på gevinst begrenses til skatt på ordinær kapitalinntekt (25 pst. med regjeringens forslag). Skogeiere utenfor virksomhet vil m.a.o. få skatt på alminnelig inntekt på gevinst både ved salg i og utenfor familien. Som følge av dette vil noen flere skogeieendommer kunne komme for salg i det åpne markedet.

Skattepliktig gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk innenfor virksomhet kan føres på gevinst- og tapskonto og derved fordeles til beskatning over flere år, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd. For alminnelig gårdsbruk og skogbruk utenfor virksomhet er denne muligheten begrenset til avskrivbare driftsmidler. For skog som ikke anses å være virksomhet, innebærer dette at gevinst fra salg av skogen skal tas til inntekt i realisasjonsåret.

Skogbruk og jordbruk i kombinasjon

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, skal fortsatt vurderes som egne virksomheter. Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for jordbruks- og skogbruksaktiviteter når de blir vurdert hver for seg, skal skogbruk og jordbruk vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke.

Skog som ikke i seg selv blir ansett å være virksomhet, men hvor skogen sammen med jordbruksdriften blir vurdert å være virksomhet, skal fortsatt være omfattet av ordningen med gjennomsnittsligning, forutsatt at skogen er større enn husbehovsskog. Inntekter fra slik småskog skal i likhet med inntekter fra skog som er egen virksomhet, ikke inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag. Departementet antar inntekt fra skog som ikke alene oppfyller kravene for virksomhet, ikke kan gi grunnlag for jordbruksfradrag som biinntekt etter FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Dette følger av bestemmelsens krav til omsetning i «annen næringsvirksomhet».

Gjennomsnittsligning

Skatteloven § 14-81 omhandler gjennomsnittsligning. Det er et vilkår for gjennomsnittsligning at skogsaktiviteten anses som virksomhet («skogbruk») i skattemessig forstand. Bestemmelsens sjette ledd sier at «Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skatlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt». Slik husbehovsskog omfattes dermed ikke av gjennomsnittsligningen. Når grensen for virksomhet nå foreslås frigjort fra grensen ved husbehovsskog, som ofte er blitt praktisert, må skatteloven § 14-81 sjette ledd endres slik at det omfatter all skog som etter forslaget om endret virksomhetsvurdering ikke anses å være i virksomhet.

For skog som fra 2016 ikke lenger skal gjennomsnittslignes som følge av endret virksomhetsklassifisering, vil det være behov for å regulere nærmere hvordan gjennomsnittsligningen skal avvikles.

Ved opphøret av gjennomsnittsligningen vil det normalt foreligge et såkalt gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste årenes skattlagte årsinntekter i beregningsperioden overstiger summen av de faktiske årsinntektene i de samme årene. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Etter departementets oppfatning bør det gis regler for inntekts- eller fradragføring av hhv. gjennomsnittsunderheng eller gjennomsnittsoverheng ved opphør av gjennomsnittsligning som følge av endret virksomhetsvurdering.

Departementet foreslår at for skog som ikke lenger skal klassifiseres som virksomhet, skal gjennomsnittsoverheng bli et inntektsfradrag i året etter inntektsåret skattyter trer ut av gjennomsnittsligningen, med vanlig framføringsadgang for underskudd når skattyteren ikke har tilstrekkelig inntekt til å utnytte fradraget samme inntektsår. Gjennomsnittsunderheng blir tilsvarende et inntektstillegg for året etter siste inntektsår med gjennomsnittsligning. Inntekt og fradrag inngår i både alminnelig inntekt og personinntekt.

Nærmere angitt foreslår departementet at når skog ikke lenger skal gjennomsnittslignes og summen av de fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Denne ordningen innebærer at de inntil fire siste års skogbruksinntekter som har inngått i gjennomsnittsligningen, må klarlegges og sammenholdes med de faktiske skogbruksinntektene i samme periode for å finne differansen mellom disse.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-81 sjette ledd.

Formuesverdsettelse

Formuesverdien av skog skal settes til avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift, jf. skatteloven § 14-11. Skogformuen verdsettes med utgangspunkt i en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Det benyttes sjablongverdier for tilvekst i fire bonitetsklasser (super, høy, middels og lav skogproduksjonsevne) for å beregne den samlede nettotilveksten. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser (tre prissoner) og sjablongverdier for kostnader (tre kostnadssoner). Nettoverdien av den årlige tilveksten blir så multiplisert med en kapitaliseringsfaktor («skogfaktoren»). Dette er regulert i forskrift fastsatt av Skattedirektoratet 19.12.2006 nr. 1514. Av forskriften § 2 framgår at denne bare gjelder for skogeier som driver skattepliktig næringsvirksomhet.

Uten endringer i forskriften vil skog som etter nye retningslinjer er å regne som kapitalobjekt, falle utenfor disse særskilte reglene, mens små skoger som etter forslaget anses som virksomhet sammen med et gårdsbruk, vil falle innenfor. Departementet legger til grunn at den foreslåtte praksisjusteringen for virksomhetsvurdering av skog ikke skal endre formuesverdsettelsen av skog. Departementet vil be Skattedirektoratet foreta nødvendig forskriftendring som sikrer kontinuitet i verdsettelsesregimet.

6.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

En endring av kriteriene for hva som skal anses som virksomhet, vil innebære at inntekter fra skog som med nye kriterier ikke vurderes å være virksomhet, kun vil bli beskattet som kapitalavkastning.inntekten fra skogen vil dermed ikke lenger inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. På usikkert grunnlag anslås endret virksomhetsavgrensning for skog å medføre et provenytap for staten på om lag 20 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Det kan være grunn til å anta at det råder en del usikkerhet om hvordan virksomhetsbegrepet skal forstås, bl.a. som følge av manglende konsistens mellom de generelle reglene for virksom-

hetsbeskatning og spesialreglene for skogbruksbeskatning. En slik usikkerhet kan gi seg utslag i ulike løsninger som gjerne fører til ressurskrevende klagesaker og rettsprosesser. Denne usikkerheten kan antas å bli redusert med departementets forslag.

En økt grense for virksomhetsklassifisering vil gi enklere rapportering. Om lag 40 000 skattytere ble lignet for formuesverdier fra skog mellom 5 og 200 kubikkmeter tilvekst i året i 2011. Av de om lag 40 000 skattyterne som har skog med tilvekst opp til 200 kubikkmeter, er om lag 20 000 ikke oppført med inntekt fra jordbruk. Skogeiere med skog mellom 5 og 200 kubikkmeter tilvekst skal i utgangspunktet levere næringsoppgave med vedlegg hvert år selv om det kan gå mange år mellom hver gang de har inntekter eller kostnader. Endringene som her er foreslått, der flere vil få skoginntekten beskattet som kapitalinntekt, kan forventes å redusere antall innleverte næringsoppgaver betydelig.

Omleggingen vil også føre til at mange små skogeiere ikke lenger skal gjennomsnittslignes eller omfattes av beregning av personinntekt på næringsinntekt. Også dette vil være en forenkling.

6.3.4 Virkningstidspunkt

Lang og fast ligningspraksis vil normalt bare kunne endres ved lov. Praksisen med å vurdere skog med tilvekst over husbehov som virksomhet har etter departementets oppfatning ikke en slik fast karakter, og kan dermed skje administrativt gjennom retningslinjer gitt av Skattedirektoratet. Departementet foreslår likevel at praksisomlegging forankres i endring av formuleringen av kriteriene for gjennomsnittsligning i skatteloven § 14-81 sjette ledd.

Departementet legger til grunn at praksisjusteringen kan skje med virkning fra inntektsåret 2016.

Skogbruk som ikke lenger alene eller sammen med jordbruk oppfyller alminnelige kriterier for virksomhet, skal etter forslaget ikke gjennomsnittslignes, jf. forslaget til endring av skatteloven § 14-81 sjette ledd. Endringen foreslås gitt med virkning fra og med inntektsåret 2016.

7 Næringsbeskatning for øvrig

7.1 Stramme inn rentebegrensningsregelen

Norge innførte med virkning fra 2014 en regel om sjablongmessig begrensning av fradraget for rentekostnader, jf. skatteloven § 6-41. Hovedformålet var å gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust overfor overskuddsflytting gjennom rentefradraget, og samtidig styrke rammebetingelsene for nasjonale bedrifter som konkurrerer med flernasjonale selskap.

Regelen avskjærer fradrag for rentekostnader som overstiger 30 pst. av en særskilt resultatstørrelse (skattemessig «EBITDA» – resultat før renter, skatt og avskrivninger). Det er bare fradrag for renter betalt til nærstående part (interne renter), som eventuelt skal begrenses.

Regelen er ment å beskytte det norske skattegrunnlaget mot overskuddsflytting gjennom kunstig høye rentefradrag. Det er imidlertid fortsatt vide muligheter til overskuddsflytting innenfor gjeldende regel. Skatteutvalget foreslo en rekke tiltak for å motvirke at flernasjonale selskap flytter ut skattbare inntekter opptjent i Norge (overskuddsflytting), herunder en kraftig innstramning i rentefradraget for selskap. OECD la som et ledd i sitt arbeid mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (BEPS) i desember 2014 fram et diskusjonsnotat der en skisserte løsninger for nasjonale rentebegrensningsregler som er til dels strengere enn den norske regelen. Det er ventet at OECD vil komme med endelige anbefalinger i høst. Både Skatteutvalget og OECD har lagt til grunn at det er nødvendig å inkludere renter på lån til uavhengige långivere for at rentebegrensningsregler skal være tilstrekkelig effektive mot overskuddsflytting. Departementet er enig i at renter til uavhengige långivere i utgangspunktet bør inkluderes i rentebegrensningen. Samtidig er departementet opptatt av at en slik utforming av regelen ikke i for stor grad får virkning for ordinære låneforhold. En slik utvidelse av regelen bør derfor utredes nærmere, og vurderes i lys av OECDs kommende anbefalinger.

Regjeringen mener likevel at en allerede i 2016 bør stramme inn regelen som begrenser rentefra-

draget mellom nærstående selskap (rentebegrensningsregelen). Departementet foreslår derfor å stramme inn regelen for å begrense en større del av fradragene som stammer fra overskuddsflytting, ved å redusere rammen fra 30 til 25 pst. av grunnlaget. Ytterligere endringer i rentebegrensningsregelen, samt utvalgets øvrige forslag mot overskuddsflytting, er omtalt i Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst.

Forslaget anslås å øke provenyet med 240 mill. kroner påløpt i 2016.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-41 tredje ledd første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

7.2 Skattefunn

7.2.1 Innledning og sammendrag

Gjennom Skattefunn får næringslivet skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU). Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til skattefradrag etter de samme kriteriene. Formålet er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats, jf. Innst. S. nr. 325 (2000–2001) og Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer.

Bare prosjekter godkjent av Norges forskningsråd gir grunnlag for skattefradrag. Dette gjelder bare kostnader som er pådratt i det inntektsåret godkjennelsen ble gitt. Ligningsmyndighetene kontrollerer oppgitte kostnader og samlet offentlig støtte til foretaket etter statsstøtteregeverket. Dersom Skattefunn-fradraget er høyere enn utlignet skatt for skattyteren, blir det overskytende beløpet utbetalt fra staten i forbindelse med skatteoppgjøret.

Regjeringen foreslår å heve det maksimale fradragsgrunnlaget (beløpsgrensen) i Skattefunn for kostnader for egenutført FoU fra 15 til 20 mill. kroner. Samtidig foreslås det å heve den øvre grensen for innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner fra 33 til 40 mill. kroner. Det foreslås at summen av kostnader til egenut-

ført og innkjøpt FoU ikke kan overstige 40 mill. kroner. Økningen i beløpsgrensene er et ledd i regjeringens satsing for å styrke FoU i næringslivet. Forslagene anslås å øke det totale provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 60 mill. kroner påløpt i 2016. Beløpet bokføres i 2017.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-40 annet ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2016.

7.2.2 Gjeldende rett

Skattefradrag for næringslivets kostnader til forskning og utvikling (Skattefunn) er regulert i skatteloven § 16-40 og tilhørende forskrift. Skattefunn er meldt inn til EFTAs overvåkningsorgan, EFTA Surveillance Authority (ESA), etter gruppeunntaket for støtte til FoU.

Det er foretakene selv som velger ut prosjekter og søker Norges forskningsråd om å få disse godkjent som støtteberettigede. Ordningen er rettighetsbasert. Dette innebærer at alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, har rett til skattefradrag. Fradraget beregnes og gjennomføres av ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningsbehandlingen. I tilfeller hvor det beregnede skattefradraget overstiger den utlignede skatten, skal det overskytende beløpet utbetales ved skatteoppgjøret.

Det følger av skatteloven § 16-40 første ledd at det beregnede skattefradraget er begrenset til 20 pst. av de berettigede kostnadene til godkjent FoU-prosjekt for små og mellomstore foretak (SMB) og 18 pst. for øvrige foretak. Videre følger det av § 16-40 annet ledd at skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt er begrenset til 15 mill. kroner per inntektsår, mens skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt som er utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, er begrenset til 33 mill. kroner. I tilfeller hvor skattyter både bidrar med egenutført FoU og kjøper inn FoU fra godkjent forskningsinstitusjon, er det totale fradraggrunnlaget begrenset til 33 mill. kroner, hvorav egenutført FoU maksimalt kan utgjøre 15 mill. kroner.

Fradragsgrunnlaget mv. er nærmere regulert i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. Det følger av forskriftens § 16-40-6 tredje ledd at ved beregningen av personalkostnader og indirekte kostnader er antall timer for egne ansatte begrenset til maksimalt 1 850 timer per år, og timesatsen er begrenset til maksimum 600 kroner per time.

7.2.3 Vurderinger og forslag

Statistisk sentralbyrå la i 2008 fram en bred evaluering av Skattefunn, med hovedvekt på måloppnåelse og resultater. Evalueringen omfattet bruken av Skattefunn fra etableringen i 2002 til og med inntektsåret 2006. I rapporten ble det blant annet anbefalt å heve grensene for maksimalt fradragsgrunnlag. Fradragsmulighetene i Skattefunn ble sist utvidet i 2015 da beløpsgrensene ble hevet, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) Skatter, avgifter og toll 2015.

Utvidelser i foretakenes fradragsmuligheter gjennom Skattefunn har som mål å utløse mer samfunnsøkonomisk lønnsom FoU i foretakene. Regjeringen foreslår å heve beløpsgrensen for kostnader til egenutført FoU fra 15 til 20 mill. kroner og beløpsgrensen for kostnader til innkjøpt FoU fra 33 mill. kroner til 40 mill. kroner. Den maksimale samlede beløpsgrensen for egenutført og innkjøpt FoU kan etter forslaget ikke overstige 40 mill. kroner. Høyere beløpsgrenser kan bidra til at noen flere større prosjekter blir gjennomført, og at noen FoU-prosjekter blir gjennomført raskere.

Regjeringen varslet i 2015-budsjettet at det skal lyses ut en ekstern evaluering av utvidelsene av Skattefunn-ordningen i 2009, 2014 og 2015. Evalueringen skal vurdere hvorvidt den økte støtten har hatt en utløsende effekt på FoU og innovasjon. I tillegg medfører EUs nye statsstøtteregulering at Skattefunn må evalueres, ettersom Skattefunn er meldt inn til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) etter gruppeunntaket for støtte til FoU. Evalueringen er nærmere omtalt i kapittel 27.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-40 annet ledd.

7.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene anslås å øke provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 60 mill. kroner påløpt i 2016. Ettersom de fleste som benytter seg av Skattefunn, er etterskuddspliktige, bokføres hele beløpet i 2017.

Forslaget ventes ikke å få vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for Norges forskningsråd eller Skatteetaten.

7.2.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

7.3 Avskjæring av fritaksmetoden når det utdelende selskapet gis fradrag for utdelingen

7.3.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å avskjære bruken av fritaksmetoden i de tilfeller hvor det utdelende selskapet gis fradrag for utdelingen. Et selskap som foretar en utdeling, vil blant annet kunne få fradrag hvis hjemstaten behandler utdelingen som en rentebetaling. Hvis mottakers hjemstat samtidig ser på utdelingen som et skattefritt utbytte, gir det en asymmetrisk skattemessig behandling. Dette kan typisk skje i tilfeller der et finansielt instrument har trekk av både egenkapital og gjeld. Slike instrumenter blir ofte betegnet som hybride lånearrangement eller hybride instrumenter.

Når land behandler slike instrumenter ulikt for skatteformål (egenkapital/gjeld), kan det medføre at avkastningen verken blir skattlagt i det utdelende selskapet, eller i mottakerselskapet. Det leder til såkalt dobbelt ikke-beskatning og er med på å redusere nasjonale skattegrunnlag. Internasjonalt har det de siste årene vært stor oppmerksomhet om utnyttelsen av hybride instrumenter og hybride enheter til skatteplanlegging. Både EU og OECD har iverksatt tiltak. Hensikten med disse tiltakene er å nøytralisere uheldige virkninger av at land kan behandle samme type finansielle instrument mv. forskjellig for skatteformål.

I det norske skattesystemet skal fritaksmetoden hindre at samme inntekt beskattes flere ganger innenfor en eierkjede av selskap. Fritaksmetoden bygger derfor på en forutsetning om at overskuddet har vært skattlagt tidligere i eierkjeden. Når et selskap som foretar en utdeling får fradrag for det utdelte beløpet, slår ikke denne forutsetningen til. Hvis fritaksmetoden gis anvendelse i disse tilfellene, vil det bryte med grunnleggende nøytralitetsbetraktninger og det kan gi uønskede tilpasningsmuligheter.

Departementet foreslår derfor en ny bestemmelse i skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav h. Den nye bestemmelsen vil avskjære bruken av fritaksmetoden i den utstrekning et utdelende selskap gis fradrag for utdelingen.

Virkningen av forslaget vil være at slike inntekter i stedet skattlegges etter de alminnelige regler. For å kunne avskjære bruken av fritaksmetoden etter den nye bestemmelsen må skattemyndighetene se hen til den skattemessige behandlingen i landet utdelingen skjer fra. Forslaget vil

bringe norske regler mer i samsvar med den internasjonale utviklingen på området. Departementet foreslår at endringen gis virkning fra og med inntektsåret 2016.

7.3.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 2-38 hjemler en fritaksmetode for aksjeinntekter mv. Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. som hovedregel er skattefrie for en aksjonær som selv er et selskap. Fritaksmetoden er således en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning innenfor selskapssektoren. Motstykket er at realisasjonstap innenfor fritaksmetoden ikke er fradragsberettiget. Metoden omfatter både løpende avkastning i form av utbytte og gevinster ved realisasjon. Etter sktl. 2-38 sjette ledd, bokstav a skal likevel tre prosent av fritatt *utbytte* som hovedregel regnes som skattepliktig inntekt. Treprosentregelen gjelder i utgangspunktet ikke for utbytte i konsernforhold i Norge og innenfor EØS jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, bokstav c.

Fritaksmetoden gjelder også for grenseoverskridende aksjeinntekter mv., men det er visse unntak, jf. sktl. § 2-38 tredje og femte ledd. For *inngående* aksjeinntekter (dvs. at en norsk aksjonær mottar inntekt på eierandel i et utenlandsk selskap) er det generelt avgrenset mot investeringer i lavskatteland *utenfor* EØS. Et lavskatteland er et land hvor skattenivået er lavere enn 2/3 av det norske skattenivået, jf. sktl. § 10-63. For selskap hjemmehørende i lavskatteland i EØS gjelder andre regler; her kommer fritaksmetoden til anvendelse hvis selskapet er *reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet* i etableringsstaten. Videre gjelder fritaksmetoden ikke for porteføljeverdier (under 10 pst. eierandel mv.) i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. For *utgående* aksjeinntekter (dvs. at en utenlandsk aksjonær mottar inntekt på eierandel i et norsk selskap) gir sktl. § 2-38 femte ledd bare fritak fra kildeskatt på utbytte hvis mottaker er et selskap mv. som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. For utgående aksjeinntekter mv. er det i utgangspunktet ikke internrettlig hjemmel til å skattlegge inntekten.

7.3.3 Vurderinger og forslag

Internasjonal skatteplanlegging kan blant annet skje gjennom å utnytte forskjeller i landenes regelverk. En slik mulighet foreligger når et lands skattesystem behandler et finansielt instrument som et lån, mens et annet lands skattesystem anser det

samme instrumentet som egenkapital. Finansielle instrumenter som har trekk av både egenkapital og gjeld, betegnes ofte som hybride lånearrangement eller hybride instrumenter.

Bruken av slike instrumenter kan lede til såkalt dobbelt ikke-beskatning. Det skjer hvis det utdelende selskapet får fradrag for utdelingen i sin hjemstat fordi den anses som en rentebetaling, og mottakerselskapet samtidig ikke skattlegges for inntekten fordi hjemstaten anser utdelingen som et skattefritt utbytte. Det resulterer i en asymmetrisk skattemessig behandling, og avkastningen blir først skattlagt når overskuddet eventuelt tas ut av selskapssektoren. Dobbelt ikke-beskatning bidrar til at landenes skattegrunnlag uthules og kan samtidig gi en uheldig konkurransevridning ved at aktører som opererer i flere land oppnår lavere beskatning enn rene nasjonale aktører.

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi konkluderte Skatteutvalget med at beskrevne virkninger av slike arrangement bryter med et grunnleggende nøytralitetsprinsipp, jf. punkt 7.6 i utredningen. Utvalget foreslo derfor å innføre en regel som avskjærer fritaksmetoden når det utdelende selskapet har fått fradrag for utdelingen. Utvalgets forslag om å avskjære fritaksmetoden i disse tilfellene ble i liten grad berørt i høringssvarene.

Både i EU og i OECD er det blitt arbeidet med tiltak som skal motvirke skatteplanlegging som utnytter forskjeller i landenes skatteregler. I juli 2014 vedtok medlemslandene i EU en endring i mor-datterdirektivet, jf. direktiv 2011/96/EU. Endringen har til hensikt å avhjelpe uheldige virkninger av hybride lånearrangement. Av det oppdaterte direktivet fremgår det at medlemsstatene skal «...tax such profits to the extent such profits are deductible by the subsidiary». Medlemsstatene i EU er gitt frist fram til 31. desember 2015 med å implementere endringen.

I OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt er det et særskilt tiltakspunkt knyttet til hybridsituasjoner. Under dette punktet er det kommet foreløpige anbefalinger om hvordan nasjonale regler bør utformes for å motvirke uheldige virkninger av slike arrangement.¹ Et gjennomgående trekk ved anbefalingene er at de ulike reglene tar utgangspunkt i den skattemessige behandlingen i den andre staten (såkalte «linking rules»). I anbefalingen knyttet til hybride lånearrangement, er hovedregelen at utbetalingsstaten skal nekte fra-

drag hvis mottakerstaten ikke skattlegger inntekten: «(a) The payer jurisdiction will deny a deduction for such payment to the extent it gives rise to a D/NI [deduction/non inclusion] outcome» (departementets tilføyelse). Anbefalingen oppstiller også en sekundær regel som er nødvendig hvis utbetalingsstaten ikke følger hovedregelen om å avskjære fradraget: «(b) If the payer jurisdiction does not neutralise the mismatch then the payee jurisdiction will require such payment to be included in ordinary income to the extent the payment gives rise to a D/NI [deduction/non inclusion] outcome» (departementets tilføyelse).

I det norske skattesystemet skal fritaksmetoden bidra til at aksjeinntekter mv. bare blir skattlagt én gang i selskapssektoren. Metoden motvirker derfor såkalt kjedebeskatning. Dette hensynet var styrende ved innføringen av fritaksmetoden i 2004, jf. kapittel 6 i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005).

Fritaksmetoden bygger således på en forutsetning om at overskudd som gir grunnlag for en utbytteutdeling (eller gevinst), har vært beskattet tidligere i eierkjeden. I de tilfeller hvor selskap ikke skattlegges, eller skattlegges lavt, er det derfor gjort visse unntak fra fritaksmetoden, jf. punkt 7.3.2 ovenfor. Det er nøytralitetshensyn og residentsprinsippet som begrunner slike unntak fra fritaksmetoden. Utgangspunktet er at hvis forskjellen mellom skattenivået i Norge og et annet land er vesentlig, bør en korrigere for denne satsforskjellen. I motsatt fall vil det kunne gi sterke insentiver til å vri investeringer til land med lav, eller ingen skatt på selskapsoverskudd.

Forutsetningen i fritaksmetoden om at inntekten har vært skattlagt tidligere i eierkjeden slår heller ikke til hvis et utdelende selskap gis fradrag for utdelingen. I praksis kan det gi den samme virkningen som et skattefritak. Departementet foreslår derfor å avskjære bruken av fritaksmetoden i den utstrekning det utdelende selskapet får fradrag for utdelingen i hjemstaten. Typisk vil det kunne gis fradrag i det utdelende selskapet hvis hjemstaten behandler utdelingen som en rentebetaling.

I samsvar med terminologibruken i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) vil slik inntekt ikke lenger være «kvalifiserende objekt» under fritaksmetoden. I stedet vil de alminnelige regler om beskatning av aksjeinntekter mv. komme til anvendelse.

I punkt 7.4 foreslår departementet nye regler om skattlegging av verdipapirfond og andelseiere. I dette forslaget inngår blant annet en sjablongregel som innebærer at utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 pst. aksjeandel, vil bli skattlagt som aksjeutbytte, jf. utkast til § 10-20 tredje ledd,

¹ OECD (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

bokstav a i skatteloven. Sjablongregelen i bokstav a medfører at aksjonærmodellen og fritaksmetoden også kan få anvendelse på utdeling knyttet til renteandel i fondet. I mange tilfeller vil fondet få fradrag for den delen av utdelingen som representerer rente. Det er imidlertid ikke meningen at den nye bestemmelsen i sktl. § 2-38 tredje ledd, bokstav h skal avskjære fritaksmetoden for renteandelen i disse tilfeller. I denne sjablongen er det et bevisst valg, ut fra forenklingshensyn, å behandle den lave renteandelen som aksjeutbytte. Hvis det derimot er gitt fradrag for utdeling knyttet til *aksjeandel* i fondet, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd, kan bestemmelsen i sktl. § 2-38 tredje ledd, bokstav h komme til anvendelse.

Den foreslåtte regelen i sktl. § 2-38 tredje ledd, bokstav h vil rette opp uheldige utslag av at ulike skattesystemer kan behandle finansielle instrumenter forskjellig for skatteformål. Regelen vil samtidig gi bedre samsvar med et grunnleggende nøytralitetsprinsipp og vil sikre beskatning mer i tråd med residensprinsippet. Den nye bestemmelsen vil i tillegg bringe de norske reglene mer i takt med den internasjonale regelutviklingen.

Departementet vil også vurdere behovet for andre regler som skal motvirke uheldige utslag av at land behandler finansielle instrumenter eller juridiske enheter forskjellig for skatteformål. Videre vil departementet vurdere nærmere om en også bør avskjære skjermingsfradraget for personlige skattytere når det utdelende selskapet gis fradrag for utdelingen. Som under fritaksmetoden kan hensynene bak aksjonærmodellen tilsi at den ikke skal gjelde når det utdelende selskapet har fått fradrag for utdelingen.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i sktl. § 2-38 tredje ledd, bokstav h.

7.3.4 Økonomiske og administrative virkninger

Forslaget skal i hovedsak motvirke uønsket skatteplanlegging gjennom å utnytte hybride lånearrangement. For at avskjæringsbestemmelsen skal kunne anvendes, må en ved ligningsbehandlingen ha kunnskap om den skattemessige behandlingen i det utdelende selskapets hjemstat. Forslaget antas ikke å ha vesentlige provenyvirkninger.

7.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

7.4 Skattemessig behandling av verdipapirfond

7.4.1 Innledning og sammendrag

I dag er skattereglene for verdipapirfond basert på en sondring mellom aksjefond og obligasjonsfond. Fond som eier en eller flere aksjer, anses som aksjefond. Beskatningen av aksjefond er tilpasset skattereglene som gjelder for aksjer, mens beskatningen av obligasjonsfond er basert på andre prinsipper og tilpasset skattleggingen av rentepapirer.

Departementet foreslår å endre reglene slik at de i større grad tar hensyn til at det kan være ulike typer verdipapir i samme fond. De nye reglene vil løse flere av problemene som er knyttet til dagens regelverk.

Dagens skatteregler innebærer for det første en viss dobbeltbeskatning av renter i fond med både aksjer og rentepapirer, sammenliknet med direkteide rentepapirer. For det andre legger reglene til rette for skattemessige tilpasninger. Det skyldes blant annet at en liten aksjeandel i et fond gjør at hele fondet skattlegges som aksjefond.

Det foreslås en ny bestemmelse om skattlegging av verdipapirfond i skatteloven § 10-20.

Departementet foreslår at selve *fondet* skal skattlegges på følgende måte:

Verdipapirfond skal fortsatt være egne skattesubjekter, og skal som i dag følge skattereglene som gjelder for selskap. Særregelen om at verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS, foreslås videreført.

Ved utdeling til andelseierne skal fondet ha fradragsrett for utdeling av renteinntekter. Hvor stor andel av utdelingen som skal anses som rente, beregnes sjablongmessig ut i fra andelen rentepapirer i fondet.

I dag er bare aksjefond subjekt etter fritaksmetoden. Dette foreslås endret slik at alle verdipapirfond blir subjekt etter fritaksmetoden, siden betegnelsen aksjefond bortfaller for skatteformål.

Andelseierne skal etter forslaget skattlegges på følgende måte:

- Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 pst. aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.
- Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 pst. aksjeandel skattlegges som renteinntekt.

- Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 pst. aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente, beregnet forholdsmessig ut i fra aksjeandelen.

Aksjeandelen beregnes ut i fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse. Aksjer i underliggende fond skal som hovedregel inngå i beregningen med en tilsvarende forholdsmessig del.

Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarer aksjeandelen i ervervsåret, gir grunnlag for å beregne skjerming etter aksjonærmodellen. Utdeling som skattlegges som renteinntekt, gir ikke rett til fradrag for skjerming eller skattefritak etter fritaksmetoden.

Ved innløsning av andel og andre former for realisasjon, beregnes gevinst og tap på andelen etter vanlige regler. For andelseiere i fond med andre verdipapirer enn aksjer, begrenses skattefritak etter fritaksmetoden forholdsmessig, beregnet ut i fra aksjeandelen i salgsåret og i ervervsåret.

Dersom fondet ikke har innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandelen ved årsskiftet, må andelseier dokumentere dette. Dersom tilfredsstillende dokumentasjon ikke foreligger, skattlegges utdelingen som rente. Når fondet ikke selv innrapporterer opplysninger, foreslås en forenklet modell for å hensynta andeler i underliggende fond. Andeler i underliggende fond inngår da bare i beregningen dersom de utgjør mer enn 25 pst. av samlet verdi ved inntektsårets begynnelse. Det tas heller ikke hensyn til aksjer som eies av underliggende fond lenger ned i eierkjeden enn ett ledd. Dersom dokumentasjon kun mangler for andel i underliggende fond, anses andelen i fondet som andre verdipapirer enn aksjer.

De foreslåtte reglene vil gi mer likeartede rammebetingelser for ulike typer norske og utenlandske fond, og bidra til en mer rettferdig konkurranse situasjon i markedet. Reglene vil kunne gi økt skatt for enkelte og redusert skatt for andre, avhengig av sammensetningen av porteføljen i fondet. Departementet har ikke tilstrekkelig grunnlag til å beregne provenyvirkningene av dette.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-38 første ledd b og § 10-13 første ledd siste punktum. Bestemmelsene i skatteloven § 10-1 tredje ledd, § 10-5, § 10-12 første ledd siste punktum, § 10-30 tredje ledd og § 10-31 tredje ledd foreslås opphevet. I tillegg foreslås en ny bestemmelse i skatteloven § 10-20.

Reglene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2016.

7.4.2 Høring

Forslag til endrede skatteregler for verdipapirfond ble sendt på høring 14. april 2015 med høringsfrist 14. juli 2015. Notatet ble sendt til i alt 42 høringsinstanser. Departementet har mottatt høringsuttalelser med realitetsmerknader fra følgende instanser:

- Advokatforeningen
- Advokatfirmaet Wiersholm AS
- Deloitte Advokatfirma AS
- Finans Norge
- Gabler Investment Consulting AS
- Ligningsutvalget
- Norske Finansanalytikeres Forening (NFF)
- Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skagen AS
- Skattedirektoratet
- Verdipapirfondenes forening (VFF)

Høringsutkastet inneholdt i hovedsak de samme forslagene som fremmes i denne proposisjonen, men med avvik på enkelte punkter. Følgende oppsummerer de viktigste endringene som er gjort basert på høringsinnspillene:

- I høringsutkastet ble det lagt opp til at andelseiere i fond med mer enn 90 pst. aksjeandel skulle skattlegges som om fondet kun eide aksjer, og i fond med mindre enn 10 pst. aksjeandel skattlegges som om fondet ikke eide aksjer. Disse grensene er endret til henholdsvis 80 og 20 pst.
- I høringsutkastet ble det foreslått at det bare skulle tas hensyn til aksjer i underliggende fond dersom de utgjorde mer enn 25 pst. av samlet verdi ved årets begynnelse. Det ble også foreslått at det bare skulle tas hensyn til aksjer i underliggende fond i ett ledd. Dette er endret slik at alle andeler i underliggende fond inngår ved beregningen av aksjeandel. Den forenklete løsningen fra høringsutkastet, foreslås kun for de tilfellene fondet selv ikke innrapporterer opplysninger til Skatteetaten.
- I høringsutkastet ble det foreslått at kontanter i fondet skulle likestilles med andre typer verdipapirer enn aksjer. Dette er endret slik at kontanter holdes utenfor ved fordelingen mellom aksjer og andre typer verdipapirer.
- Det er gjennomført presiseringer på ulike punkter.
- Overgangsreglene er endret, se punkt 7.4.6.

I det følgende gis en tematisk oversikt over høringsuttalelsene.

Generelt

Høringsinstansene er enige i at skattereglene for verdipapirfond ikke lenger skal være basert på en sontring mellom aksjefond og obligasjonsfond, og at det i stedet gis felles regler for alle typer verdipapirfond. Alle instansene slutter seg til målsettingen om likere skattemessig behandling av investeringer gjennom fond og direkte investeringer, og de fleste instansene er enige i hovedelementene i høringsutkastet.

Mange av instansene har imidlertid merknader til de konkrete regelforslagene. Noen av instansene mener sjablongene i høringsnotatet gir en for lite treffsikker beskatning av aksjeinntekter, ved at slik inntekt i for stor grad vil bli skattlagt som renteinntekt. Noen av instansene mener også at det er enkelte forslag i høringsnotatet som bryter med målet om lik skattemessig behandling av investeringer gjennom fond og direkte investeringer. Det er nærmere redegjort for innvendingene i den tematiske gjennomgangen nedenfor.

Beregning av aksjeandel

Advokatforeningen, Gabler Investment Consulting AS, Norske Finansanalytikeres Forening (NFF) og Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF) har merknader til den foreslåtte metoden for å fastsette aksjeandelen i fondet. Disse instansene viser til at investeringer i aksjer gjennomgående gir større avkastning enn rentepapirer på grunn av ulik risikoprofil, noe de foreslåtte reglene ikke tar tilstrekkelig hensyn til. Når avkastningen i fondet skal fordeles mellom aksjer og andre verdipapirer ut i fra verdiene ved begynnelsen av året, vil en for stor del av årets avkastning bli ansett som avkastning av rentepapirer. Flere av disse instansene foreslår at aksjeandelens beskatningsverdi settes høyere enn faktisk aksjeandel ved inngangen av året, for å sikre en mer korrekt fordeling av årets avkastning mellom aksjer og andre verdipapirer.

Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF) legger til grunn at beregningen av aksjeandel skal ta utgangspunkt i fondets verdijusterte egenkapital («Net Asset Value»).

Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF) viser også til bransjestandarden hvor et aksjefond defineres som et verdipapirfond når det etter investeringsmandatet skal ha 80 til 100 pst. eksponering mot aksjemarkedet. NKFF mener sjablongregelen bør endres slik at et fond med minst 80 pst.

aksjeandel kan defineres som et rent aksjefond. Det vil gi en mer fleksibel og håndterlig sjablongregel. *Advokatfirmaet Wiersholm AS* har liknende synspunkter, men mener at fond med en aksjeandel på 50 pst. eller mer fullt ut skal anses som et aksjefond.

Bruk av faktisk avkastning

Finans Norge og Verdipapirfondenes forening (VFF) mener det i tillegg til de foreslåtte sjablongreglene også bør gis adgang til at andelseierne ved realisasjon kan beskattes for de faktiske inntektene fordelt på aksjeinntekter og renteinntekter. Dette forutsetter at det på daglig basis holdes rede på de enkelte andelseieres løpende skatteposisjon fordelt på de to kategoriene. Dette gjøres i følge foreningene i dag for norske rentefond, og er også mulig å gjennomføre i kombinasjonsfond. De sjablongreglene som er foreslått i høringsutkastet, bør kunne brukes av verdipapirfond som ikke kan eller vil fordele de faktiske inntektene. Det bør ikke være adgang til å «sjonglere» mellom de to modellene fra år til år.

Også *Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma AS, Norske Finansanalytikeres Forening (NFF) og Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF)* mener faktisk avkastning i større grad bør kunne vektlegges.

Tidspunkt for beregning av aksjeandel

Advokatforeningen og Skattedirektoratet viser til at det ikke er nevnt hvordan fordelingen mellom aksjer og andre verdipapirer skal skje for fond som etableres i løpet av et inntektsår. Advokatforeningen viser til at aksjeandelen i nye fond kan være svært liten til å begynne med, selv om fondet skal være et aksjefond. Foreningen mener det bør være en mulighet for justering for fond i oppstartsåret, for eksempel slik at andelen fastsettes ved første årsskifte. Skattedirektoratet foreslår at fondets aksjeandel ved utgangen av året legges til grunn.

Advokatfirmaet Wiersholm AS mener at dersom man skal ta utgangspunkt i fordelingen mellom aksjer og andre verdipapirer ved årets begynnelse, bør dette suppleres med en mulighet for andelseier til i stedet å velge tidspunktet for faktisk utdeling for slik beregning. Det vil kunne fungere som en sikkerhetsventil i tilfeller med store verdisvingninger. Også når andelseier realiserer andelen, bør det være mulig å legge den faktiske fordelingen på realisasjonstidspunktet til grunn for andelseiere som ønsker det.

Norske Finansanalytikers Forening (NFF) påpeker mer generelt at bruk av forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer ved årets begynnelse kan gi uheldige utslag for fond med aktiv investeringsstrategi.

Fondets fradragsrett for utdelinger

Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma AS, Finans Norge, Norske Finansanalytikers Forening (NFF), Skagen AS og Verdipapirfondenes forening (VFF) har kommentert forslaget om at verdipapirfondet skal kunne kreve fradrag for den delen av en utdeling fra fondet som skattlegges som rente hos andelseierne, jf. høringsnotatets utkast til skatteloven § 10-20 første ledd annet punktum. Disse instansene viser til at et kombinasjonsfond med aksjeandel mellom 10 og 90 pst. vil måtte dele ut mer enn fondets skattepliktige resultat for å unngå å måtte betale skatt på fondets hånd. Flere av disse instansene mener det i stedet bør gis skattemessig fradrag for utdeling av fondets skattepliktige resultat, samtidig som all utdeling fra verdipapirfond blir skattlagt som renteinntekt på andelseierens hånd. *Deloitte Advokatfirma AS* foreslår at verdipapirfondet selv innenfor rammen av forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer skal kunne bestemme om utdelingen først skal anses som utdeling av renteavkastning, eller om utdelingen skal baseres på den forholdsmessige beregningen. *Advokatforeningen* mener også at forslaget bør endres slik at kun renteinntektene anses utdelt.

Deloitte Advokatfirma AS viser også til at en rekke verdipapirfond ikke foretar utdelinger til sine andelshavere, og at det med de foreslåtte reglene kan gi opphav til dobbeltbeskatning ved at verdipapirfondet først skattlegges for sine inntekter, samtidig som andelshaverne beskattes for verdistigningen i eiertiden uten at verdipapirfondet gis fradragsrett for tilbakeholdt renteavkastning. *Deloitte* ber departementet om å se nærmere på denne problemstillingen.

Skagen AS mener det er uheldig om fond må bli utdelende for å tilpasse seg den fradragsmuligheten som forslaget bygger på. Det vil svekke norske fonds muligheter for markedsføring overfor utenlandske andelseiere. *Skagen AS* mener distributører i utlandet foretrekker akkumulerende fond slik at de slipper å forholde seg til skattemessige utdelinger. Skattemessige utdelinger fører til økt administrasjon, rapportering og risiko for feil.

Særlig om underfond

Mange av høringsinstansene har kommentert forslaget i høringsnotatet om at det bare skal tas hensyn til andeler i underfond når slike andeler utgjør minst 25 pst. av verdiene i eierfondet ved årets begynnelse, og at det kun skal tas hensyn til andeler i underfond i ett ledd.

Norske Finansanalytikers Forening (NFF) mener det bør tas hensyn til aksjeandeler i underfond i flere ledd, for de forvaltningsselskapene som har mulighet for å dokumentere dette. For de selskapene som ikke kan gjøre dette, kan den sjablongmetoden som er foreslått i høringsnotatet benyttes. *Advokatforeningen, Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF)* og *Finans Norge* har liknende synspunkter, og det vises til at det for utenlandske verdipapirfond ikke gjelder tilsvarende restriksjoner for å opprette underfond i flere ledd som norske fond. Det er også vist til at det er adgang til å dispensere fra restriksjonsreglene som gjelder for UCUITS-fond, og at dette er gjort for en rekke norske fond.

Advokatfirmaet Wiersholm mener departementet bør klargjøre beregningsmetoden for aksjeandeler i underfond med talleksempel. Det gjelder både når eierandelen i underfond er 25 pst. eller mindre, og når eierandelen er større. *Deloitte Advokatfirma AS, Finans Norge, Norske Finansanalytikers Forening (NFF), Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF)* og *Verdipapirfondenes forening (VFF)* har tilsvarende synspunkter.

Advokatforeningen støtter ikke forslaget om å begrense innregning av andeler i underliggende fond med mindre enn 25 pst. verdiandel, og mener dette vil kunne hindre en fornuftig risikoallokering i «fond i fond»-produkter.

Deloitte Advokatfirma AS mener departementet bør vurdere å medregne mer beskjedne investeringer i underfond enten som aksjer eller andre verdipapirer ut i fra en hovedsakelighetsvurdering (50/50), både i forhold til verdipapirfondet og andelshaverne.

Kontanter og derivater

Mange av høringsinstansene kommenterer forslaget i høringsnotatet om at kontanter og derivater ikke skal regnes som aksjer, men være likestilt med andre verdipapirer.

Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF) mener kontanter og kontantekvivalenter må likestilles med aksjer, fordi aktivt forvaltede verdipapirfond typisk vil ha «en avkastningsprofil som krever at fondet i perioder vokter opp i annet enn aksjer».

Finans Norge mener kontanter bør holdes utenfor når aksjeandelen i fondet skal beregnes.

Advokatforeningen, Advokatfirmaet Wiersholm AS, Finans Norge, Gabler Investment Consulting AS, Ligningsutvalget, Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Verdipapirfondenes forening (VFF) mener *derivater* bør klassifiseres ut i fra det underliggende objektet, slik at derivater med aksjer som underliggende objekt likestilles med aksjer. Det begrunnes med at en slik løsning vil være i samsvar med målet om å likestille investeringer direkte i verdipapirer og tilsvarende investeringer gjennom fond. Noen av disse høringsinstansene mener også at aksjelignende instrumenter, aksjeindekser og short-posisjoner i aksjer skal likestilles med aksjer.

Deloitte Advokatfirma AS mener en rekke eiendeler som faller innenfor fritaksmetoden for verdipapirfondet, vil gi kunne gi opphav til beskatning som renteavkastning for andelshaverne. Foruten derivater med underliggende objekt innenfor fritaksmetoden, gjelder dette direkte investeringer i aksjeindeks, andel i deltakerlignet selskap innenfor fritaksmetoden og investeringer i verdipapirfond. Også *Skagen AS* viser til at spørsmålet om finansielle instrumenter skal likestilles med aksjer, er aktuelt for mer enn derivater.

Flere av høringsinstansene mener det bør klargjøres hva som skal regnes med til aksjedelen, fordi en korrekt klassifisering vil være avgjørende for skatteberegningen.

Tilfredsstillende dokumentasjon

Advokatforeningen, Finans Norge og Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF) mener det bør presiseres hva som ligger i kravet om «tilfredsstillende dokumentasjon» av opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandelen i fondet, jf. høringsnotatets utkast til § 10-20 niende ledd i skatteloven.

Deloitte Advokatfirma AS antar at norske fond lett vil kunne tilfredsstillende kravene til innrapportering til Skatteetaten, men at kravet om «tilfredsstillende dokumentasjon» vil kunne være vanskelig å overholde for investorer i utenlandske fond.

Overgangsregler

Flere av høringsinstansene mener det bør vedtas særskilte overgangsregler. Dette gjelder *Advokatfirmaet Wiersholm AS, Finans Norge, Norske Finansanalytikerforening (NFF), Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF), og Verdipapirfonde-*

nes Forening (VFF). Disse instansene mener hensynet til forutberegnelighet og ivaretagelse av opparbeidede skatteposisjoner tilsier at overgangen til nye regler løses på annen måte enn i høringsnotatet. Flere av instansene tar til orde for at det for andelseiere som kunne fått andelene realisert skattefritt under fritaksmetoden, får inngangsværdien på andelene oppskrevet til markedsverdi per 1. januar 2016.

Også *Skattedirektoratet* kommenterer overgangen til nye regler. Direktoratet mener det bør vurderes presisert i lovteksten at skjermingsfradrag opparbeidet før reglene trer i kraft, videreføres på fondsandelene og kan benyttes av andelseieren ved en senere realisasjon. Direktoratet mener også det bør vurderes om alle fond som per i dag anses som aksjefond, skal anses å ha 100 pst. aksjer på ikrafttredelsestidspunktet.

Andre merknader til den foreslåtte løsningen

Deloitte Advokatfirma AS og Skattedirektoratet forslår at «verdipapirfond» defineres nærmere. For norske fond er dette mindre problematisk, men det er behov for en klar definisjon med tanke på norske skattytere som investerer i utenlandske fond. Skattedirektoratet mener et naturlig utgangspunkt er definisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Direktoratet antar at alternative investeringsfond som definert i AIF-loven § 1-2 første ledd i utgangspunktet ikke er omfattet.

Verdipapirfondenes forening (VFF) mener de nye skattereglene for verdipapirfond bør ledsages av retningslinjer for behandling av skattemessig underskudd. Foreningen ønsker presisert om underskudd skal avregnes mot framtidige overskudd, eller gi tapsfradrag samme år hos andelshaverne. VFF legger videre til grunn at utdeling kan gjennomføres ved å foreta reinvestering i nye andeler, i tråd med hvordan dette gjøres i rentefond. VFF viser også til at utdeling fra obligasjonsfond er fritatt for trekk av kildeskatt etter skatteloven § 10-13 første ledd, og foreslår at denne unntaksregelen utvides til å gjelde utdeling av skattepliktig resultat fra alle verdipapirfond.

Finans Norge mener spørsmålet om skattefrittak ved grenseoverskridende fusjon av verdipapirfond bør vurderes sammen med det foreliggende forslaget.

Finans Norge, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Skagen AS mener endringsforslaget også må vurderes i sammenheng med oppfølgingen av NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

Forslag til andre metoder

Advokatforeningen mener Finansdepartementet også burde vurdere en modell med fullt fritak fra beskatning på fondsnivå, mens utdelinger og gevinster på andelshavernes hånd eventuelt kan skattlegges etter en sjablongmodell. Advokatforeningen begrunner dette med at løsningen i høringsnotatet kan gi betydelige utfordringer for norsk fondsindustri, fordi utenlandske retailfond ikke vil ha behov for å dele ut overskudd. Tidfestingsfordelen vil kunne gjøre det komparativt mer attraktivt å tilby fond fra utlandet enn fra Norge.

Også *Deloitte Advokatfirma AS* mener et alternativ til det foreslåtte regelverket kan være en modell som i større grad begrenser skatteplikten for verdipapirfondet, mens utdelings- og realisasjonsbeskatning etter modellen i høringsutkastet langt på vei opprettholdes. En slik løsning vil kunne medføre visse komplikasjoner for ev. utenlandske investorer i norske verdipapirfond, men gjøre det langt enklere å sikre korrekt beskatning av norske andelshavere.

Verdipapirfondenes forening (VFF) uttaler:

«Vi registrerer at departementet i høringsnotatet ikke drøfter hvorvidt utfordringene med dagens skatteregler kan møtes med å frita også norske verdipapirfond for skatt (slik tilfellet er i svært mange europeiske land). Vi vil i denne omgang ikke fremme forslag om dette, dels fordi vi antar det er lite sannsynlig at departementet på dette tidspunktet vil vurdere en helt annen modell enn den foreslåtte, og dels fordi vi er kjent med at et eventuelt skattefritak vil reise vanskelige spørsmål knyttet til skatteavtalene som norske myndigheter har inngått med andre land. Aktørenes framtidige tilpasninger kan imidlertid bidra til at spørsmålet aktualiseres. Et tilleggsmoment i samme retning er at skattereglene etter hvert har blitt svært kompliserte og dermed krevende å forklare for andelseierne.»

7.4.3 Gjeldende rett*Ulik skattemessig behandling av aksjefond og obligasjonsfond*

I dag gjelder ulike skatteregler for aksjefond og obligasjonsfond. Definisjonen av henholdsvis aksjefond og obligasjonsfond er gitt i skatteloven § 10-1 tredje ledd. Aksjefond defineres som et verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, mens obligasjonsfond defineres som et verdipapirfond

som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer. Dette innebærer at kombinasjonsfond anses som aksjefond, også om aksjeandelen i fondet er svært liten.

Aksjefond

Skattlegging av selve fondet:

Aksjefond (herunder kombinasjonsfond) omfattes av fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav b. Det vil si at aksjeutbytte og aksjegevinster fra selskap hjemmehørende i land innenfor EØS som hovedregel er skattefrie på fondets hånd. På nærmere vilkår kan fritaksmetoden også få anvendelse for aksjeutbytte og aksjegevinster fra selskap utenfor EØS. I tillegg er det i skatteloven § 10-31 tredje ledd gitt en særregel om at verdipapirfond er fritatt for skatt av gevinst og ikke har fradragsrett for tap, også ved realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende utenfor EØS. Utbytte fra aksjer i selskap hjemmehørende utenfor EØS er ikke omfattet av dette fritaket. For utbytte gjelder fritaksmetoden på vanlig måte.

Skattlegging av andelseierne:

For andelseiere som er aksjeselskaper mv., omfattes inntekter fra aksjefond hjemmehørende i land innenfor EØS av fritaksmetoden. For personlige andelseiere omfattes inntekter fra aksjefond av aksjonærmodellen. Det vil si at utbytte og gevinst ut over et skjermingsfradrag er skattepliktig hos personlige andelseiere.

Obligasjonsfond (rentefond)

Skattlegging av selve fondet:

Obligasjonsfond er skattepliktige for sine renteinntekter og salgsgevinster mv. Fondet kan imidlertid kreve fradrag for beløp utdelt til andelseierne, jf. skatteloven § 10-5.

Skattlegging av andelseierne:

Andelseierne er skattepliktige for utdelte inntekter fra fondet, og for gevinst på salg av andel. Verken fritaksmetoden eller aksjonærmodellen får anvendelse ved skattlegging av andelseierne.

7.4.4 Vurderinger og forslag*Utgangspunkt*

Bakgrunnen for det skattemessige skillet mellom aksjefond og rentefond er at renteinntekter og aksjeinntekter skattlegges ulikt. For fond som kun eier aksjer eller kun eier rentepapirer, fungerer

reglene tilfredsstillende. Problemene med gjeldende regler er knyttet til fond som investerer både i aksjer og rentepapirer (kombinasjonsfond). Kombinasjonsfond anses skattemessig som aksjefond.

Reglene for aksjefond er basert på de samme prinsippene for skattlegging som enkeltaksjer, hvor fritaksmetoden og aksjonærmodellen gis anvendelse. Disse prinsippene passer mindre godt for rentepapirer i kombinasjonsfond, noe som gir ulike uheldige utslag:

For det første er det et problem at reglene medfører en viss *økonomisk dobbeltbeskatning* av renter når det er personlige deltakere i fondet. Renteinntekter er skattepliktige i fondet, men dersom fondet eier minst én aksje gis det ikke fradrag for utbetaling av renter til andelshavere. Hvis avkastningen på rentepapirene overstiger skjermingsrenten, vil den overskytende delen også bli skattlagt hos andelseierne. Ved direkteide rentepapirer vil avkastningen kun bli skattlagt hos eieren.

For det annet kan reglene om at kombinasjonsfond skal behandles som aksjefond utnyttes til *skattemessige tilpasninger*. Utenlandske kombinasjonsfond er i mange tilfeller fritatt for skatteplikt etter hjemlandets regler. Dersom slike utenlandske fond hovedsakelig investerer i rentepapirer, men har én eller noen få aksjer, skal utdelinger og gevinster fra fondet etter norske skatteregler behandles som utdelinger og gevinster fra et aksjefond. Norske selskap kan dermed oppnå skattefri renteavkastning ved å investere i slike fond etablert i EØS, ved at fritaksmetoden får anvendelse ved utdelinger fra fondet til selskapene. Norske privatpersoner vil få fullt skjermingsfradrag ved investering i slike fond, slik at renteavkastningen i stor grad kan bli skattefri. Slike utenlandske fond får et konkurransefortrinn sammenliknet med norske kombinasjonsfond og rentefond.

Departementet er kjent med at slike skattemessige tilpasninger gjøres. Problemet hevdes å være tiltakende i omfang.

Etter departementets vurdering kan problemene med dagens regler løses på en hensiktsmessig måte ved å gi felles regler for alle typer verdipapirfond. I stedet for å skille mellom ulike typer fond (ved beskatning av fond og andelseiere), bør det i større grad skilles mellom de delene av fondets inntekt som knytter seg til henholdsvis aksjer og rentepapirer.

Det prinsipielle utgangspunktet for endringene er at den skattemessige behandlingen bør være

likeartet uavhengig av om verdipapirene eies direkte eller gjennom fond.

Departementet foreslår en ny bestemmelse om skattlegging av verdipapirfond i skatteloven § 10-20, som ikke sonderer mellom aksjefond og obligasjonsfond. De gjeldende bestemmelsene om skattlegging av verdipapirfond er spredt på en rekke ulike paragrafer i skatteloven. Ved å samle relevante bestemmelser i en paragraf, blir regelverket mer oversiktlig.

Med verdipapirfond menes i denne proposisjonen fond som definert i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. I tillegg skal reglene gjelde tilsvarende når norske andelshavere eier andeler i utenlandske fond som tilsvarer verdipapirfond etter verdipapirloven.

Inntekt fra aksjer og rentepapirer

Departementet foreslår at det ikke lenger skal sondres mellom aksjefond og obligasjonsfond. I stedet skal skattleggingen tilpasses sammensetningen av aksjer og andre typer verdipapirer i det enkelte fondet. Inntekt fra henholdsvis aksjer og andre typer verdipapirer kan ikke behandles likt i alle sammenhenger.

Det vil være behov for å trekke et skille mellom de delene av fondets inntekt som skal behandles som aksjeutbytte, og de delene som skal behandles som renteavkastning.

Forenklingshensyn tilsier at differensieringen gjøres noe sjablongmessig. Departementet foreslår at utdeling fra

- verdipapirfond med mer enn 80 pst. aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte,
- verdipapirfond med mindre enn 20 pst. aksjeandel skattlegges som renteinntekt,
- verdipapirfond med mellom 20 og 80 pst. aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente.

En slik fordeling legges til grunn ved skattlegging av utdelinger fra fondet hos andelseierne, jf. forslag til § 10-20 tredje ledd i skatteloven. Den samme fordelingen legges til grunn for fondets fradragsrett ved utdeling til andelseierne, jf. forslag til § 10-20 første ledd annet punktum. Fordelingen får også betydning ved realisasjonsbeskatning av fondsandeler, jf. nærmere omtale nedenfor i dette punktet.

Prosesatsene i denne sjablongløsningen avviker fra forslaget i høringsutkastet. I høringsutkastet var det lagt opp til at andelseiere i fond med mer enn 90 pst. aksjeandel skulle skattlegges som

om fondet kun eide aksjer, og i fond med mindre enn 10 pst. aksjeandel skattlegges som om fondet ikke eide aksjer. Gjennom denne endringen blir prosentsatsene mer sammenfallende med bransjestandarden, hvor et aksjefond defineres som et verdipapirfond som i henhold til investeringsmandatet skal ha 80 til 100 pst. eksponering mot aksjemarkedet. Det vises i denne forbindelse til høringsuttalelsen fra Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF), jf. omtale i punkt 7.4.2.

Reglene forutsetter at *aksjeandelen* i fondet beregnes. Departementet foreslår at aksjeandelen beregnes ut i fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse. Beregningen av aksjeandelen vil ta utgangspunkt i fondets verdjusterte egenkapital («Net Asset Value»). Ved å legge fordelingen ved inntektsårets begynnelse og ikke slutt til grunn, oppnås større forutberegnelighet om skattemessig behandling på utdelingstidspunktet.

Advokatfirmaet Wiersholm AS ga under høringen uttrykk for at andelseier bør ha adgang til å velge fordelingen på utdelingstidspunktet, som alternativ til hovedregelen om fordelingen ved inntektsårets begynnelse. Etter departementets vurdering vil en slik løsning virke kompliserende, og bør derfor ikke gjennomføres.

Det foreslås et unntak fra hovedregelen om at aksjeandelen skal beregnes ved inntektsårets begynnelse for nystiftede fond. For fond som er etablert i inntektsåret, foreslås det at fondets aksjeandel ved utgangen av året legges til grunn.

Reglene om beregning av aksjeandel foreslås tatt inn i § 10-20 fjerde ledd i skatteloven.

Andeler i underliggende fond skal også inngå ved beregningen på nærmere betingelser, se nærmere omtale av underliggende fond nedenfor i dette punktet.

Den foreslåtte sjablongen virker forenklet ved at skattleggingen hos andelseier blir mer ensartet når fondet har mer enn 80 pst. aksjer eller rentepapirer. En sjablongmessig tilnærming kan i noen tilfeller gi en mindre korrekt beskatning. Hensynet til en mest mulig korrekt beskatning må avveies mot hensynet til praktikabilitet og enkelhet. Etter departementets vurdering vil de foreslåtte reglene innebære en tilstrekkelig presis løsning.

Som omtalt i punkt 7.4.2 mener flere av høringsinstansene at den foreslåtte løsningen ikke tar tilstrekkelig hensyn til at aksjer gjennomgående gir større avkastning enn rentepapirer på grunn av forskjellig risikoprofil. Flere av disse instansene foreslår at aksjeandelens beskatningsverdi settes høyere enn faktisk aksjeandel, for å

sikre enn mer korrekt fordeling av årets avkastning. Til dette vil departementet påpeke at risikoprofilen vil variere både ved investeringer i aksjer og i rentepapirer, og at en oppjustering av aksjeandelens beskatningsverdi ikke nødvendigvis vil gi økt treffsikkerhet. Å fastsette en oppjusteringsfaktor som tar hensyn til typiske forskjeller i avkastning, lar seg ikke gjøre på en entydig måte. Bruk av en oppjusteringsfaktor vil dessuten virke kompliserende. Departementet vil for øvrig påpeke at de endringene i prosentsatser som nå foreslås i sjablongmodellen, vil gi en mer fleksibel og håndterlig regel. Etter en samlet vurdering mener departementet at det ikke vil være hensiktsmessig med en løsning hvor aksjeandelens beskatningsverdi settes høyere enn faktisk verdiandel basert på et forhåndsbestemt forholdstall.

Noen av høringsinstansene mener at det i tillegg til de foreslåtte sjablongreglene også bør gis adgang til at andelseierne ved realisasjon kan beskattes for faktiske inntekter fordelt på aksjer og rentepapirer. Det må da på daglig basis holdes rede på de enkelte andelseiernes løpende skatteposisjon fordelt på de to kategoriene. Etter departementets vurdering vil en slik kombinert løsning virke kompliserende. Departementet foreslår derfor ikke en slik løsning.

Kontanter og derivater mv.

De foreslåtte reglene innebærer at det skilles mellom aksjer og andre verdipapirer. I noen tilfeller vil fondet ha en kontantbeholdning før investering i verdipapirer er gjort. Fondets midler kan også plasseres i finansielle instrumenter som derivater, jf. verdipapirfondloven § 6-1. Dette reiser spørsmål om hvordan kontanter og derivater mv. skal behandles ved beregningen av forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer i fondet.

I høringsnotatet foreslo departementet at *kontanter* ikke skulle regnes som aksjer, men være likestilt med andre verdipapirer. Finans Norge uttalte i høringen at kontanter bør holdes utenfor når aksjeandelen i fondet skal beregnes. Etter en fornyet vurdering slutter departementet seg til dette synspunktet, og foreslår at kontanter verken skal regnes som aksjer eller andre verdipapirer. At kontanter verken skal anses som aksjer eller andre verdipapirer, følger av en vanlig begrepsfortolkning. At kontanter skal holdes utenfor ved fordelingen, er derfor ikke direkte presisert i forslaget til lovtekst.

I høringsnotatet foreslo departementet at også *derivater* skulle likestilles med andre verdipapirer enn aksjer. Flere av høringsinstansene har innven-

dinge mot dette forslaget, og mener at derivater med aksjer som underliggende objekt bør være likestilt med aksjer. Dette kan også gjelde for andre finansielle instrumenter og eierandeler i selskap som ikke er aksjer. Noen av høringsinstansene har også ønsket en presisering av at direkte investeringer i aksjeindekser og andre aksjelignende instrumenter skal likestilles med aksjer.

Departementet viser til at en likestilling av aksjederivater mv. med aksjer ville innebære at personer kunne oppnå skjerming ved å investere i denne typen derivater mv. gjennom fond. Ved direkte investeringer i derivater gis ikke skjerming, heller ikke om det underliggende objektet er en aksje. For å unngå en slik mulighet, måtte derivater klassifiseres ulikt ved beskatningen av andelseiere som er henholdsvis personer og selskap. Det vil si at sjablongen ble ulik for det enkelte fond avhengig av om andelshaver var et selskap eller en personlig skattyter. Det ville komplisere den foreslåtte beskatningsløsningen i vesentlig grad.

Etter en samlet vurdering finner departementet at det ikke vil være hensiktsmessig å klassifisere derivater ut i fra det underliggende objekt. Departementet foreslår at løsningen i høringsutkastet opprettholdes på dette punkt, slik at derivater mv. ikke likestilles med aksjer.

Skattlegging av selve fondet

Departementet foreslår at verdipapirfond fortsatt skal være egne skattesubjekter. At verdipapirfond er egne skattesubjekter framgår av skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e. Denne bestemmelsen nevner ikke verdipapirfond eksplisitt, men slike fond anses som «sammenslutning som noen eierformuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra». Det foreslås ingen endringer i denne bestemmelsen.

Utgangspunktet i dagens regler er at inntektsbeskatningen av verdipapirfond følger reglene for inntektsbeskatning av selskaper, jf. skatteloven § 10-1 første ledd annet punktum. Etter departementets forslag skal dette fortsatt være utgangspunkt for skattlegging av fondene.

På følgende punkter foreslås det materielle endringer i reglene om skattlegging av selve verdipapirfondet:

For det første foreslås det at skatteloven § 10-1 tredje ledd oppheves. Denne bestemmelsen gir en definisjon av henholdsvis aksjefond og obligasjonsfond, og vil ikke lenger være nødvendig når det gis felles regler for alle typer verdipapirfond.

For det annet foreslås endringer i skatteloven § 2-38. Etter § 2-38 første ledd bokstav b er aksjefond subjekt etter fritaksmetoden. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at alle typer verdipapirfond blir subjekt etter fritaksmetoden. En slik endring er nødvendig for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning i verdipapirfond som eier aksjer.

For det tredje foreslås bestemmelsen i skatteloven § 10-5 om at obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp utdelt til andelseierne opphevet. En tilsvarende bestemmelse om fradragsrett foreslås i stedet tatt inn i skatteloven § 10-20 første ledd, men med viktige endringer. Som følge av at det skal gis felles regler for alle verdipapirfond, endres anvendelsesområdet for bestemmelsen til å gjelde verdipapirfond generelt. Fordi fradragsretten nå også skal gjelde fond som eier aksjer, bør fradragsretten begrenses i slike fond. Dersom man ga fradrag for den delen av utdelingen som er aksjeinntekt, ville den totale beskatningen av aksjeinntekt bli gunstigere enn om andelseierne eide aksjene direkte. Departementet foreslår at fradragsretten begrenses til den delen av utdelingen som svarer til andelen som skatlegges som rente hos andelseierne, jf. nærmere omtale av skattlegging av andelseierne nedenfor. Det foreslås en bestemmelse om slik begrensnings i § 10-20 første ledd annet punktum.

Mange av høringsinstansene har hatt merknader til dette forslaget, og departementet har vurdert den skattemessige behandlingen av renteinntekter i fondet nærmere.

En del av høringsinstansene mener departementet burde vurdere en løsning med fullt fritak for beskatning av renteinntekter på fondsnivå. Høringsinstansene begrunner dette først og fremst med at skatteplikt på renteinntekt kombinert med fradragsrett ved utdeling, fremtvinger utdelinger i akkumulerende fond som investerer i rentepapirer. Departementet er enig i at dette er en aktuell problemstilling, både med gjeldende regler og forslaget i høringen. Men som Verdipapirfondenes forening gir uttrykk for i sin høringsuttalelse, vil et skattefritak på fondsnivå reise ulike problemstillinger knyttet til blant annet gjeldende skatteavtaler. Etter departementets vurdering ligger ikke dagens rammebetingelser til rette for en løsning med skattefritak, og en slik løsning foreslås derfor ikke.

Flere av høringsinstansene viser til at den foreslåtte løsningen med delvis fradragsrett ved utdeling, vil føre til at kombinasjonsfond med aksjeandel mellom 20 og 80 pst. kan måtte dele ut mer enn fondets skattepliktige resultat for å unngå å

komme i skatteposisjon. Departementet ser at det kan være visse uheldige sider ved dette.

Departementet vil følge utviklingen og vurdere hvordan denne løsningen fungerer i praksis med tanke på eventuelt endringsbehov. Enkelte av høringsinstansene mener en mulig løsning for å unngå denne effekten kunne være å behandle utdelinger fra fondet fullt ut som renteinntekt både hos fondet og andelseier. En slik løsning ville være i samsvar med den faktiske situasjonen i fond som tilpasser seg regelen og kun deler ut renteinntekt. For en del utenlandske fond vil imidlertid en slik tilpasning til norske regler ikke være aktuell. Når slike fond deler ut avkastning av aksjer, vil klassifisering som renteinntekt innebære en streng og lite målrettet beskatning. En slik løsning ville også reise ulike problemstillinger ved realisasjonsbeskatningen. I tillegg kommer at aksjeutbytte som fondet mottar og som faller utenfor fritaksmetoden, ikke kan behandles som rente ved en slik løsning. Dersom slikt utbytte ble behandlet som rente, ville utdeling fra fondet til personlig andelseier ikke bli skattlagt for den delen som overstiger skjermingsfradraget. Sistnevnte problemstilling vil bidra til å komplisere en slik løsning.

Departementet foreslår derfor at de reglene om fradragsrett for utdelinger som ble foreslått i høringsnotatet, opprettholdes i foreliggende lovforslag.

Den foreslåtte bestemmelsen i § 10-20 første ledd annet punktum om begrensning av fradragsretten, innebærer i en bestemt sammenheng et avvik fra prinsippet om likebehandling av verdipapirer som eies direkte og gjennom fond: For aksjer i selskap i *lavskatteland* vil den skattemessige behandlingen bli forskjellig avhengig av om aksjen eies direkte eller gjennom selskap. Når norske personlige aksjonærer eier slike aksjer *direkte*, vil aksjonærmodellen få anvendelse uansett hvor selskapet er hjemmehørende. Norske personlige aksjonærer vil derfor få fradrag for skjerming selv om selskapet som utbetaler utbyttet er hjemmehørende i et lavskatteland. Utbyttet blir med andre ord ikke skattlagt i sin helhet, kun den delen som overstiger skjermingsfradraget. Når slike aksjer eies *gjennom fond* i Norge, blir beskatningen strengere. Utbyttet vil i sin helhet bli skattlagt i fondet, i tillegg til at det skattlegges etter aksjonærmodellen ved utdeling til personlig deltaker i fondet. At utbyttet blir fullt skattlagt i fondet er et resultat av at fritaksmetoden ikke vil få anvendelse når fondet mottar utbyttet, uten at dette motsvares av senere fradrag ved utdeling fra fondet. Etter departementets vurdering er en slik

forskjell prinsipielt velbegrunnet, og kan også ses i sammenheng med den innstramningen som foreslås i aksjonærmodellen i NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en åpen økonomi. I punkt 6.3 i NOU 2014: 13 foreslår Skatteutvalget at aksjonærmodellen endres slik at den ikke skal gjelde for inntekter fra aksjer i selskap etablert utenfor EØS. Det vises til nærmere omtale av dette forslaget fra Skatteutvalget i Meld. St. 4 (2015–2016) punkt 9.3.3.

Den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 10-31 tredje ledd om at verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskap utenfor EØS, foreslås videreført uten realitetsendringer. Men bestemmelsen foreslås flyttet til § 10-20 annet ledd. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er konkurransemessige hensyn, se nærmere omtale i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 6.

Underskudd i fondet skal framføres til fradrag mot framtidig overskudd, etter de ordinære reglene om underskuddsframføring.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2-38 første ledd bokstav b, forslag om opphevelse av skatteloven § 10-1 tredje ledd og § 10-31 tredje ledd, samt forslag til nye bestemmelser i skatteloven § 10-20 første og annet ledd.

Skattlegging av andelseierne – utdelinger fra fondet

Utdelinger fra verdipapirfond skattlegges hos andelseierne etter reglene om utbytte i skatteloven § 10-10 flg. Det gjelder både for utdelinger fra aksjefond og fra obligasjonsfond. Dette utgangspunktet foreslås videreført.

Etter gjeldende regler er det viktige forskjeller i beskatningen av utdelinger fra aksjefond og obligasjonsfond. Utdeling fra *obligasjonsfond* gir ikke rett til fradrag for skjerming, jf. skatteloven § 10-12 første ledd siste punktum. Ved utdeling fra slike fond gjelder heller ikke fritaksmetoden. Ved utdeling fra *aksjefond* gjelder derimot aksjonærmodellen og fritaksmetoden. Disse forskjellene gjenspeiler at aksjonærmodellen og fritaksmetoden gjelder for aksjer, men ikke for rentebærende papirer.

Når det ikke lenger skal sondres mellom aksjefond og obligasjonsfond, må skattleggingen tilpasses sammensetningen av aksjer og andre typer verdipapirer i fondet. Det vises til den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 10-20 tredje ledd om skattlegging av utdelinger fra fondet som henholdsvis aksjeutbytte og renteinntekt.

For den delen av utdelinger fra fondet som skattlegges som aksjeutbytte, skal *aksjonærmodel-*

len gjelde. Det vil si at det gis fradrag for skjerming når personlige andelseiere mottar utdeling fra fondet som regnes som aksjeutbytte. Bare den delen av utdelingen som overstiger et beregnet skjermingsfradrag, blir skattepliktig hos andelseieren. Ved beregning av skjermingsfradrag skal den delen av andelens inngangsverdi som tilsvare aksjeandelen i ervervsåret, være skjermingsgrunnlag. Dette framgår av forslaget til § 10-20 femte ledd.

Det skal bare gis fradrag for skjerming i den delen av utdelingen som regnes som aksjeutbytte, ikke den delen som skattlegges som renteinntekt. Dette fremgår av forslaget til § 10-20 sjette ledd.

På tilsvarende måte skal *fritaksmetoden* gjelde for den delen av utdelingen som regnes som aksjeutbytte, men ikke for den delen som skattlegges som renteinntekt. Også dette fremgår av forslaget til § 10-20 sjette ledd.

Den nåværende bestemmelsen i skatteloven § 10-12 første ledd siste punktum om at utdeling fra obligasjonsfond ikke gir rett til fradrag for skjerming, vil det ikke lenger være behov for. Denne bestemmelsen foreslås opphevet.

Skattlegging av andelseierne – gevinst eller tap ved realisasjon av andel

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at gevinster og tap ved innløsning av andel i verdipapirfond skattlegges etter reglene om gevinstbeskatning av aksjer mv. i skatteloven §§ 10-30 til 10-37. Det samme gjelder ved annen realisasjon enn innløsning. Dette gjelder både for andeler i aksjefond og i obligasjonsfond. Departementet foreslår at utgangspunktet fortsatt skal være at realisasjon skattlegges etter skatteloven §§ 10-30 til 10-37. Det vises til forslag til § 10-20 syvende ledd første punktum i skatteloven.

Etter gjeldende regler får aksjonærmodellen og fritaksmetoden anvendelse for andeler i aksjefond, men ikke i obligasjonsfond. Når det skattemessige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphører, må reglene utformes slik at fritaksmetoden og aksjonærmodellen kun får anvendelse for den delen av en realisasjonsgevinst som anses for å ha tilknytning til aksjer i fondet.

Fritaksmetodens anvendelse på realisasjonsgevinster på andeler i verdipapirfond, bør begrenses til den delen av gevinsten som gjenspeiler andelen av aksjer i fondet. Departementet foreslår en bestemmelse om dette i skatteloven § 10-20 syvende ledd annet punktum. Tilsvarende skal gjelde for tap, jf. syvende ledd tredje punktum. Ved beregning av aksjeandelen i fondet, legges

gjennomsnittet av andelen i ervervs- og salgsåret til grunn. Reglene om aksjeandel i forslaget til § 10-20 tredje og fjerde ledd skal få tilsvarende anvendelse ved beregning av aksjeandelen i ervervs- og salgsåret. Det vises til forslag til § 10-20 syvende ledd fjerde punktum.

Et eksempel kan belyse hvordan § 10-20 tredje og fjerde ledd skal få tilsvarende anvendelse ved gevinstberegningen:

Den faktiske aksjeandelen i fondet ved begynnelsen av ervervsåret er 92 prosent, og ved begynnelsen av salgsåret 70 prosent. Fondet har ikke andeler i underfond. Ved beregningen vil det da bli lagt til grunn en aksjeandel på 100 prosent for ervervsåret og 70 prosent for salgsåret, jf. tredje ledd bokstav a og c. Den beregnede andelen vil bli $(100+70)/2 = 85$ prosent. For andelseiere som oppfyller vilkårene for skattefritak for gevinsten etter fritaksmetoden, vil fritaket være begrenset til denne andelen av gevinsten.

Aksjonærmodellen innebærer at det ved realisasjon av andel gis fradrag for ubenyttet skjerming ved beregningen av gevinst eller tap, jf. skatteloven § 10-31 første ledd annet punktum. Det følger av skatteloven § 10-31 første ledd tredje punktum at fradrag for ubenyttet skjerming ikke kan overstige realisasjonsgevinsten. Når denne bestemmelsen skal anvendes ved realisasjon av andel i verdipapirfond, oppstår spørsmålet om hele realisasjonsgevinsten på andelen skal medregnes, eller kun den delen som anses å ha tilknytning til aksjer. Prinsippet om likebehandling med direkteide aksjer, tilsier at avregningsgrunnlaget for ubenyttet skjerming begrenses til den forholdsmessige del av realisasjonsgevinsten som har tilknytning til aksjer. På den annen siden taler forenklingshensyn mot en slik begrensning, og i stedet for at ubenyttet skjerming kan utnyttes i hele gevinsten. Departementet foreslår sistnevnte løsning. Etter departementets vurdering følger en slik løsning av en naturlig fortolkning av lovteksten, uten at særskilt regulering er nødvendig.

Det følger av skatteloven § 10-30 tredje ledd at gevinstbeskatningsreglene i skatteloven §§ 10-30 til 10-37 ikke får anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuelle pensjonsavtaler og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eiet i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven. I disse tilfellene vil skatteplikten fullt ut bero på særreglene om pensjonsbeskatning. Departementet foreslår at dette unnta-

ket videreføres, men at bestemmelsen i § 10-30 tredje ledd flyttes til § 10-20 åttende ledd.

Særlig om andeler i underliggende fond

Verdipapirfond kan investere i andre fond («underliggende fond»). Andeler i andre fond reiser flere spørsmål om skattemessig behandling:

- Hvordan skal *utdelinger* fra andre fond skattlegges i eierfondet?
- Hvordan skal *realisasjonsgevinster eller -tap* på andeler i andre fond behandles i eierfondet?
- Hvordan skal andeler i andre fond hensyntas når man beregner *forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer* i eierfondet? Herunder oppstår spørsmål om/hvordan man skal hensynta andeler i underliggende fond gjennom *flere ledd* (hvor et underliggende fond eier andeler i andre fond).

Det foreslås at de vanlige reglene om skattlegging av utdelinger fra fondet skal gjelde også når andelseieren er et verdipapirfond. Det vil si at bestemmelsene i forslaget til § 10-20 tredje ledd også får anvendelse i denne situasjonen. Det samme gjelder reglene om gevinst eller tap ved realisasjon av andeler i verdipapirfond, jf. forslag til § 10-20 syvende ledd.

I høringsutkastet ble det foreslått at man ved beregning av forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer i et verdipapirfond, skulle se bort fra andeler i underliggende fond når den samlede verdien av slike andeler er mer beskjeden. Dette ble begrunnet med forenklingshensyn. Det ble vist til at dette forenklingshensynet særlig gjør seg gjeldende for andeler i utenlandske fond hvor fondet selv ikke innberetter til Skatteetaten. I høringsutkastet ble det derfor foreslått at det skulle ses bort i fra andeler i underliggende fond når slike andeler utgjør 25 pst. eller mindre av verdiene i eierfondet ved inntektsårets begynnelse. Det ble også foreslått at det bare skulle tas hensyn til aksjeandelen i underfond i ett ledd. Mange av høringsinstansene har gitt uttrykk for at denne løsningen for underfond blir for sjablongmessig, og vil kunne hindre en fornuftig risikoallokering i «fond i fond» produkter.

Departementet foreslår at den sjablongmessige løsningen for underfond som ble foreslått i høringsutkastet, skal brukes når fondet ikke selv innberetter til Skatteetaten. I slike tilfeller vil det påhvile den enkelte andelseier å dokumentere sammensetningen av aksjer og andre verdipapirer

i fondet, se nærmere om andelseieres dokumentasjonsplikt nedenfor. Som fremholdt i høringsutkastet, er det i denne situasjonen forenklingshensynet gjør seg gjeldende. Det vises til forslag til bestemmelse om dette i skatteloven § 10-20 niende ledd tredje til femte punktum.

I de tilfellene fondet selv innberetter til Skatteetaten, foreligger ikke noe tilsvarende forenklingbehov. I disse tilfellene foreslår departementet at den faktiske aksjeandelen i underfond fastsettes på samme måte som i eierfondet, med en forholdsmessig del beregnet ut i fra eierandelen. Denne beregningen gjennomføres i alle underliggende fondsledd. Det vises til forslag til bestemmelse om dette i skatteloven § 10-20 fjerde ledd siste punktum.

Under høringen har noen instanser bedt om en presisering av hva som menes med at man i den sjablongmessige løsningen for underfond skal «se bort fra» andeler i underliggende fond når disse utgjør 25 pst. eller mindre. Det er stilt spørsmål om dette innebærer at investeringene i underfondet overhodet ikke skal inngå i grunnlaget, eller om de skal likestilles med andre verdipapirer. Etter departementets forslag skal slike andeler holdes helt utenfor beregningen, og verken anses som aksjer eller andre verdipapirer.

Under høringen er det også stilt spørsmål om bruk av sjablongløsningen når andeler i underfond overstiger 25 pst. Departementet vil illustrere dette med følgende eksempel:

Et verdipapirfond har investert 45 pst. direkte i aksjer, 25 pst. direkte i andre verdipapirer enn aksjer og 30 pst. i underfond. Underfondet har investert 90 pst. i aksjer og 10 pst. i andre verdipapirer.

Beregningen blir da slik:

Direkte eide aksjer i hovedfondet:	45 pst.
+ Aksjeandel i underfondet:	
90 pst. av 30 pst. =	27 pst.
= Beregnet aksjeandel i hovedfondet	72 pst.

Beregningen blir tilsvarende om eksempelet endres slik at underfondet kun eier andre verdipapirer enn aksjer. Beregningen blir da slik:

Direkte eide aksjer i hovedfondet:	45 pst.
+ Aksjeandel i underfondet:	
0 pst. av 30 pst. =	0 pst.
= Beregnet aksjeandel i hovedfondet	45 pst.

Kildeskatt

Etter skatteloven § 10-13 skal det svares kildeskatt av utbytte som utdeles til aksjonær i utlandet. Etter denne bestemmelsens første ledd siste punktum, gjelder reglene ikke for utdeling fra obligasjonsfond.

Når skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond oppheves, må denne bestemmelsen endres. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at det ikke skal svares kildeskatt for rentedelen av en utdeling fra verdipapirfond. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-13 første ledd siste punktum.

Innberetning fra fondet og andelseiers dokumentasjonsplikt

Den foreslåtte løsningen forutsetter at fordelingen i verdipapirfondet mellom aksjer og andre verdipapirer ved årsskiftet er kjent. Departementet legger opp til å fastsette forskriftsbestemmelser med hjemmel i ligningsloven § 5-9 som pålegger norske verdipapirfond å innrapportere slike forholdstall til Skatteetaten. Også utenlandske verdipapirfond vil kunne få anledning til å innrapportere slike forholdstall.

Departementet foreslår at andelseier selv må dokumentere slike forholdstall dersom fondet ikke har innrapportert dette. Dersom tilfredsstillende dokumentasjon ikke blir fremlagt for Skatteetaten, vil utdelinger fra fondet bli skattlagt som rente. Dersom dokumentasjonen kun mangler for andel i underliggende fond, anses andeler i det underliggende fondet som andre verdipapirer enn aksjer.

Det vises til forslag til § 10-20 niende ledd i skatteloven.

Flere av høringsinstansene mener det bør presiseres hva som menes med at andelshaver skal framlegge «tilfredsstillende dokumentasjon» når fondet ikke innrapporterer. I samråd med Skattedirektoratet vil det bli gitt nærmere retningslinjer for dette.

7.4.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene forventes ikke å få administrative konsekvenser av større betydning i Skatteetaten.

For verdipapirfond innebærer endringene at de blir pålagt å innrapportere sammensetningen av aksjer og andre verdipapirer ved hvert årsskifte. Denne ulempen må avveies mot de forde-

lene endringene vil innebære i form av en mer konsistent beskatning av fond med ulike typer verdipapirer.

For andelseierne vil det kunne oppstå ny dokumentasjonsplikt i en sammenheng. Det gjelder når fondet ikke selv innrapporterer sammensetningen av aksjer og andre verdipapirer. Andelseier må da selv dokumentere slik sammensetning, for å unngå at hele utdelingen fra fondet i det aktuelle året, skattlegges som rente. Det vises til omtalen av andelshavers dokumentasjonsplikt i punkt 7.4.4.

De foreslåtte endringene vil bidra til å motvirke økonomisk dobbeltbeskatning i enkelte tilfeller, og hindre uheldige skattetilpasninger. Departementet har ikke tilstrekkelig grunnlag til å beregne provenyvirkningene av dette. De nye reglene vil kunne gi økt skatt for enkelte og redusert skatt for andre, avhengig av sammensetningen av porteføljen. Endringene vil gi mer likeartede rammebetingelser for ulike typer norske og utenlandske fond, og bidra til en mer rettferdig konkurransesituasjon i markedet. Endringene vil også gi likere beskatning av ulike verdipapirer uavhengig av om de eies direkte eller gjennom fond.

7.4.6 Ikrafttredelse og overgangsregler

Endringene foreslås gjort gjeldende fra 1. januar 2016.

I enkelte sammenhenger reiser forslaget spørsmål om overgangsregler. Forslaget i § 10-20 femte ledd om skjermingsgrunnlag og forslaget i syvende ledd om gevinstberegning forutsetter at fordelingen mellom aksjer og andre verdipapirer i ervervsåret er kjent. Dette reiser spørsmål om slik fordeling for fondsandeler som ble anskaffet før de nye reglene trer i kraft. I høringsnotatet ble det for disse fondsandelene foreslått at fordelingen på ikrafttredelsestidspunktet skulle legges til grunn (sammen med opprinnelig kostpris).

Under høringen uttalte Skattedirektoratet at det bør vurderes om alle fond som per i dag anses som aksjefond, skal anses å ha 100 pst. aksjer på ikrafttredelsestidspunktet. Departementet foreslår en slik løsning for andeler ervervet før 7. oktober 2015. For andeler ervervet senere i 2015, foreslås at aksjeandelen per 1. januar 2016 legges til grunn.

Ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år, vil bli fremført på vanlig måte, uavhengig av regelendringene.

Det vises til forslag til ikrafttredelses- og overgangsbestemmelse.

7.5 Skattemessig fradrag for avsetninger i forsikringsselskap (Solvens II)

7.5.1 Innledning og sammendrag

Forsikringsselskap får fradrag for sine avsetninger til å dekke eller sikre forpliktelse overfor de forsikrede. Fradragsretten følger av en spesialbestemmelse i skatteloven § 8-5.

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II), som samler alle EUs forsikringsdirektiver i ett direktiv, skal gjennomføres i norsk rett innen 1. januar 2016. Solvens II-regelverket innebærer nye krav til forsikringsselskapenes kapital og avsetninger mv. Formålet med reglene er å underlegge forsikringsselskapene krav til egenkapital og avsetninger som bedre reflekterer risikoen i selskapene enn det som følger av dagens regler.

Finansdepartementet sendte den 21. mai 2015 på høring et forslag om endring av skatteloven § 8-5. Forslaget gikk ut på at fradragsretten skulle baseres på forsikringstekniske avsetninger etter det nye Solvens II-regelverket. Endringene skulle tre i kraft fra og med inntektsåret 2016.

Departementet har vurdert høringsinnspillene og kommet til at det er behov for mer tid til å utrede endringsforslaget. Departementet fremmer derfor ikke i denne proposisjonen forslaget til endringer som ble beskrevet i høringsnotatet. I stedet foreslår departementet at skatteloven § 8-5 endres slik at det framgår at fradraget inntil videre skal beregnes på samme måte som etter dagens regler.

Departementet vil arbeide videre med å utrede et forslag til nye avsetningsregler som kan tre i kraft tidligst i 2017.

7.5.2 Gjeldende rett

Forsikringsselskap skatlegges for premieinntekter og får fradrag for forsikringsutbetalinger etter alminnelige skatteregler.

Skattelovens hovedregel om fradrag, § 6-1, fastsetter at «Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» Fradragsrett forutsetter derfor som hovedregel at kostnaden er pådratt. Skatteloven § 8-5 fastsetter imidlertid at forsikringsselskaper gis fradrag for «avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelse overfor de forsikrede.»

Forsikringsselskap plikter å foreta avsetninger. Etter gjeldende regelverk består avsetningene i skadeforsikring hovedsakelig av premieavsetninger, erstatningsavsetninger og sikkerhetsavsetninger, jf. forsikringsvirksomhetsloven §§ 12-10 flg.

Kravene til avsetninger i livsforsikringsselskap er regulert i forsikringsvirksomhetsloven §§ 9-15 flg. Avsetningene består av avsetninger til premiereserve, tilleggsavsetninger, kursreguleringsfond, erstatningsavsetning, risikoutjevningfond mv.

En ny finansforetakslov (lov 10. april 2015 nr. 17) vil tre i kraft 1. januar 2016. Reglene om kapitalkrav og krav til forsikringstekniske avsetninger vil da i stor grad flyttes til finansforetaksloven, jf. lovens kapittel 14.

Solvens II-direktivet, som ble vedtatt 25. november 2009, trekker opp hovedprinsippene for reguleringen av forsikrings- og gjenforsikringsvirksomhet, og skal gjennomføres i norsk rett innen 1. januar 2016. Solvens II-direktivet gjelder både for livsforsikring og skadeforsikring, og innebærer at i alt 14 tidligere direktiver på livsforsikrings- og skadeforsikringsområdet slås sammen i ett direktiv. I Solvens II-direktivet innføres et nytt regelverk for kapitalkrav og for verdurdering av de forsikringstekniske avsetningene i forsikringsforetak. Formålet med det nye regelverket er at europeiske forsikringsforetak skal underlegges kapitalkrav som stemmer bedre overens med risikoen i foretakene enn det som følger av dagens regler (Solvens I-regelverket).

Solvens II-reglene gjelder ikke for pensjonsforetak. Kapitalkravene for slike foretak vil bli regulert i finansforetaksloven § 14-16 og være basert på Solvens I-regelverket.

7.5.3 Høringen

Departementet sendte den 21. mai 2015 ut et høringsnotat om skattemessig fradrag for avsetninger i forsikringsselskap og konsekvenser av Solvens II. Høringsfristen var 2. juli 2015.

I høringsnotatet ble det vist til enkelte svakheter ved den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 8-5, og at et fradrag basert på avsetninger etter Solvens II-regelverket ville gi et skattemessig riktigere fradrag enn det som følger av dagens regler. Det ble foreslått at fradraget for avsetninger skal basere seg direkte på de nye forsikringsmessige avsetningene. Det vil si at avsetningsfradraget fra og med 2016 hovedsakelig ville bli basert på Solvens II-avsetninger.

Det skattemessige fradraget for avsetninger til Garantiorordningen for skadeforsikring, naturska-

defond etter lov om naturskadeforsikring og til risikoutjevningfondet skulle baseres på de forsikringstekniske avsetningene til disse fondene.

Forslaget i høringsnotatet ville medføre at avsetningsfradraget blir basert på avsetninger som for mange skadeforsikringsselskap vil være betydelig lavere i 2016 enn i 2015. Denne engangseffekten med reduserte samlede avsetninger ville etter forslaget medføre en tilsvarende skattepliktig inntekt for 2016. Forslaget ville også kunne medføre noe lavere årlige avsetningsfradrag i årene framover.

For livsforsikringsselskap ble det lagt til grunn at forslaget ville ha mindre betydning.

Departementet har mottatt en rekke høringsinnspill i saken. Høringsinnspillene fra instanser knyttet til forsikringsbransjen støtter ikke høringsforslaget. Det er blant annet reist innvendinger mot engangseffekten i form av økt skattepliktig inntekt. Flere av instansene mener også at gjeldende fradragregel er prinsipielt riktigere enn den foreslåtte.

7.5.4 Vurderinger og forslag

Fradragsretten etter skatteloven § 8-5 omfatter også avsetninger som skal «sikre» kundeforpliktelsene. Det vil si avsetninger som går ut over det kalkulerte omfanget av forpliktelsene, såkalte sikkerhetsavsetninger. Videre er avsetningskravene etter gjeldende forsikringsregelverk minimumskrav. Etter departementets oppfatning er gjeldende regler ikke hensiktsmessig utformet, blant annet fordi de i stor grad gir grunnlag for fradrag for kostnader som sannsynligvis ikke vil påløpe.

Samtidig reiser innføringen av nye soliditetsregler, herunder nye avsetningsregler, spørsmål om behov for endring av skatteloven § 8-5. På lang sikt er det lite hensiktsmessig å basere avsetningsfradraget på avsetningsreglene som gjelder i dag, ettersom disse i stor grad vil bli erstattet med nye regler fra og med 2016. Dette tilsier etter departementets syn at fradragsregelen bør endres.

Som omtalt i høringsnotatet, viser beregninger fra Finanstilsynet at de aller fleste skadeforsikrerne vil kunne dekke den økte skatten for 2016 gjennom allerede avsatte midler og fortsatt mer enn oppfylle nye krav til solvenskapital under Solvens II.

Flere høringsinstanser mener at endringen i fradragsreglene reiser spørsmål om forslagets forhold til Grunnlovens forbud mot tilbakevirkende lovgivning. Departementet tar med seg innspill

lene på dette punktet i det videre arbeidet med nye regler.

Pensjonskasseforeningen har påpekt i høringen at kapitalkravene for pensjonsforetak inntil videre vil være basert på Solvens I-bestemmelsene, og at det i utgangspunktet er lite rimelig og lite hensiktsmessig at fradraget for pensjonsforetak skal baseres på soliditetsregler som ikke gjelder for denne gruppen. Departementet bemerker at det kan argumenteres mot å ha ulike avsetningsfradrag for pensjonsforetak og andre livsforsikrere.

Når det gjelder livsforsikring, har *Finans Norge* vist til at det gjelder en 16-års overgangsregel, og at denne ikke er egnet som grunnlag for beregning av avsetningsfradrag. Det er også vist til at fradrag basert på avsetninger beregnet ved neddiskontering av framtidige forpliktelser vil gi store utslag og liten forutsigbarhet for livsforsikringsforetakene.

Skattedirektoratet har blant annet bemerket at dagens regelverk har ført til store fremførbare underskudd for livsforsikrerne, og at en ny regel bør utformes slik at avsetningsfradrag ikke kan generere stadig nye underskudd.

På grunnlag av merknadene som er framkommet i høringen, vil departementet bruke noe mer tid på saken før det fremmes forslag til nye avsetningsregler. Departementet fremmer ikke forslag om nye regler nå, men vil i stedet arbeide videre med sikte på å utarbeide et forslag som tidligst kan tre i kraft fra og med inntektsåret 2017. Det innebærer at skattemessig fradrag inntil videre baseres på forsikringstekniske avsetninger beregnet etter gjeldende avsetningsregler for 2015. Videre skal skattemessig fradrag fortsatt begrenses til det som er nødvendig for å dekke eller sikre kundeforpliktelsene. Forslaget forutsetter en endring av skatteloven § 8-5 som får fram at innføringen av Solvens II-regelverket ikke skal påvirke beregningen av skattemessige avsetningsfradrag i forsikringsselskap.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-5 første ledd.

7.5.5 Økonomiske og administrative virkninger

En videreføring av dagens skatteregler for avsetningsfradrag i forsikringsselskap vil innebære administrativt merarbeid for forsikringsselskapene og Skatteetaten etter innføringen av Solvens II for forsikringstekniske avsetningskrav. Det vil være komplisert for både skattyterne og myndighetene dersom inntektsfradraget i framtiden skulle baseres på et forsikringsregelverk som

ikke lenger er gjeldende. Beregningen av disse avsetningene ville i så fall utelukkende være begrunnet i skattereglene. Som nevnt ovenfor vil departementet arbeide videre med sikte på nye skatteregler som kan tre i kraft tidligst fra og med inntektsåret 2017.

Forslaget innebærer en videreføring av gjeldende grunnlag for beregning av skattemessig avsetningsfradrag, og vil derfor ikke ha provenyvirknninger.

7.5.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

7.6 Nedre grense i naturressursskatten

I forbindelse med budsjettet for 2015 ble det vedtatt å heve nedre grense i grunnrenteskatten, slik at vannkraftverk med effekt fra 5,5 MVA til 10 MVA ikke lenger skal betale grunnrenteskatt, jf. endringslov 19. desember 2014 nr. 80. Ettersom fritaket reiser statsstøtterettslige problemstillinger, ble ikrafttredelsen utsatt i påvente av et positivt vedtak fra ESA. ESA har i brev av 23. juni 2015 gitt uttrykk for at økt nedre grense i grunnrenteskatten ikke utgjør statsstøtte i EØS-rettslig forstand. I statsråd 18. september 2015 ble det besluttet at økningen av nedre grense skal gjelde med virkning fra og med inntektsåret 2015.

I Prop. 1 LS (2014–2015) ble det argumentert for at nedre grense i naturressursskatten bør heves samtidig som nedre grense i grunnrenteskatten heves. Eier av kraftverk med generatorer som har effekt over 5,5 MVA, betaler etter dagens regler naturressursskatt for det enkelte kraftverk på 1,3 øre per kWh av gjennomsnittlig samlet produksjon de siste syv inntektsår, jf. skatteloven § 18-2. Naturressursskatten fordeles med 1,1 øre til kommunen og 0,2 øre til fylkeskommunen kraftverket ligger i. Naturressursskatten er fradragsberettiget krone for krone mot utliknet fellesskatt til staten, og eventuelt ubenyttet fradrag kan framføres med rente. Naturressursskatten er derfor ikke en effektiv skatt på selskapene, men omfordeler skatt fra staten til kommuner og fylkeskommuner med kraftverk.

Naturressursskatten ble innført i forbindelse med kraftskattereformen 1997. Som omtalt i Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 5.4 var intensjonen å omfordele grunnrenteskatt fra staten til kommuner og fylkeskommuner. Når nedre grense heves, vil ikke staten lenger kreve inn grunnrenteskatt

fra kraftverk under 10 MVA. Grunnlaget for omfordeling av grunnrente fra staten til kommuner og fylkeskommuner via naturressursskatten er derfor ikke lenger til stede. Like grenser i naturressursskatten og grunnrenteskatten vil også gjøre regelverket enklere for både skattytere og Skatteetaten. I tråd med det som ble signalisert i budsjettet for 2015 foreslår regjeringen derfor at grensen for naturressursskatt heves til 10 MVA når nedre grense i grunnrenteskatten heves, det vil si fra og med inntektsåret 2015. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 18-2 annet ledd annet punktum.

Kommunenes proveny fra naturressursskatten for kraftverk med effekt mellom 5,5 MVA og 10 MVA anslås til om lag 20 mill. kroner påløpt i 2015 og bokført i 2016. Når rammene for kommunenes inntekter blir fastlagt for 2016, vil kommunens samlede reduksjon i naturressursskatt kompenseres med en tilsvarende økning fra andre skatteinntekter. Samlet vil derfor både kommunesektoren og staten komme uendret ut. For den enkelte kommune som får lavere naturressursskatt, kan imidlertid de samlede inntektene bli noe redusert. De direkte utslagene vil i stor grad bli motvirket gjennom skatteutjevningen i kommunenes inntektssystem.

7.7 Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen foreslås redusert fra 3,1 pst. til 2,7 pst. for 2016.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11,4 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 8,2 pst. Produktavgiften i fiskerinæringen skal foruten å dekke mellomlegget mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. i trygdeavgiften også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepengene for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy.

I brev av 12. august 2015 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften reduseres til 2,7 pst. for 2016. Tilrådingen er basert på anslag for førstehåndsverdien og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2016 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Reduksjonen skyldes forventninger om økt verdi på førstehåndsomsetningen neste år samt at utbetalinger til dagpenger er forventet å synke. I tabell

7.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsetting av nivået på produktavgiften for 2016.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2016.

Tabell 7.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2016. Mill. kroner

	2015	2016
Førstehandsverdi som det skal betales produktavgift av	14 200,0	14 700,0
Dette gir følgende pensjonsgivende inntekt	5 472,0	5 664,0
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	175,1	181,3
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt)	10,9	11,3
Dagpenger ved arbeidsløshet	90,0	85,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepengene	121,0	122,3
Sum utgifter	397,1	400,0

Kilder: Nærings- og fiskeridepartementet, Fiskeridirektoratet, NAV og Garantikassen for fiskere.

8 Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)

8.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet og anslås å gi inntekter på 263,5 mrd. kroner i 2016.

Den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 8 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøyelsesparker og store idrettsarrangement.

Merverdiavgiften vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere regler om registreringsplikt, beregning og betaling av avgift mv. er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, men at man heller ikke har rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved omsetningen, men at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i virksomheten. Dette gjelder for eksempel trykt skrift i form av bøker, aviser og tidsskrift.

Merverdiavgiften skal beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheters rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Unntatte virksomheter og privatpersoner har ikke fradragsrett. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk.

Merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntek-

ter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for Skatteetaten og de næringsdrivende.

For 2016 foreslås det å øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 til 10 pst., se punkt 8.2.

8.2 Øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 til 10 pst.

Regjeringen foreslår å øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 pst. til 10 pst., se forslag til avgiftsvedtak § 4. Den lave satsen gjelder for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøyelsesparker og store idrettsarrangement. Lav sats innebærer at den avgiftspliktige bare skal beregne 8 pst. merverdiavgift ved omsetning, samtidig som det gis fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten (som regel 25 pst.). En slik ordning er gunstig for de fleste som er omfattet. Lav sats på 8 pst. gir derfor normalt ikke inntekter til staten. Den lave satsen bør derfor heves.

Økningen av den lave merverdiavgiftssatsen med to prosentenheter kan innebære noe økte priser på de aktuelle tjenestene. Næringsdrivende med fradragsrett vil ikke påvirkes av økningen. Ordningene med kompensasjon av merverdiavgift i kommunesektoren og nettoføring av merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorgan medfører at etterspørselen fra en stor del av offentlig sektor ikke blir påvirket av satsøkningen. Innenfor kollektivtrafikken legges det opp til kompensasjoner i henhold til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester slik at prisøkninger i stor grad unngås. En prisøkning kan ha betydning for privatpersoner og andre uten fradragsrett. Størrelsen på prisøkningen vil avhenge av markedsforholdene, men selv med full overvelting av avgiftsøkningen på kundene vil maksimal prisøkning være 1,85 pst.

Satsøkningen kan videre ha betydning for virksomhetene som leverer tjenester omfattet av den lave satsen. En prisøkning som følge av økt merverdiavgift, kan føre til noe redusert etterspørsel

etter de aktuelle tjenestene, og dermed lavere omsetning for produsentene. For mange virksomheter vil imidlertid økningen kun berøre deler av omsetningen. For eksempel driver de fleste overnattingsbedrifter virksomhet med flere merverdiavgiftssatser. Endringen berører kun overnatting som er avgiftspliktig med lav sats, mens servering av mat og andre varer og tjenester som ytes i tilknytning til romutleien og som er avgiftspliktig med generell sats, ikke påvirkes av endringen.

Departementet påpeker at forslaget om å øke den lave merverdiavgiftssatsen fremmes som en del av oppfølgingen av Skatteutvalgets forslag. Konsekvensene av å øke merverdiavgiftssatsen må ses i sammenheng med øvrige forslag i budsjettet, blant annet forslag om å redusere selskapskatten. Samlet innebærer omleggingen at skattebyrden forskyves fra selskapskatt, skatt på sparing og skatt på arbeid til blant annet skatt på forbruk gjennom økninger i merverdiavgiften, jf. nærmere omtale i Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst.

Avgiftsmyndighetene vil gi nærmere retningslinjer om avgiftsberegningen for ytelser som ble betalt før satsøkningen ble vedtatt, men der tjenesten helt eller delvis ytes etter dette tidspunktet. Dette er for eksempel aktuelt for tjenester som leveres til innehavere av periodebilletter, sesongkort ol.

Økningen av merverdiavgiftssatsen anslås å gi et merproveny på om lag 650 mill. kroner påløpt og om lag 500 mill. kroner bokført i 2016. Det er da tatt hensyn til kompensasjon på utgiftssiden av budsjettet i henhold til inngåtte offentlige avtaler om kjøp av persontransporttjenester som tog, buss, fly-, ferjeruter og sjøtransport. Det er også tatt hensyn til regelstyrte ordninger på utgiftssiden som gjelder kompensasjonsordningen for merverdiavgift i kommunesektoren og nettoføringsordningen for ordinære statlige forvaltningsorgan.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2016.

8.3 Merverdiavgift på elektroniske nyhetstjenester

8.3.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift som i utgangspunktet ilegges alle varer og tjenester. Enkelte varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, blant annet trykt skrift (aviser, tidsskrift, bøker).

Merverdiavgiftsfritaket for aviser omfatter kun aviser som er trykt på papir. Aviser i elektronisk form ilegges merverdiavgift med 25 pst. For å gi avgiftsmessig likebehandling av nyheter på papir og i elektronisk form, foreslår regjeringen å utvide fritaket til å omfatte elektroniske tjenester som hovedsakelig inneholder nyheter og aktualiteter. Det foreslås at fritaket fastsettes i merverdiavgiftsloven § 6-2, samt at departementet gis fullmakt til å fastsette nærmere regler i forskrift.

Departementet er i dialog med EFTAs overvåkingsorgan (ESA) om fritaket og avgrensningen av det og vil sende formell notifikasjon så snart som mulig. Forslag til endringer i merverdiavgiftsforskriften vil bli sendt på høring. Det foreslås at Kongen gis fullmakt til å iverksette lovendringen. Fritaket vil bli iverksatt så snart ESAs godkjenning foreligger og forskrift er fastsatt.

Forutsatt innføring fra 1. januar 2016 er fritaket anslått å gi et provenytap på om lag 350 mill. kroner påløpt og 290 mill. kroner bokført i 2016.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven §§ 6-2, 7-1 og 9-1.

8.3.2 Gjeldende rett

Det skal beregnes merverdiavgift ved innlandsk omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Avgiften beregnes og betales av de registrerte næringsdrivende. Den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst.

Enkelte varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift (nullsats). Fritak er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) med nærmere regler i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Fritak innebærer at registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, men at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved omsetningen (satsen er null), jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav h. Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående, skal overskytende inngående avgift utbetales, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5. Fritak innebærer dermed en indirekte støtte via merverdiavgiftssystemet.

Aviser er fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. Fritaket er begrunnet med ytringsfrihet og ønske om å støtte det norske språk. For 2015 er skatteutgiften ved merverdiavgiftsfritaket for aviser anslått til 1,5 mrd. kroner. I tillegg gis det direkte pressestøtte, bl.a. produk-

sjonstilskudd til nyhets- og aktualitetsmedier. Produksjonstilskuddet skal bidra til mangfold av nyhets- og aktualitetsmedier. Tidligere gjaldt ordningen kun papiraviser, men dette vilkåret ble fjernet i 2014 slik at ordningen nå er plattformnøytral.

Gjeldende merverdiavgiftsfritak omfatter kun aviser som er trykt på papir. Aviser i elektronisk form anses som tjenester som ilegges merverdiavgift med 25 pst. Tilsvarende gjelder i EU. EUs merverdiavgiftsdirektiv åpner for redusert sats på papiraviser, men ikke på elektroniske tjenester, herunder elektroniske nyhetstjenester.

I tillegg til at avisen må være trykt på papir er det et vilkår for fritak at avisen utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. Det er ikke fastsatt ytterligere vilkår i merverdiavgiftsforskriften. Ved vurderingen av om det foreligger en avis som er omfattet av fritaket, har man i praksis benyttet de kriterier som Dagspresseutvalget i 1966 foreslo som grunnlag for tildeling av produksjonsstøtte til dagsaviser. Kriteriene er:

1. Aviser som er opptatt som medlemmer av Norske Avisers Landsforbund¹ og som kommer ut minst to ganger ukentlig.
2. Andre aviser som etter sitt opplag og innhold har karakter på linje med NALs medlemsaviser, bl.a. ved at de kommer ut regelmessig og minst to ganger per uke², gjennom nyheter og kommentarer orienterer allmennheten om begivenheter og aktuelle spørsmål i inn- og utland, eller innen den kommune/de kommuner som regnes som avisens utbredelsesdistrikt, har en ansvarlig redaktør med status overensstemmende med redaktørplakaten av 1933, tar betaling for abonnement, løssalg og annonser etter offentlig tilgjengelige pristarif-fer.
3. Aviser som bare utkommer en gang ukentlig, men som ellers innfrir kravene i pkt. 2, skal likevel kunne betraktes som tilhørende dagspressen dersom de har et idémessig eller politisk grunnlag [...].

Kriteriene er ikke rettslig bindende, men tjener som veiledning ved vurderingen av om det foreligger en avis. Det er de registrerte næringsdrivende som i første rekke må vurdere og ta stilling til om kriteriene er oppfylt. Det sentrale element i vurderingen er *innholdet* i publikasjonen. For at det skal foreligge rett til fritak må publikasjonen

hovedsakelig inneholde nyheter og aktualitetsstoff og dette stoffet må være fra et bredt spekter av samfunnsområder. Publikasjoner som inneholder stoff hentet fra kun én sektor eller er rettet mot kun én interesse, f.eks. sport, politikk, religion eller underholdning, anses ikke som en avis i merverdiavgiftslovens forstand. Aviser som har bred dekning av en noe smalere del av nyhetsbildet, for eksempel DN, Finansavisen, Morgenbladet, anses imidlertid å være omfattet.

Fritaket gjelder omsetning i alle ledd slik at også omsetning av ferdigtrykte aviser fra trykkeri til utgiver er fritatt. Avisenes omsetning av annonser og reklame er imidlertid ikke fritatt. Det samme gjelder omsetning av andre varer og tjenester i forbindelse med avisproduksjonen.

8.3.3 Vurderinger og forslag

Gjeldende merverdiavgiftsfritak for aviser omfatter kun aviser som er trykt på papir. De senere år har omsetningen av papiraviser sunket, mens omsetning av elektroniske aviser har økt. Begrunnelsen for dagens fritak (ytringsfrihet, norsk språk) er relevant også for elektroniske nyhetstjenester. Videre innebærer gjeldende regelverk en avgiftsmessig forskjellsbehandling av nyheter avhengig av distribusjonsteknologi. Regjeringen foreslår derfor at merverdiavgiftsfritaket for papiraviser utvides til å omfatte alle medier som hovedsakelig inneholder nyhets- og aktualitetsstoff uavhengig av plattform, dvs. nyheter på pc, mobiltelefon, nettbrett, radio og fjernsyn.

Elektroniske tjenester, herunder elektroniske nyhetstjenester, ilegges i dag merverdiavgift med 25 pst. Fritak for nyhetstjenester innebærer at denne tjenesten må avgrenses mot alle andre elektroniske tjenester som fortsatt skal avgiftsberegnes med 25 pst. Det må dermed skilles mellom tekst og bilder som er berettiget til fritak og innhold i form av for eksempel lyd, film og andre tekster og bilder som ikke er det.

Det er departementets utgangspunkt at definisjonen av elektroniske nyhetstjenester i størst mulig grad bør samsvare med definisjonen av papiraviser og at hovedkriteriet må knyttes til tjenestens innhold. Departementet legger derfor til grunn at det er et vilkår for fritak at tjenesten hovedsakelig inneholder nyheter og aktualitetsstoff og dette stoffet er fra et bredt spekter av samfunnsområder som for eksempel politikk, økonomi, kultur mv. Nyhetstjenester som i hovedsak omhandler saker fra kun én sektor eller er rettet mot én interesse, for eksempel kultur, religion, sport eller yrke, vil ikke være fritatt. Kriteriet vil

¹ Mediebedriftenes Landsforening.

² Merverdiavgiftsloven § 6-1 stiller krav om minst ett nummer ukentlig.

gjelde både nettavisene (pc, nettbrett, mobil) og radio/tv. For fjernsyn vil vilkåret innebære at for eksempel TV2 og TV3 – som i stor grad inneholder underholdning – ikke fritas, mens eksempelvis TV2 Nyhetskanalen, BBC News, CNN og Al Jazeera vil være omfattet av fritaket.

Fritaket vil ikke omfatte tjenester som omsettes separat via elektroniske nyhetstjenester, for eksempel annonser, reklame, film, musikk, tilgang til vin- og matklubber mv. I tilfeller hvor kunden som en del av en nyhetstjeneste også mottar ytelser som isolert sett er merverdiavgiftspliktige, må det vurderes konkret om leveransen i sin helhet er å anse som en fritatt nyhetstjeneste eller om tilleggsytelsene utgjør merverdiavgiftspliktig omsetning.

Utgangspunktet er etter departementets oppfatning at hvert tjenesteelement må vurderes for seg. Dette kan imidlertid stille seg annerledes dersom det ene elementet klart er det prinsipale og andre elementer kun understøtter den prinsipale ytelsen eller er av underordnet betydning for kjøper. I denne vurderingen er det også et moment hvor distinkt og separat ytelsen er. Departementet legger til grunn at salg av annonser og reklame skal avgiftsberegnes med 25 pst.

Den konkrete vurderingen av om det er omsatt en eller flere ytelser kan medføre at tjenester som skal avgiftsberegnes med 25 pst. dersom den omsettes separat, kan omsettes med nullsats dersom de omsettes som del av en nyhetstjeneste. Dette kan medføre en konkurranseulempa for de aktører som selger tjenestene separat og må omsette med alminnelig merverdiavgiftssats.

Det er en forutsetning for merverdiavgiftsplikt at det foreligger en omsetning, dvs. levering av varer eller tjenester mot konkret vederlag. Fritaket vil dermed kun omfatte nyheter og aktualitetsstoff som omsettes mot brukerbetaling. Dersom selger tilbyr nyhets- og aktualitetsstoff både gratis og mot betaling, må disse anses som separate ytelser.

Kringkastingsavgiften anses som vederlag for kringkastingsjenester og ilegges merverdiavgift med lav sats, jf. merverdiavgiftsloven § 5-7. Den lave satsen foreslås økt fra 8 til 10 pst. i 2016, se punkt 8.2. Det er ikke lagt opp til endringer i denne rettsstillingen, dvs. at verken NRK som allmennkringkaster eller NRK som nyhetskanal vil være omfattet av fritaket.

Merverdiavgiftsfritaket for aviser er blant annet begrunnet med et ønske om å beskytte det norske språksamfunnet. Fritaket omfatter imidlertid også utenlandske aviser. På samme måte vil fritaket for elektroniske nyhetstjenester også

omfatte utenlandske medier. Ved innførsel av tjenester, herunder elektroniske nyhetstjenester, til forbruker i Norge er det den utenlandske tilbydereren som skal beregne og betale merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. Dette vil gjelde der utenlandske aviser eller nyhetskanaler omsetter til norske abonnenter («Business to Consumer (B2C)-omsetning»). For å gjøre det enkelt for de utenlandske næringsdrivende å oppfylle sine forpliktelser etter merverdiavgiftsloven, er det i Norge, i likhet med blant annet i EUs medlemsstater, innført en egen forenklet ordning (VOES³) hvor den utenlandske selgeren kan registrere seg på en forenklet måte og beregne merverdiavgift over internett. Fritak for merverdiavgift for elektroniske nyhetstjenester innebærer at den utenlandske næringsdrivende må vurdere innholdet i den elektroniske tjenesten opp mot det norske regelverket ved beregning og betaling av avgift. Dette vil komplisere denne ordningen og kan øke faren for manglende registrering, innføring og feil beregning av avgift.

8.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tjenester som hovedsakelig inneholder nyheter og aktualiteter, vil gi en avgiftslettelse for bransjen og et provenytap for staten. Størrelsen på provenytapet vil avhenge av den endelige avgrensningen av fritaket. Provenytapet for 2016 er også avhengig av innføringstidspunktet, men forutsatt innføring fra 1. januar 2016 er fritaket anslått å gi et provenytap på om lag 350 mill. kroner påløpt og 290 mill. kroner bokført i 2016. Provenytapet vil bli betydelig større over tid, blant annet som følge av at e-avisene overtar en større del av avisomsetningen.

Merverdiavgiften oppkreves etter selvdeklarasjonsprinsippet, dvs. at de registrerte næringsdrivende selv skal beregne og betale korrekt avgift. Det vil dermed være de næringsdrivende som i første rekke må bære kostnadene ved regelendringen. At avgiftsberegningen gjøres riktig vil på vanlig måte bli kontrollert av Skatteetaten. Merverdiavgiftsfritak for en elektronisk tjeneste innebærer at denne må avgrenses mot alle andre elektroniske tjenester, basert på en avgrensning av det digitale innholdet, som skal beregnes med alminnelig sats. Dette vil medføre økte administrative kostnader for de nærings-

³ VAT on Electronic Services

drivende. På den annen side vil det innebære en forenkling for avisutgiverne at de ikke lenger behøver å skille mellom merverdiavgiftsfritatte papiraviser og merverdiavgiftspliktige elektroniske nyhetstjenester. De næringsdrivende må dokumentere korrekt avgiftsberegning i regnskapet. Dersom krav til dokumentasjon gjør det nødvendig med endringer i de næringsdrivendes regnskapssystemer e.l. kan de administrative kostnadene øke.

Innføring av et nytt merverdiavgiftsfritak vil også medføre økte kostnader for avgiftsmyndighetene, spesielt i forbindelse med utforming av nytt regelverk, veiledning av norske og utenlandske næringsdrivende, kontroll mv. Avklaring av avgiftsplikten kan dessuten medføre tidkrevende saks- og klagebehandling.

8.3.5 Ikrafttredelse

Fritak for merverdiavgift kan være statsstøtte etter EØS-avtalens statsstøtteregelverk. ESA kan imidlertid godkjenne støtte som forenlig med avtalen. I samråd med andre berørte departementer er Finansdepartementet i kontakt med ESA om saken. Det er ikke avklart om og når fritaket godkjennes av ESA og kan tre i kraft. Departementet foreslår derfor at fritaket trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Den nærmere avgrensning av fritaket må skje i forskrift. Forskrifter skal sendes på høring med minst seks ukers høringsfrist. Departementet vil sende et forskriftsforslag på høring så snart det er klart om ESA godkjenner fritaket og med hvilken avgrensning. Fritaket vil bli iverksatt så snart som mulig.

9 Særavgifter

9.1 Innledning

Særavgifter ilegges nærmere bestemte varer og tjenester og kan ha ulike formål. I tillegg til å skaffe inntekter til staten kan særavgiftene også bidra til å prise samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter. Inntektene fra særavgifter går til statskassen uten noen form for øremerking. De fleste særavgifter ilegges varer der avgiften beregnes av produsent og importør.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er gitt i egne forskrifter med hjemmel i særlover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

9.2 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

For 2016 foreslås det at avgiftssatsene blir prisjustert, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Alkoholavgiftenes formål er å skaffe staten inntekter og å begrense de helsemessige og sosiale problemene forårsaket av alkoholforbruk. Høye avgifter på alkohol kan føre til økt grenshandel, hjemmeproduksjon og smugling. Uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

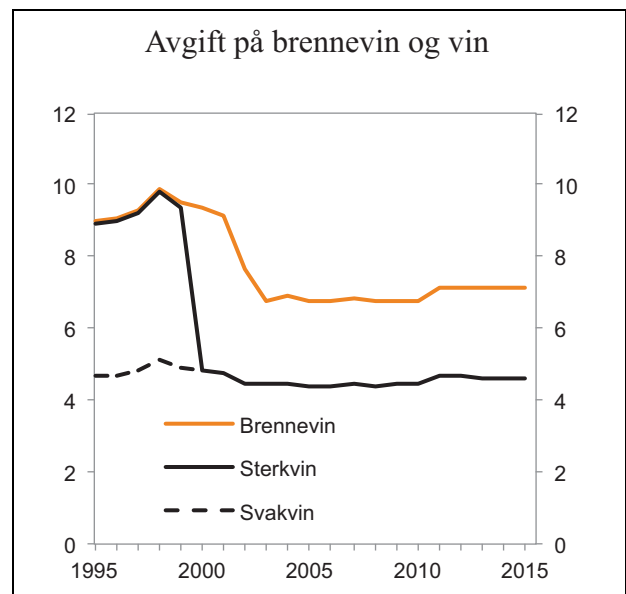
Avgiftene på brennevin og vin avhenger lineært av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

Tabell 1.7 i kapittel 1 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer i 2015.

Avgift på brennevin og vin mv.

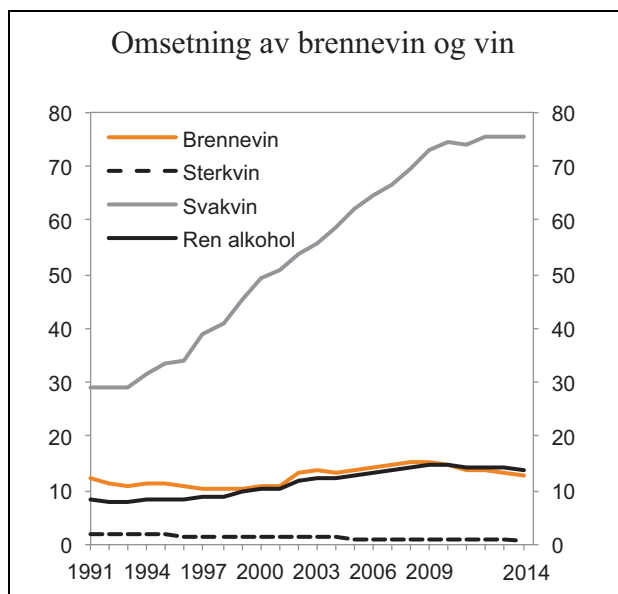
Figur 9.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2015. Etter mindre økninger i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile i tidsrommet fra 1998 til 2010. Alkoholavgiftene ble økt med 5 pst. reelt i 2011. Siden 2011 har avgiftene blitt holdt reelt uendret.

Figur 9.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin innenlands, dvs. salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert forbruk i form av avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (taxfree), grenshandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det framgår av figuren at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men etter 2009 har det vært en tilbakegang. I 2014 lå salget om lag 3 pst. høyere enn i



Figur 9.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995–2015. 2015-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



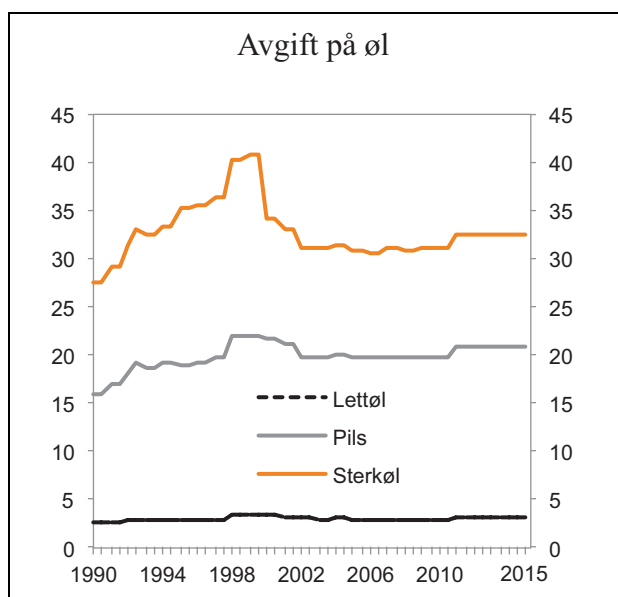
Figur 9.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1991–2014. Mill. liter

Kilde: Vinmonopolet.

1991. Salget av svakvin er mer enn doblet i perioden. Den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol har økt med rundt 65 pst. siden 1991.

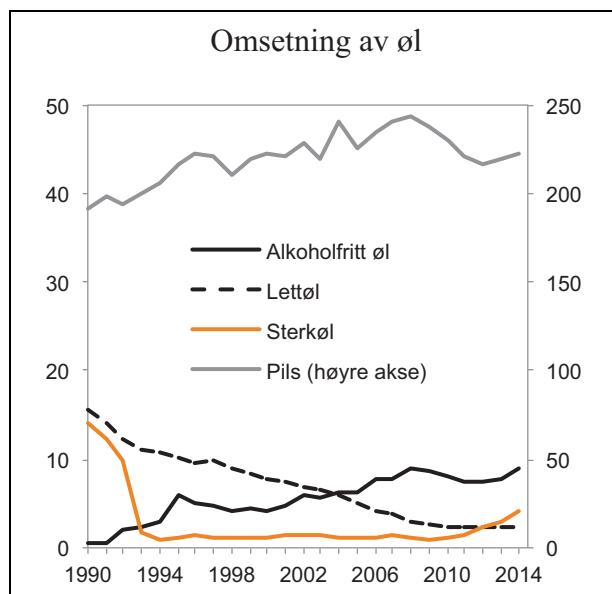
Avgift på øl mv.

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



Figur 9.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990–2015. 2015-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990–2014. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

holinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten tilsatt sukker eller søtstoffer og er derfor som regel ikke avgiftspliktig.

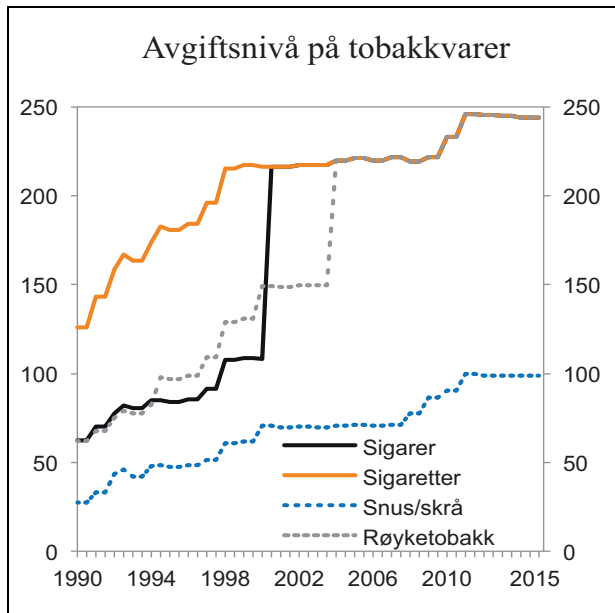
Figur 9.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2015. Det reelle avgiftsnivået har vært omtrent uendret i perioden 2002–2010. I 2011 ble avgiftene på øl økt med 5 pst. reelt. Siden 2011 har avgiften blitt holdt reelt uendret.

Figur 9.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2014. Av figuren går det fram at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Etter at omsetningen av alkoholfritt øl har ligget temmelig flatt de senere årene, har det vært en liten økning i 2014. Omsetningen av pils nådde toppen i 2008, og har falt noe etter det. Det selges likevel langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl.

9.3 Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

For 2016 foreslås det at avgiftssatsen på tobakkvarer blir prisjustert, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Tobakkavgiftene har til formål å skaffe staten inntekter og begrense de helsemessige problemene ved bruk av tobakkvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.



Figur 9.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 1990–2015. 2015-kroner per 100 gram/stk

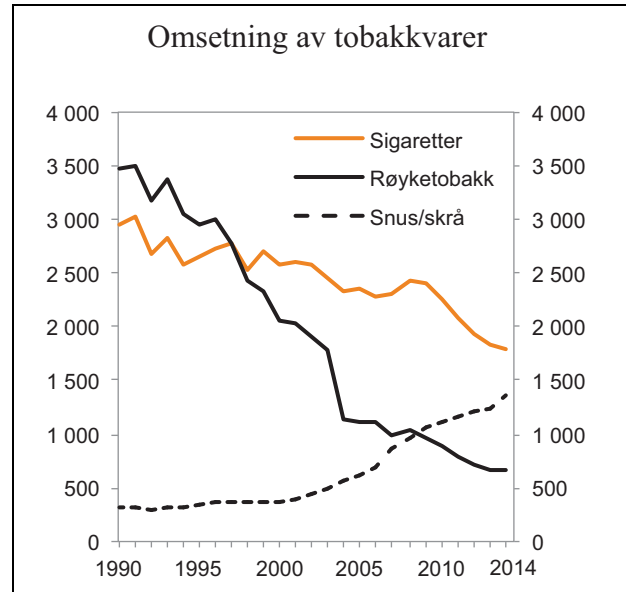
Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Avgiften på tobakkvarer mv. er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarett-papir/-hylser. Tabell 1.7 i kapittel 1 viser avgifts-satsene for tobakkvarer i 2015.

Figur 9.5 viser utviklingen i de reelle avgifts-satsene på tobakkvarer fra 1990 til 2015. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakkproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse avgiftene økt reelt med 5 pst. årlig. For snus og skrå ble avgiften økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. Siden 2011 har avgiftene blitt holdt reelt uendret.

Figur 9.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 1990 til 2014. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakkvarer i perioden. Det går også fram av figuren at det har vært en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn i salg av sigaretter. Omsetningen av snus har steget særlig kraftig etter 2000.

I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (taxfree) og smugling. Tall fra Statens institutt for rusmiddelforskning (SIRUS) indikerer at det uregistrerte forbruket av sigaretter står for nesten 40 pst. av totalforbruket. SIRUS anslår at også uregistrert forbruk av snus utgjør rundt 40 pst.



Figur 9.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2014. 1 000 kg

Kilde: Tobakkindustriens felleskontor.

9.4 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

9.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. er ikke-bruksavhengige og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. Disse omfatter engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De gjeldende bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgiftene på bensin og auto-diesel, se punkt 9.5.

I 2015 er bilavgiftene samlet sett redusert. Den største reduksjonen er i omregistreringsavgiften, hvor satsene er redusert med i gjennomsnitt 35 pst. reelt fra 2014 til 2015. Dette er et viktig bidrag for å redusere de uheldige virkningene av avgiften. Engangsavgiften på motorsykler og snøscootere ble redusert med i gjennomsnitt 30 pst. og årsavgiften for campingtilhengere ble fjernet. Det ble også innført en ordning med refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy. I tillegg ble veibruksavgiftene på drivstoff ikke prisjustert. I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015 vedtok Stortinget endringer i avgiftsleggingen av biodrivstoff fra 1. oktober 2015. Det vises til nærmere omtale i punkt 9.5.

Regjeringen la i Revidert nasjonalbudsjett 2015 fram en helhetlig gjennomgang av kjøretøy-

og drivstoffavgiftene. I gjennomgangen varsles en retning for framtidens politikk for bilavgiftene. Målet er en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark. Det ble blant annet varslet en omlegging av engangsavgiften over tid ved at effektkomponenten fases ut og vektcomponenten reduseres. CO₂-komponenten skal økes og være progressiv og vurderes i sammenheng med endringene i vekt- og effektkomponenten. NO_x-komponenten skal beholdes og økes. Regjeringen tar sikte på en slik omlegging over tid, men for 2016 foreslås kun prisjustering av satsene i engangsavgiften.

Regjeringen foreslår å innføre veibruksavgift på naturgass og LPG fra 2016. En veibruksavgift på mineralsk gass vil gjøre at også eksterne kostnader ved bruk av slik gass på vei blir priset. Endringen vil i tillegg gi insentiver til bruk av biogass i veitransport. Det vises til punkt 9.5.

9.4.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2016, se forslag til avgiftsvedtak § 2. Engangsavgiftens hovedformål er å skaffe staten inntekter. Ved utforming av avgiften tas det også hensyn til miljø og sikkerhet. I tillegg er det lagt noe vekt på fordelingshensyn og at kostnadene ved å administrere avgiften holdes lavest mulig.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den pålegges de fleste typer kjøretøy, med unntak av større lastebiler og busser med lengde over 6 meter og med mer enn 17 seteplasser. Kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og/eller beregningsgrunnlag. Avgiftsberegningen skjer på bakgrunn av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen. En rekke kjøretøy er fritatt fra engangsavgiften. Dette gjelder blant annet elbiler og hydrogenbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp, NO_x-utslipp og motoreffekt. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO₂-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke eldre bruktimporterte biler. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO₂-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet ved ulike satser for bensin- og dieselbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) beregnes engangsavgiften som en pro-

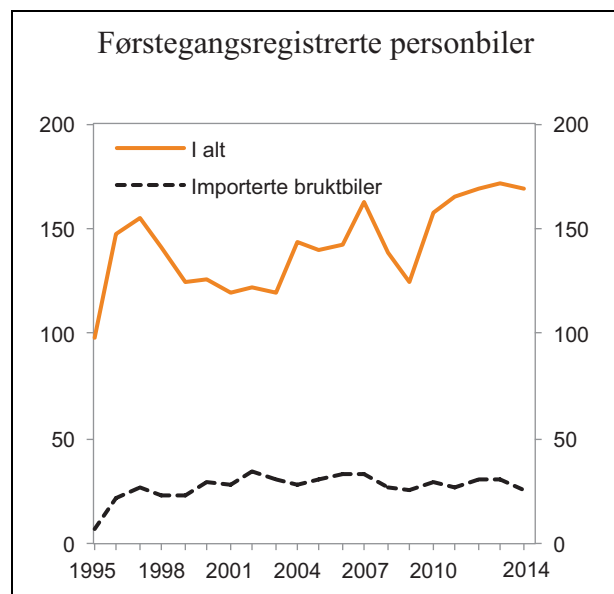
sentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. I avgiftsgruppe e (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe f (motersykler) benyttes slagvolum og motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe g (beltemotersykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt.

Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. De fleste avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.7.

Utvikling i registrerte kjøretøy

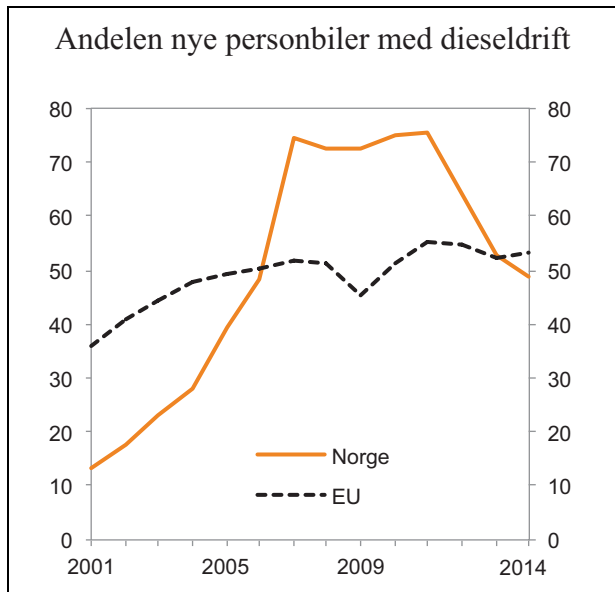
Figur 9.7 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig i perioden 1995–2014. Antallet lå relativt stabilt rundt 120 000 biler på begynnelsen av 2000-tallet. Deretter steg antallet i årene 2004–2006 og opp til over 160 000 personbiler i 2007. I 2008 og 2009 falt antallet førstegangsregistrerte personbiler for så å ha tatt seg kraftig opp igjen. Etter førstegangsregistrering av 172 000 personbiler i 2013, det høyeste antallet førstegangsregistreringer etter 1986, gikk antallet noe ned til 169 000 personbiler i 2014. 2015 ser også ut til å bli et år med svært høy registrering av nye personbiler.

Figur 9.8 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieselbiler i Norge og gjennomsnittet for medlemslandene i EU. Før 2001 var under 10 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieselbiler. I 2006 var andelen økt til nesten 50 pst., det vil si opp til om lag



Figur 9.7 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2014. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



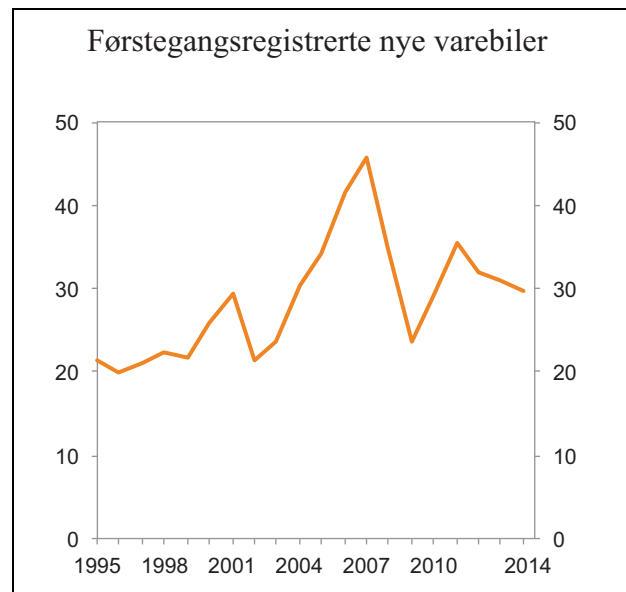
Figur 9.8 Andelen førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift i Norge og EU. 2001–2014. Prosent

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

samme nivå som i EU. I 2007 var nesten 75 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieslebiler. Andelen dieslebiler i Norge har holdt seg mellom 70 og 75 pst. i perioden 2008 til 2011. Fra 2011 til 2014 har andelen dieslebiler i Norge falt til 49 pst., og for de åtte første månedene av 2015 er andelen ytterligere redusert til 41 pst. Andelen er nå noe lavere enn gjennomsnittet i EU.

Beholdningen av personbiler har vokst fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,5 mill. biler i 2014. Veksten har vært relativt stabil siden 1995, med unntak av en nedgang i 1996. Nedgangen i 1996 skyldtes at mange eldre biler ble vraket som følge av ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant dette året. Denne ordningen hadde trolig ikke noen varig virkning på beholdningen av biler, siden økningen i beholdningen var unormalt høy i 1997.

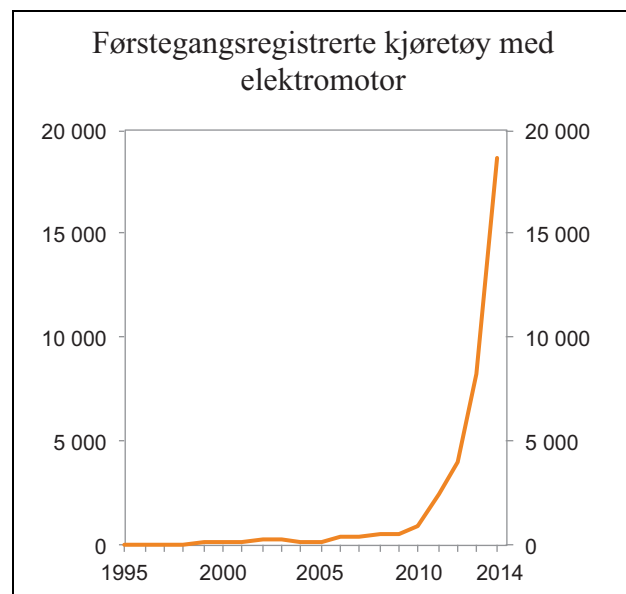
Figur 9.9 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Etter 2007 har antallet falt kraftig, og i 2009 var antall nye førstegangsregistrerte varebiler nesten tilbake på nivå med 2003. I 2010 og 2011 har antall førstegangsregistrerte varebiler igjen økt, til om lag 35 000 i 2011. Salget falt imidlertid igjen fra 2012, til om lag 30 000 biler i 2014. For de åtte første månedene av 2015 er det en nedgang i salget sammenlignet med samme periode i fjor.



Figur 9.9 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler. 1995–2014. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Figur 9.10 viser antall førstegangsregistrerte nye kjøretøy med elektromotor (elbiler). Salget av nye elbiler økte relativt forsiktig før 2010, opp til drøyt 500 biler i 2009. Etter 2009 har salget økt kraftig. I 2011 ble det registrert om lag 2 500 elbiler, mens det i 2012 ble registrert om lag 4 000. I 2013 og 2014 ble det registrert henholdsvis over 8 000 og 18 000 elbiler, altså mer enn doubling to år på rad. For de første åtte månedene av 2015 er det registrert om lag 18 000 nye elbiler, som er en



Figur 9.10 Antall førstegangsregistrerte nye kjøretøy med elektromotor. 1995–2014

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikken og Statens vegvesen.

økning på knapt 40 pst. fra samme periode året før. Beholdningen av elbiler utgjorde om lag 61 000 biler ved utgangen av august 2015.

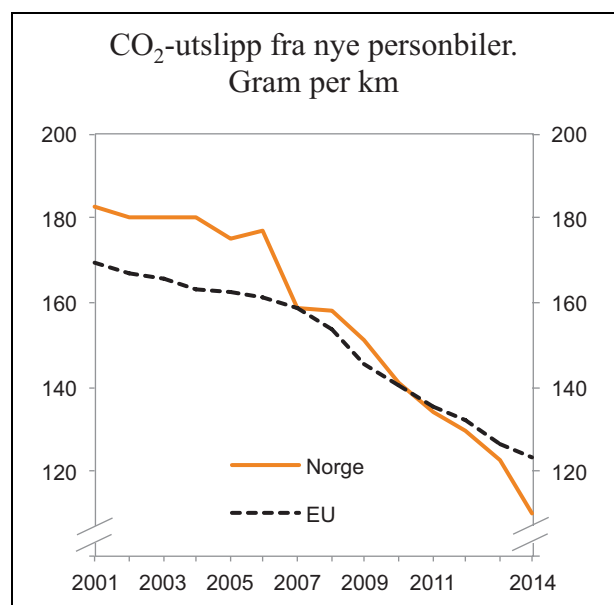
Tidligere endringer i engangsavgiften

Fra 1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO₂-utslipp erstattet slagvolum som et av beregningsgrunnlagene. Hvert år fra 2009 til 2013 ble det lagt større vekt på CO₂-utslipp i engangsavgiften. I 2012 ble det i tillegg innført en NO_x-komponent i avgiften for å ta hensyn til lokal forurensning, og satsen ble økt i 2013. Økte avgiftsinntekter fra CO₂- og NO_x-komponenten har blitt benyttet til å redusere satsene i effektkomponenten. Lavere avgift på motoreffekt gjør det mindre lønnsomt med ulovlig endring av bilens effekt etter registrering.

Fra 1. januar 2014 ble det lagt mer vekt på CO₂- og NO_x-utslipp og mindre vekt på motoreffekt i engangsavgiften. Innslagspunktene i CO₂-komponenten ble nedjustert med 5 g/km, med unntak av det laveste trinnet som ble beholdt uendret på 50 g/km. Videre ble satsen for NO_x-utslipp økt med 30 pst. utover normal prisjustering. Det ble også lagt mer vekt på CO₂- og NO_x-utslipp i engangsavgiften for varebiler. Statens inntekter fra avgiften ble holdt om lag uendret ved å redusere satsene for effekt med om lag 14 pst. reelt og øke innslagspunktene i effektkomponenten.

Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 g/km i 2006 til 110 g/km i 2014, se figur 9.11. Før 2006 lå gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 g/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. I de første åtte månedene av 2015 er gjennomsnittlig utslipp fra nye personbiler i Norge redusert til 99 g/km. Dette er en nedgang på 45 pst. siden 2006. Reduksjonen i gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler de siste tre årene skyldes i stor grad økt salg av elbiler. De samlede utslippene av CO₂ fra personbilparken har imidlertid økt med i underkant av 8 pst. fra 2001 til 2013. Fra 2007 til 2013 er CO₂-utslippene fra personbiler redusert med i underkant av 2 pst. De samlede utslippene avhenger av både transportvolumet og egenskapene ved nye og eldre kjøretøy.

Lavere CO₂-utslipp fra nye personbiler gir også lavere inntekter fra engangsavgiften. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler er redusert fra om lag 145 000 kroner i 2006 til i underkant av 110 000 kroner i 2014 og første halvdel av 2015,

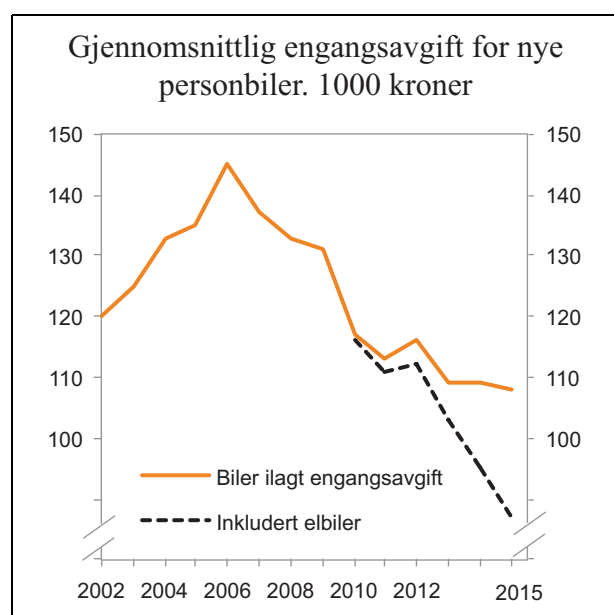


Figur 9.11 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU, 2001–2014. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

se figur 9.12. Gjennomsnittlig engangsavgift økte til sammenligning i perioden fram mot 2006. Det skyldes i hovedsak økt vekt for nye personbiler. Alle tall er justert til 2015-priser.

Elbilene inngår i utgangspunktet ikke i tallene siden de er fritatt for engangsavgift. I den stiplede linjen vises imidlertid beregnet gjennomsnittlig



Figur 9.12 Utvikling i gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler, 2002 – juni 2015. 2015-priser. 1 000 kroner

Kilder: Toll- og avgiftsdepartementet og Finansdepartementet.

engangsavgift for alle personbiler inkludert elbiler. Det er først i de senere årene salget av elbiler har hatt noen vesentlig påvirkning på gjennomsnittlig engangsavgift. Inkludert elbiler var gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler om lag 95 000 kroner i 2014 og om lag 85 000 kroner i første halvdel av 2015.

Vrakpantavgift

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

Vrakpanten, som utbetales ved levering av kjøretøy til godkjente oppsamlingsplasser, er på 3 000 kroner. Utbetalinger av vrakpant er finansiert ved vrakpantavgiften på 2 400 kroner. Vrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2. Det er ikke en formell øremerking av denne avgiften til utbetaling av vrakpant. Avgiften er likevel ment om lag å dekke utbetalingene. Vrakpantavgiften underbygger dermed prinsippet om at det er en panteordning.

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2016. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet.

Forhåndsinnbetaling av engangsavgift

1. januar 2015 ble det innført en refusjonsordning for engangsavgift ved eksport av kjøretøy. Refusjonsbeløpet skal tilsvare avgiften ved import av samme kjøretøy på tidspunktet for eksport av kjøretøyet. Bakgrunnen for innføringen av ordningen var en sak der EFTAs overvåkningsorgan (ESA) konkluderte med at det norske regelverket var i strid med EØS-avtalens forbud mot restriksjoner på omsetning av tjenester over landegrensene.

ESA har overfor Finansdepartementet gitt uttrykk for at det vil kunne kreves ytterligere endringer i regelverket for at det skal anses å være i tråd med EØS-avtalens krav. En av endringene som vil kunne kreves er at det innføres en ordning med forholdsmessig innbetaling av engangsavgift ved innførsel i noen tilfeller. Dette vil for eksempel være situasjoner der en person ved innførsel kan dokumentere varigheten av bruken i Norge, eksempelvis gjennom en leasing- eller leiekontrakt. På bakgrunn av dialogen med ESA utreder departementet nå mulighetene for å innføre et system med forholdsmessig innbetaling

av engangsavgift ved innførsel av kjøretøy. Et slikt system vil innebære at en del av engangsavgiften, som er proporsjonal med den antatte bruken i Norge, betales ved innførselen. Eventuelle forslag til endringer i regelverket vil bli sendt på høring.

Ladbare hybridbiler med lang elektrisk rekkevidde

I Revidert nasjonalbudsjett 2015 ble det varslet at departementet fram mot 2016-budsjettet vil vurdere om avgiftssystemet bør premiere ladbare hybrider med lang elektrisk rekkevidde ytterligere og hvordan dette eventuelt kan gjøres. For hybridbiler gis det i dag særlige lempninger i engangsavgiften. Dette skjer ved at effekten av elektromotoren holdes utenfor ved beregningen av effektavgiftsgrunnlaget, samt at det gis et fradrag på 10 pst. eller 26 pst. i vektavgiftsgrunnlaget for henholdsvis ordinære og ladbare hybrider. Dette innebærer at flertallet av ladbare hybridbiler med dagens innretning på engangsavgiften svarer relativt lav eller ingen avgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet har på oppdrag fra departementet vurdert hensiktsmessigheten av å innføre særskilt premiering av ladbare hybrider med lang elektrisk rekkevidde. Direktoratet har i sin tilbakemelding påpekt at en gradering etter rekkevidde er lite egnet avgrensningskriterium. Direktoratet viser i denne sammenheng til at elektrisk rekkevidde for ladbare hybridbiler er i stadig utvikling, og forskjellene mellom elektrisk rekkevidde for ulike modeller er relativt begrenset. Innføring av et skille i avgiftsberegningen vil også innebære avgiftstekniske utfordringer, blant annet fordi motorvognregisteret som leverer grunnlagsdataene til avgiftsberegningen ikke inneholder opplysninger om elektrisk rekkevidde. Direktoratet har videre påpekt at teoretisk elektrisk rekkevidde for ladbare hybridbiler ikke nødvendigvis korrelerer med faktisk utslipp siden disse alternativt kan benytte ordinært drivstoff.

Departementet deler direktoratets vurderinger og finner det ikke hensiktsmessig å knytte avgiftsberegningen opp mot elektrisk rekkevidde. Det vises videre til at ytterligere særordninger for ladbare hybridbiler ikke vil være i tråd med de overordnede målene for den framtidige utviklingen av bilavgiftene, som omtalt i den helhetlige gjennomgangen av kjøretøy- og drivstoffavgiftene, jf. Meld. St. 2 (2014–2015) Revidert nasjonalbudsjett 2015 punkt 4.2.2, hvor det blant annet framgår at særregler for bestemte typer teknologi er uheldig, og at teknologinøytralitet bør være et mål for utformingen av avgiftene over tid. Departementet vil derfor ikke foreslå ytterligere lempnin-

ger i avgiftsleggingen av ladbare hybridbiler eller særlige regler for ladbare hybridbiler med lang elektrisk rekkevidde.

9.4.3 Årsavgift (kap. 5536 post 72)

Det foreslås at satsene i årsavgiften prisjusteres for 2016, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

- Personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (3 565 kroner per år for dieselkjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter, 3 060 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy).
- Motorsykler (1 875 kroner per år).
- Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (435 kroner per år).

Fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert ved at dieseler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftsgruppe 1. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler. Fra 1. januar 2015 ble årsavgiften avvirket for campingtilhengere.

9.4.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Det foreslås å prisjustere satsene i vektårsavgiften for 2016, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje. Strukturen i vekt delen følger et EU-direktiv, men dagens satser er høyere enn EUs minstesatser.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøysforskriftens EURO-klassifisering som

stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler. Miljødelen er ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tynge kjøretøy. Kostnadene varierer med blant annet hvor langt, hvor og når det kjøres. Det er ikke mulig å ta hensyn til den faktiske bruken av kjøretøyet i avgiften. Avgiften er derfor ikke en presis måte å prise miljø- og helsekostnader på. Miljødelen er ikke bundet opp av EU-direktiv.

9.4.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Det foreslås å prisjustere satsene i omregistreringsavgiften for 2016, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Det foreslås videre å endre § 2 første ledd bokstav k slik at det gis fritak ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved visse former for omorganiseringer og omdannelser som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven. Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å gi et provenyutap i omregistreringsavgiften på om lag 15 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. Se punkt 9.18.1 for en nærmere beskrivelse av forslaget.

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

- a. Mopeder, motorsykler mv.
- b. Personbiler og busser.
- c. Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
- d. Biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften har flere uheldige virkninger. Avgiften gir blant annet importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere som følge av at kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye. Omregistreringsavgiften er redusert betydelig de siste årene, senest i 2015 da satsene ble redusert med gjennomsnittlig 35 pst. reelt. De høyeste avgiftssatsene, som også gir de mest uheldige virkningene ble redusert mest. Enkelte satser ble redusert med mellom 60 og 80 pst. Det ble også gjort en betydelig forenkling av satsstrukturen i omregistreringsavgiften i 2015.

9.5 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)

Regjeringen foreslår å innføre veibruksavgift på naturgass og LPG fra 2016. Det foreslås at eksisterende avgiftssatser prisjusteres for 2016. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Norges geografi og spredte bosetning medfører at mange er avhengige av å bruke bil. Veitrafikken påfører også samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor disse eksterne kostnadene som kjøring på vei medfører. Utslipp av CO₂ prises særskilt gjennom CO₂-avgiften.

I dag er bensin og diesel med mineralsk opphav samt bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, ilagt veibruksavgifter. Tabell 9.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det framgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. For eksempel har mineraloljebasert diesel en betydelig lavere avgift per energienhet enn bensin.

Dagens veibruksavgifter omfatter ikke alle typer drivstoff. Biogass, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene. Omsetningen av slike alternative drivstoff er foreløpig relativt begrenset. For 2016 foreslås det å utvide veibruksavgiften til å omfatte naturgass og LPG. Det vises til omtale nedenfor.

Inntektene fra veibruksavgiftene vil kunne bli redusert over tid som følge av en overgang til drivstoff med lavere eller ingen avgift. Dagens avgifter på drivstoff (veibruksavgiften og CO₂-avgiften) gir staten inntekter på rundt 20 mrd. kroner årlig.

Regjeringen la i Revidert nasjonalbudsjett 2015 fram en helhetlig gjennomgang av kjøretøy-

og drivstoffavgiftene. I gjennomgangen varsles en retning for framtidens politikk for bilavgiftene. Målet er en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark.

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015 vedtok Stortinget endringer i avgiftsleggingen av biodrivstoff fra 1. oktober 2015. Det vises til nærmere omtale nedenfor.

Veibruksavgift på bensin

Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter bensin og bensinblandinger der bensin er hovedbestanddelen. Bensinblandinger regnes i så fall som bensin i sin helhet. I motsatt fall faller blandingen utenfor avgiftsplikten. Med virkning fra 1. oktober 2015 ble andel etanol som blandes inn i bensin fritatt for avgift. Fra samme tidspunkt er det innført veibruksavgift på bioetanol som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften.

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

Avgiftssatsene i 2015 er 4,87 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 4,91 kroner per liter for lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel) og annen bensin.

Figur 9.13 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 1998 til 2014. Omsetningen av bensin var om lag uendret fram til 2004, men har falt hvert år etter det. Omsetningen av bensin er nå over 40 pst. lavere enn for ti år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale i punkt 9.4.2 og figur 9.8.

Figur 9.14 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og særavgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO₂-avgifter) i perioden fra

Tabell 9.1 Veibruksavgifter på drivstoff. Gjeldende fra 1. oktober 2015

Drivstoff	Avgiftssats 2015, kroner per liter	Energiinnhold, MJ per liter	Avgiftssats, kroner per energienhet MJ
Bensin	4,87	32,5	0,15
Mineraloljebasert diesel	3,36	36,2	0,09
Biodiesel ¹	0/3,36	33	0/0,10
Bioetanol ¹	0/4,87	21	0/0,23

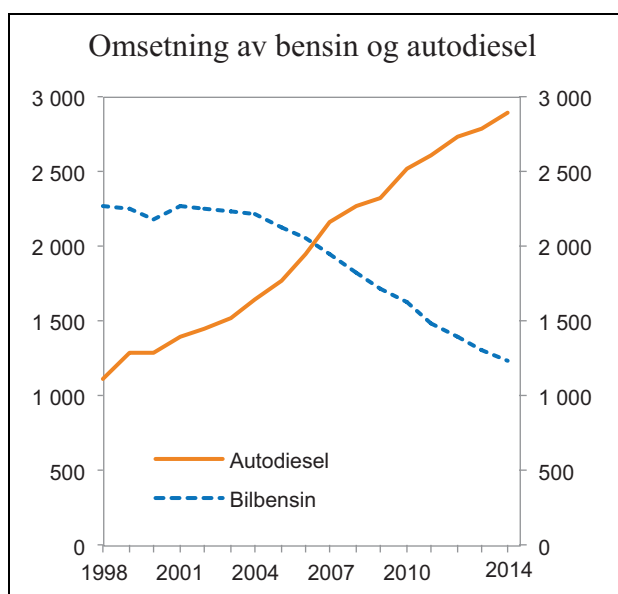
¹ Biodiesel og bioetanol som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, ilegges veibruksavgift. Annet biodrivstoff avgiftslegges ikke.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet), vedlegg 3 og Finansdepartementet.

1997 til juli 2015 målt i faste 2014-kroner. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til en markert nedgang i bensinprisene. Fra 2004 til juli 2008 steg bensinprisen. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men etter det har prisene igjen økt. I april 2012 var realprisen høyere enn i juli 2008, men realprisen har blitt noe redusert etter dette. Fra 2001 var avgiftene på bensin reelt uendret fram til veibruksavgiften på bensin ble økt med 5 øre per liter fra 1. juli 2008. Veibruksavgiften på bensin ble holdt nominelt uendret fra 2014 til 2015.

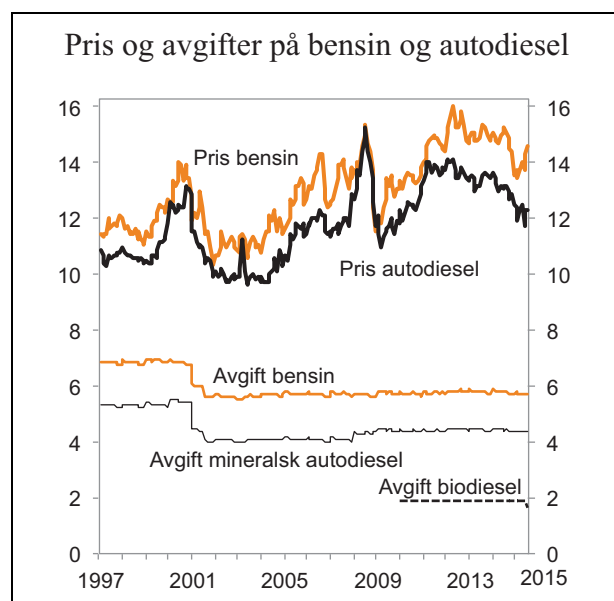
Veibruksavgift på autodiesel

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til framdrift av motorvogn. Som mineralolje til framdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges grunnavgift på mineralolje. Med virkning fra 1. oktober 2015 omfattes biodiesel ikke av veibruksavgift på autodiesel, og det gjøres fradrag for andel biodiesel som blandes inn i mineralolje. Med virkning fra samme tidspunkt er det innført veibruksavgift på biodiesel som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften.



Figur 9.13 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 1998–2014. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.



Figur 9.14 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftssatser på bensin og autodiesel i perioden januar 1997–juli 2015. 2014-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Fra 1. juli 2015 er veibruksavgiften på autodiesel 3,36 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel) og 3,41 kroner per liter for annen mineralolje.

Figur 9.13 viser at omsetningen av autodiesel er økt med over 60 pst. det siste tiåret. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale i punkt 9.4.2 og figur 9.8. Figur 9.14 viser at avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til lavere realpriser på autodiesel. Fra 2004 steg prisene fram til juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men deretter steg prisene igjen fram mot våren 2012. Etter det er prisene noe redusert. I juli 2015 var utsalgsprisen for autodiesel reelt sett 11 pst. lavere enn i juli 2011 og 19 pst. lavere enn i juli 2008. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret fram til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Veibruksavgiften på autodiesel ble holdt nominelt uendret fra 2014 til 2015. Avgiftssatsen for mineraloljebasert autodiesel ble redusert med 0,46 kroner per liter til 3,36 kroner per liter fra 1. juli 2015. Det samlede avgiftsnivået på mineraloljebasert autodiesel er imidlertid uendret fordi CO₂-avgiften på mineralolje ilagt veibruksavgift er økt tilsvarende. Avgiftssatsen for biodiesel ble redusert med 0,23 kroner per liter fra 1. juli 2015. I forbindelse med Revidert

nasjonalbudsjett 2015 vedtok Stortinget endringer i avgiftsleggingen av biodiesel, se nedenfor.

Veibruksavgift på biodrivstoff som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015 vedtok Stortinget å begrense veibruksavgiften på drivstoff til bare å omfatte bensin og mineralbasert diesel, med iverksettelse fra 1. oktober 2015, se Innst. 360 S (2014–2015). Bioetanol og biodiesel faller etter dette utenfor avgiftsplikten, og det vil videre kunne gjøres forholdsmessig fradrag for etanol og biodiesel som blandes inn i henholdsvis bensin og mineralbasert diesel. Med virkning fra samme tidspunkt vedtok Stortinget også å innføre veibruksavgift på biodrivstoff som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter forskrift 1. juni 2004 nr. 922 om begrensning i bruk av helse- og miljøfarlige kjemikalier og andre produkter (produktforskriften) § 3-3, etter de satser som gjelder for bensin og mineralolje.

Endringene i avgiftsleggingen av biodrivstoff må ses i sammenheng med Stortingets vedtak om å øke kravet til årlig omsatt biodrivstoff for virksomheter som omsetter drivstoff fra 3,5 til 5,5 volumprosent (omsetningskravet). Rapporteringen av omsetningskravet skjer per kalenderår, med rapporteringsfrist 31. mars påfølgende år. Under henvisning til at økningen av omsetningskravet skjedde med virkning fra tredje kvartal 2015, er omsetningskravet for 2015 satt til 4 pst., som er ment å reflektere årsgjennomsnittet av økningen.

Endringen av omsetningskravene er gjennomført gjennom endringer i produktforskriften, som trådte i kraft 1. oktober 2015. Endringene av avgiftsreglene ble gjennomført gjennom endringer av særavgiftsforskriften, som trådte i kraft fra samme tidspunkt.

Beregningen av veibruksavgiften på drivstoff er basert på selvdeklarerer fra de avgiftspliktige. Rent praktisk betyr dette at virksomhetene hver måned må sende inn avgiftsoppgave til tollregionen, hvor skyldig avgift for perioden deklarerer. Avgiften forfaller til betaling den 18. påfølgende måned. Siden avgiftsplikten på biodrivstoff er knyttet opp mot oppfyllelse av omsetningskravet, vil ikke beregningsgrunnlaget for avgiften være klart før innrapporteringen av omsetningskravet påfølgende år er gjennomført, og avgiften vil derfor ikke kunne endelig fastsettes før dette tidspunkt. Dette har gjort det nødvendig å innføre særlige regler for beregning og innrapportering av avgiften for biodrivstoff som omfattes av omsetningskravet.

De avgiftspliktige skal etter 1. oktober 2015 fortsatt innrapportere og innbetale avgift for bensin og mineralbasert diesel som tas ut av godkjent lokale foregående måned, men med den forskjell at bioetanol som blandes inn i bensin og biodiesel som blandes inn i mineralolje skal trekkes ut av beregningsgrunnlaget. I tillegg skal de avgiftspliktige i de ordinære avgiftsoppgavene innberette avgift for den månedlige omsetningen av bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, begrenset oppad til 5,5 pst. av totalomsetningen av drivstoff vedkommende måned. Omsetning av bioetanol og biodiesel ut over omsetningskravet skal også deklarerer overfor avgiftsmyndighetene, men det skal ikke innberettes avgift for denne delen av omsetningen. Begrensningen er tatt inn for å unngå at aktører som overoppyller omsetningskravet belastes med avgift for omsetning av biodrivstoff utover omsetningskravet.

Systemet innebærer at aktører med månedsvise variasjoner i omsetning av biodrivstoff, på årsbasis vil kunne underrapportere avgift. I slike tilfeller skal den avgiftspliktige korrigerer avgiftsberegningen påfølgende år, i etterkant av rapporteringen til Miljødirektoratet. Korrigerer skal gjøres på avgiftsoppgaven for april.

Avgiftspliktige som omsetter både bioetanol og biodiesel, vil selv kunne velge hvilket drivstoff som rapporteres inn under omsetningskravet og som dermed deklarerer inn som avgiftspliktig i de månedlige terminene. Dette får bare betydning i tilfeller der den samlede omsetningen av etanol og biodiesel overstiger omsetningskravet.

Som nevnt innledningsvis ble omsetningskravet økt fra 3,5 til 5,5 volumprosent med virkning fra 1. oktober 2015, og omsetningskravet for 2015 som helhet ble på denne bakgrunn satt til 4 pst. I tråd med dette skal de avgiftspliktige ved avgiftsberegningen for 2015 innberette avgift for biodrivstoff begrenset oppad til 4 pst. av totalomsetningen per måned, med en eventuell justering i etterkant av innrapporteringen av omsetningskravet 31. mars 2016.

Veibruksavgift på naturgass og LPG

Regjeringen foreslår at det fra 2016 innføres en veibruksavgift på naturgass og LPG med 5,95 kroner per Sm³ naturgass og 6,91 kroner per kg LPG (autogass). Dette er på nivå med avgiftssatsen for bensin i 2015 i kroner per energienhet. Forslaget er i tråd med formålet med avgiften om å prise de eksterne kostnadene ved bruk av vei, og følger opp Stortingets vedtak fra behandlingen av Stats-

budsjettet 2015 om å innføre veibruksavgift på naturgass og LPG med virkning fra 1. juli 2015.

I Revidert nasjonalbudsjett 2015 ble det vist til at en veibruksavgift på autogass vil være komplisert å gjennomføre, og at det innen den planlagte iverksettingen av avgiften ikke hadde vært mulig å få på plass et system som på en god måte skjærer gass til andre formål fra avgiftsplikten.

Bensin og mineralolje er i tillegg til veibruksavgift også ilagt CO₂-avgift på mineralske produkter. Naturgass og LPG er også omfattet av CO₂-avgiften, og gjennom utvidelsen av veibruksavgiften vil dermed avgiftsleggingen av naturgass og LPG likestilles med bensin og mineralolje.

Avgrensningen av hvilke produkter som vil omfattes av veibruksavgiften på naturgass og LPG vil skje på samme måte som for CO₂-avgiften. I motsetning til bensin, mineralolje og biodiesel er det i særavgiftsregelverket ikke gitt tekniske definisjoner av naturgass og LPG. Ved vurderingen av om et produkt omfattes av avgiftsplikten må en derfor se hen til den alminnelige forståelsen av disse begrepene.

Biogass vil ikke omfattes av avgiftsplikten. Dette gjelder også andel biogass som blandes inn i naturgass og LPG. Dette foreslås presisert i avgiftsvedtaket.

Blandinger av gass vil bare bli ansett som avgiftspliktig naturgass eller LPG dersom andelen naturgass eller LPG utgjør hovedbestanddelen. Dette tilsvarer ordningen i CO₂-avgiften og innebærer blant annet at blandinger av mineral- og biobasert gass vil falle utenfor avgiftsplikten dersom bioandelen utgjør mer enn 50 pst.

Med utvidelsen av veibruksavgiften til også å omfatte naturgass og LPG innføres det et todelt system med ulik avgiftsmessig behandling av gass til veibruk og gass til andre formål. Dette innebærer at det må etableres ordninger som er egnet til å skjærme avgiftsfrie formål, og som gjør det mulig å kontrollere urettmessig bruk ved at gass som ikke er ilagt avgift benyttes til avgiftspliktige formål. Basert på Statistisk sentralbyrås tall for utslipp av CO₂ i 2013 kan det anslås at om lag 99 pst. av omsatt mengde naturgass og LPG utenom petroleumsvirksomheten brukes til annet enn vei. Det innebærer at fritakene vil bli omfattende.

Toll- og avgiftsdirektoratet har på oppdrag fra departementet vurdert hvordan avgrensningen mot gass som skal benyttes til annet enn veibruk kan gjennomføres.

Mineralolje (diesel) ilegges i utgangspunktet enten veibruksavgift eller grunnavgift, avhengig av om oljen skal benyttes til veibruk eller ikke.

For å skille oljen som skal ilegges henholdsvis veibruksavgift eller grunnavgift er det etablert et merkesystem hvor den oljen som ikke har veibruksavgift merkes med et farge- og sporstoff. Avgiftsplikten knyttes dermed opp mot et fysisk kjennetegn ved produktet. Dette gjør det mulig å skjærme bruk som ikke skal ilegges veibruksavgift, samtidig som avgiftsmyndighetene ved kontroll kan avdekke urettmessig bruk. Det er ikke et tilsvarende system for bensin, og fritakene under bensinavgiften gjennomføres i stedet som direkte fritak eller refusjonsordninger, og som bare delvis skjærmer annen bruk enn veibruk.

Direktoratet har ikke ansett det som praktisk mulig å få på plass et merkesystem for gass slik systemet er for mineralolje. Skjerming av gass som skal benyttes til annet enn veibruk må derfor skje på annen måte. Direktoratet anbefaler at avgiften utformes med utgangspunkt i systemet for veibruksavgift på mineralolje, men at merkeordningen erstattes med et system der avgrensningen mot avgiftsfri bruk knyttes til distribusjonen.

Etter Stortingets vedtak om veibruksavgift § 3 kan det benyttes merket olje uten veibruksavgift til annen bruk enn framdrift av motorvogn samt ved bruk av olje til enkelte nærmere definerte motorvogner, herunder traktorer, anleggskjøretøyer og motorredskaper.

Direktoratet foreslår en ordning hvor registrerte virksomheter vil kunne levere ut naturgass og LPG uten å måtte beregne avgift, mot erklæring fra bruker om at gassen skal brukes til formål utenfor avgiftsplikten. Dette forutsetter at det på leveringstidspunktet er klart at hele leveransen kun skal brukes til avgiftsfrie formål. I motsatt fall skal det beregnes avgift. Systemet foreslås supplert med en ordning som gjør det mulig for virksomheter som er fakturert med avgift fra leverandøren, å kreve avgiften kreditert for den delen av leveransen som er brukt eller levert ut til bruk som ikke er omfattet av avgiftsplikten. Ordningen er særlig myntet på leveranser til fyllestasjoner som omsetter gass både til veibruk og til andre formål.

Direktoratet har påpekt at i et slikt system vil mulighetene for å kontrollere at avgiftsfri gass faktisk benyttes i tråd med forutsetningene være begrensede, og systemet vil derfor til en viss grad måtte baseres på tillit.

I tillegg til avgrensningen nevnt ovenfor vil de generelle fritakene etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff § 4, som blant annet omfatter drivstoff som eksporteres og drivstoff som innføres som reisegods, også gjelde for naturgass og LPG.

Provenyet fra en veibruksavgift på gass anslås på usikkert grunnlag til om lag 20 mill. kroner påløpt og 10 mill. kroner bokført i 2016. Det er i anslaget tatt hensyn til kompensasjoner over rammetilskuddet til fylkeskommunene på 90 mill. kroner som følge av inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester.

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

Avgift på elektrisk kraft foreslås prisjustert for 2016. Den reduserte satsen for industri mv., som samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv, foreslås satt opp til 0,48 øre per kWh på grunn av svak krone. Regjeringen foreslår videre å redusere avgiften til 0,48 øre per kWh for elektrisk kraft som leveres til store datasentre og fra land til skip i næringsvirksomhet. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Særagift på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiftsgrunnlaget og avgrensningene er endret en rekke ganger, men siden 2004 har avgiftsstrukturen i hovedtrekk ligget fast. Det skal betales avgift for elektrisk kraft som leveres i Norge, enten den er produsert innenlands eller innført. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Ordinær sats er fra 1. juli 2015 14,15 øre per kWh.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket er avgrenset til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) er også fritatt for avgiften.

Øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon mv. ilegges redusert sats med 0,45 øre per kWh for kraft til selve produksjonsprosessen. Ordningen med redusert sats for industri mv. er meldt til ESA etter det alminnelige gruppeunntaket for støtte til miljøformål.

I tiltakssonen er all næringsvirksomhet ilagt den reduserte satsen. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting betaler 0,45 øre per kWh, mens disse næringene er ilagt ordinær sats i resten av landet. Også denne ordningen er meldt til ESA.

Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesat-

sen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,5 euro per MWh fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone må den reduserte satsen settes opp til 0,48 øre per kWh fra 1. januar 2016. Provenyet anslås til 4 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført i 2016.

Produksjonsprosesser i treforedlingsindustrien omfattes av den reduserte satsen. Tidligere kunne energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltok i godkjent program for energieffektivisering, få fritak for avgiften. Denne ordningen er midlertidig opphevet fra 1. juli 2014, jf. Prop. 94 LS (2013–2014) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga, kapittel 7. Fritaksordningen kan ikke gjeninnføres uten et positivt vedtak fra ESA. Finansdepartementet, i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet og Olje- og energidepartementet, arbeider med en notifikasjon til ESA om videreføring av fritaksordningen for foretak som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Arbeidet har vist seg mer krevende enn forutsatt, og en videreføring er foreløpig ikke notifisert.

Store datasentre

Datasentre er, som annen tjenesteytende virksomhet, ilagt ordinær sats. I behandlingen av statsbudsjettet for 2015 gjorde Stortinget følgende romertallsvedtak XXII, jf. Innst. 2 S Tillegg 1 (2014–2015): «Stortinget ber regjeringen vurdere hvordan avgiften på elektrisk kraft bør avgrenses med redusert sats i lys av at det etableres ny, energiintensiv virksomhet utenfor tradisjonell industri, blant annet. datasentre, og legge fram et forslag i statsbudsjettet for 2016.» Regjeringen varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2015 forslag i statsbudsjettet for 2016 om endringer slik at store datasentre betaler redusert sats.

Danmark utvidet fra 1. januar 2014 den reduserte satsen for produksjonsprosesser (om lag 0,5 øre per kWh) til alle næringer, mens oppvarming/kjøling har høy sats. Finland inkluderte fra 1. april 2014 datasentre med uttak over 5 MW i redusert sats, som er om lag 6 ½ øre per kWh i det finske systemet. I Sverige er datasentre ilagt ordinær sats med om lag 29 øre per kWh med unntak for Nord-Sverige, hvor satsen er om lag 18 øre per kWh. Det svenske finansdepartementet har startet en utredning om energiskatten på elektrisitet, som har frist 9. oktober 2015.

Finansdepartementet har vurdert hvordan et unntak for store datasentre kan avgrenses. Gjeldende unntak for industri mv. er avgrenset etter

næringskode i Enhetsregisteret. Datasentre er imidlertid ikke definert som en egen næringsgruppe, og basert på næringskode ville et eventuelt unntak bli bredere enn tilsiktet. Videre blir næringskoden tildelt på bakgrunn av opplysninger fra virksomheten selv og uten en avgiftsfaglig vurdering. Fordi ulik industrivirksomhet ofte er ensartet, relativt stabil og normalt enkel å klassifisere, har det likevel vært mulig å avgrense industriunntaket etter næringskode. Derimot er informasjons- og kommunikasjonsvirksomhet, hvor datasentre inngår, preget av rask teknologisk utvikling og virksomheter som hyppig endrer aktivitet eller selskap. Finansdepartementet ser det derfor ikke som mulig å avgrense store datasentre etter næringskode.

Datasenter er ikke et entydig virksomhetsbegrep. Normalt vil datasentre levere både datalagring og prosesseringstjenester. I den grad datalagring er hovedaktiviteten framstår virksomheten som et datasenter, mens virksomheter som i større grad leverer prosesseringstjenester ikke kan regnes som datasentre. Mange IT-selskap har prosessering som hovedaktivitet, men kan også foreta noe datalagring for kundene. En avgrensning bare etter virksomhetsbeskrivelsen vil derfor være vanskelig å praktisere. Følgelig har Finansdepartementet kommet til at unntaket bør avgrenses etter både virksomhetsbeskrivelse og kraftuttaket, tilsvarende som i Finland.

Regjeringen foreslår at bedrifter med datalagring som hovedvirksomhet og uttak over 5 MW ilegges avgift på elektrisk kraft med redusert sats 0,48 øre per kWh. Toll- og avgiftsdirektoratet vil sende forslag til nærmere bestemmelser i særavgiftsregelverket for store datasentre, herunder om avgrensinger og gjennomføring av redusert sats, på høring.

Finansdepartementet vil, sammen med Nærings- og fiskeridepartementet, avklare om redusert sats for store datasentre kommer inn under det alminnelige gruppeunntaket for støtte til miljøformål. Gitt at støtten er notifikasjonspliktig kan den ikke iverksettes før det foreligger et positivt vedtak fra ESA.

Provenytapet vil avhenge av hvor mange datasentre som kommer opp i en størrelse på 5 MW. For eksempel vil et datasenter med gjennomsnittlig uttak over året på 4 MW betale om lag 5 mill. kroner, mens gjennomsnittlig uttak 5 MW gir om lag 200 000 kroner i avgift på elektrisk kraft. På grunn av denne terskeeffekten blir provenyanslaget svært usikkert. Med satsreduksjon til 0,48 øre per kWh fra 1. januar 2016 anslås provenytapet til om lag 20 mill. kroner påløpt og om lag 15 mill.

kroner bokført i 2016. Dersom datasentrene utvides eller det etableres nye, store datasentre vil provenytapet bli større over tid.

Skip i næringsvirksomhet

Elektrisk kraft som leveres til skip her i landet, er ilagt avgift med ordinær sats. Inntil nylig har skip i svært liten grad kunnet bruke elektrisk kraft fra land, og det har følgelig ikke vært aktuelt å vurdere avgiften for skip.

Skip bruker i hovedsak mineralolje for framdrift og til produksjon av elektrisk kraft om bord. De siste årene er det også bygget en del skip med naturgass som drivstoff. Batteri til framdrift av skip er i en oppstartfase. Skip som ligger til kai kan bruke strøm fra land (landstrøm), men det krever at havna og skipet har tilpassede elektriske anlegg. I dag er det noen få havner som tilbyr lavspent strøm til skip. Store skip krever normalt høyspent strøm, som er utbygd bare for ferjene til Color Line ved kai i Oslo og Kristiansand.

Grunnavgiften på mineralolje ble innført for å motvirke overgang til olje på grunn av økningen i avgiften på elektrisk kraft, se punkt 9.7. Gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart er fritatt for grunnavgiften, men er ilagt CO₂-avgift på mineralolje. Skip i utenriks sjøfart er fritatt alle avgifter på mineralolje, men blir ilagt avgift på strøm fra land. Fordi skip i liten grad betaler grunnavgift på mineralolje kan avgiften på elektrisk kraft bli et hinder for å utvikle elektriske løsninger, noe som vil være miljømessig uheldig.

Regjeringen foreslår at avgiften på elektrisk kraft reduseres til 0,48 øre per kWh for kraft som leveres fra land til skip i næringsvirksomhet. Toll- og avgiftsdirektoratet vil sende forslag til nærmere bestemmelser i særavgiftsregelverket for skip i næringsvirksomhet, herunder om avgrensninger og gjennomføring av redusert sats, på høring.

Fritak eller redusert sats for avgift på elektrisk kraft fra land til skip i næringsvirksomhet innebærer statsstøtte. I EU har Rådet godkjent midlertidige unntak i avgiftene på elektrisk kraft i Sverige, Danmark og Tyskland, som innebærer redusert sats for skip. I Sverige og Danmark er unntaket avgrenset til skip som brukes i sjøfart og med bruttotonnasje over 400 tonn. Offentlig støtte gitt av norske myndigheter skal notifiseres og godkjennes av ESA, med mindre den er unntatt notifikasjonsplikt. Finansdepartementet vil, sammen med Nærings- og fiskeridepartementet, avklare spørsmålet om notifikasjonsplikt. Notifikasjonspliktig støtte kan ikke iverk-

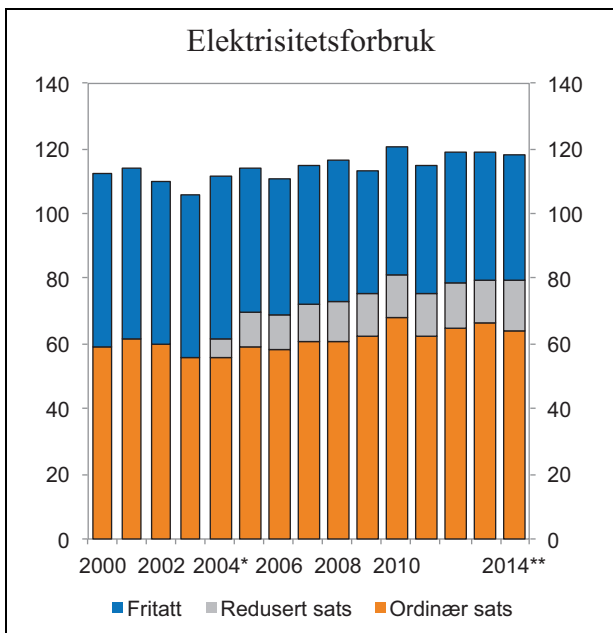
settes før det foreligger et positivt vedtak fra ESA.

Provenytapet ved å innføre redusert sats med 0,48 øre per kWh på elektrisk kraft fra land til skip i næringsvirksomhet fra 1. januar 2016 anslås til 2 mill. kroner påløpt og 1,5 mill. kroner bokført i 2016. Over tid kan provenytapet bli større dersom bruken av strøm fra land i skip tiltar.

Forbruksutvikling og priser

Forbruket av kraft som illegges ordinær sats, økte med om lag 10 pst. fra 2000 til 2014. Figur 9.15 viser utviklingen i kraftforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, jordbruk, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for om lag 55 pst. av det totale forbruket. Forbruket i kraftintensiv industri har gått en del tilbake, og utgjør nå om lag 28 pst. av sluttforbruket i alt. Industri mv. som betaler redusert sats, utgjør i dag om lag 13 pst. av sluttforbruket. Utbygging av landanlegg for petroleumsvirksomheten har økt forbruket med redusert sats.

Avgiften på elektrisk kraft har blitt satt opp de siste årene, men strømkundene betaler likevel mindre fordi kraftprisen har falt. Figur 9.16 viser utviklingen i pris på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og utviklingen

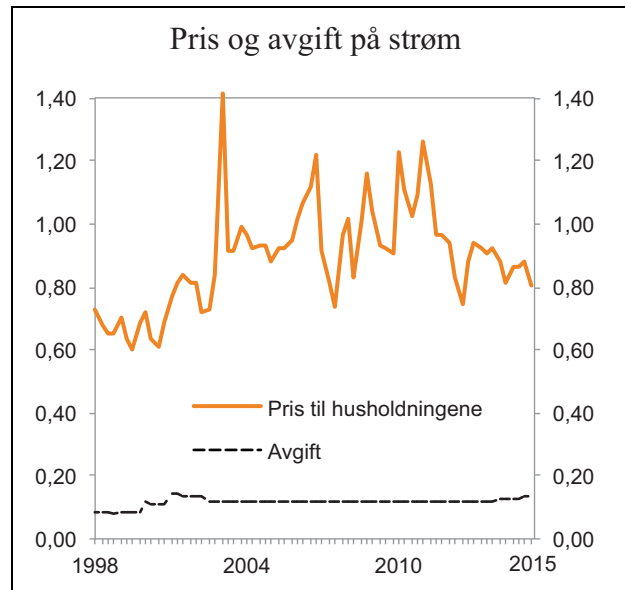


Figur 9.15 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2014 fordelt etter avgiftssats. TWh

* Redusert sats fra 1. juli 2004.

** Foreløpige tall.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 9.16 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 1998–2. kvartal 2015. 2015-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

i avgiften på elektrisk kraft. Avgiften ble satt opp med 0,56 øre per kWh utover prisjustering fra 1. januar 2014, med 1 øre per kWh fra 1. januar 2015 og med 0,5 øre per kWh fra 1. juli 2015. Etter flere år med en pristopp hver vinter, var det et sammenhengende fall i kraftprisen gjennom vinterhalvåret 2011/2012. Siden har kraftprisen ligget en del lavere enn de foregående årene. Husholdningene betalte om lag 30 pst. mindre for strøm første kvartal 2015 enn de gjorde samme kvartal for fire år siden.

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

Grunnavgift på mineralolje mv. foreslås prisjustert for 2016. Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien mv., som samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv, foreslås satt opp til 0,147 kroner per liter mineralolje på grunn av svak krone. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften ble innført i 2000 da avgiften på elektrisk kraft ble satt opp. Grunnavgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også hindre at mineralolje erstatter oppvarming med elektrisitet eller fjernvarme. Ordinær avgiftssats i 2015 er 1,59 kroner per liter mineralolje.

Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter illegges redusert sats med 0,126 kroner per liter mineralolje. Den reduserte

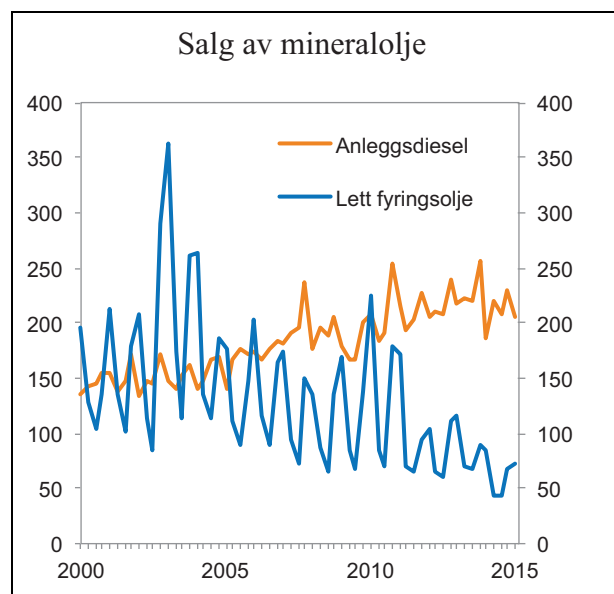
satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 15 euro per tonn mineralolje fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. Unntaket er godkjent av ESA fram til 31. desember 2017. På grunn av svak krone må den reduserte satsen settes opp til 0,147 kroner per liter mineralolje fra 1. januar 2016. Provenyet anslås til 165 000 kroner påløpt og 150 000 kroner bokført i 2016.

Avgiften omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Unntatt fra grunnavgiften er flyparafin og olje som pålegges veibruksavgift (autodiesel). Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriks fart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, silde- og fiskemelindustrien, tog mv.

Salgsutvikling og pris

Provenyet av grunnavgiften kommer i hovedsak fra fyringsolje til oppvarming og diesel som brukes i anleggsmaskiner, traktorer og andre motorredskaper. Figur 9.17 viser utviklingen i salg av lett fyringsolje og anleggsdiesel. Bruken av fyringsolje til oppvarming har falt kraftig de siste årene, mens det har vært en relativt jevn vekst i forbruket av anleggsdiesel. Da grunnavgiften ble innført, var salget av disse produktene om lag like stort. I dag utgjør anleggsdiesel over to tredeler av det samlede avgiftsgrunnlaget.

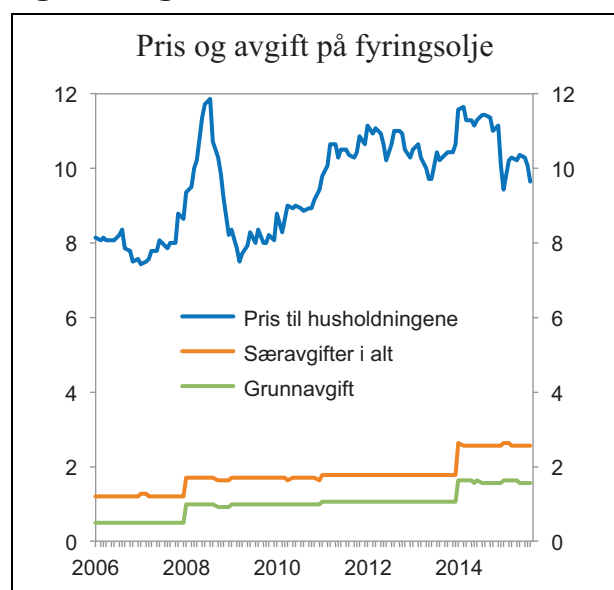
Grunnavgift på mineralolje mv. er satt opp de siste årene. Figur 9.18 viser utviklingen i pris og særavgifter på lett fyringsolje. I tillegg til grunnavgift ilegges mineralolje også CO₂-avgift og svovelavgift. I 2008 ble grunnavgiften satt opp til samme nivå som avgiften på elektrisk kraft regnet per nyttiggjort energienhet, og i 2011 økt ytterligere tilsvarende påslaget med 1 øre per kWh i nettariffen, dvs. en økning på til sammen 0,55 kroner per liter regnet i 2015-priser. I 2014 ble grunnavgiften økt ytterligere med 0,53 2015-kroner per liter, slik at den tilsvarer om lag 20 øre per kWh nyttiggjort energi for lett fyringsolje. I 2015 har det vært et



Figur 9.17 Salg av anleggsdiesel og lett fyringsolje 1. kvartal 2000–1. kvartal 2015. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

fall i prisen på fyringsolje som mer enn oppveier avgiftsøkningen fra 2014.



Figur 9.18 Pris (inkl. avgifter) og særavgifter på lett fyringsolje januar 2006–august 2015. 2015-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

9.8 Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

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

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje og dermed å redusere skader på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftssatsen i 2015 er 1,98 kroner per liter.

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

Klima- og miljødepartementet innførte i 1994 en ordning med refusjon av smøreoljeavgift for spillolje som leveres til godkjent innsamler. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet.

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

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

CO₂-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin og gass og er hjemlet i Stortingets vedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter. CO₂-avgiften på sokkelen er hjemlet i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. De ulike elementene i CO₂-avgiftene er omtalt nedenfor.

I dag er over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser under Kyotoprotokollen ilagt avgift og/eller omfattet av det europeiske kvotesystemet. I hovedsak er det utslippene fra landbruk som ikke prises.

Tabell 9.2 viser forslag til CO₂-avgiftssatser for 2016. Tabellen viser også avgiftssatsene i kroner per tonn CO₂.

CO₂-avgift på mineralolje

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a. Den reduserte satsen for mineralolje til bruk i treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien foreslås ikke endret. Avgiftsplikten omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Den generelle avgiftssatsen i 2015 er 0,90 kroner per liter. For lettolje tilsvarende dette en avgift på 338 kroner per tonn CO₂. Den generelle satsen på mineralolje ble økt med om lag 100 kroner per tonn CO₂ fra 2014. Avgiftssatsen for mineralolje som ilegges veibruksavgift på drivstoff (autodiesel) ble økt med 0,46 kroner per liter til 1,09 kroner per liter fra 1. juli 2015. Målt i kroner per tonn CO₂ er satsen nå på om lag samme nivå som CO₂-avgiften på bensin. Det samlede avgiftsnivået på mineraloljebasert autodiesel økte imidlertid ikke fordi veibruksavgiften på autodiesel ble redusert

Tabell 9.2 Forslag til CO₂-avgiftssatser for 2016

	Kr per l/Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin	0,97	419
Mineralolje		
– lettolje	0,92	346
– tungolje	0,92	293
– mineralolje ilagt vei- bruksavgift	1,12	421
– mineralolje til innenriks luftfart	1,08	423
– redusert sats lettolje	0,31	116
– redusert sats tungolje	0,31	99
– mineralolje til fiske og fangst i nære farvann	0,28	105
Innenlandsk bruk av gass		
– naturgass	0,84	422
– LPG	1,26	420
– redusert sats naturgass	0,057	29
Kontinentalsokkelen		
– lettolje	1,02	383
– tungolje	1,02	325
– naturgass	1,02	436

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tilsvarende. Mineralolje til fiske og fangst i nære farvann ilegges en lav sats på 0,27 kroner per liter, mens mineralolje til bruk i treforedlingsindustrien, silde- og fiskemelindustrien ilegges redusert sats med 0,31 kroner per liter.

Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien har i praksis liten betydning fordi treforedlingsindustrien er omfattet av fritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven.

Avgiftsfritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) under forutsetning av at virksomhetene ilegges en avgift over minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Kravet er oppfylt ved at virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje, jf. punkt 9.7.

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

Avgiftssatsene for mineralolje til innenriks luftfart ble økt med om lag 50 kroner per tonn CO₂ fra 2014. Som følge av Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2015 ble avgiftssatsene økt ytterligere fra 2015. For innenriks kvotepliktig luftfart utgjorde økningen fra 2015 om lag 190 kroner per tonn CO₂. Målt i kroner per tonn CO₂ er satsene nå om lag på samme nivå som CO₂-avgiften på bensin. Størstedelen av innenriks luftfart omfattes i tillegg av kvotesystemet.

CO₂-avgift på bensin

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger dersom bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff. Avgiftssatsen i 2015 er 0,95 kroner per liter.

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

CO₂-avgift på naturgass og LPG

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene. Den reduserte satsen for naturgass, som samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv, foreslås økt til 0,057 kroner per Sm³ på grunn av svak krone. Nullsatsen for LPG foreslås ikke endret. Se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d og § 1 annet ledd.

CO₂-avgiften på naturgass og LPG ble innført 1. september 2010. I 2014 ble avgiften økt med om lag 100 kroner per tonn CO₂. Fra 1. juli 2015 ble avgiften økt med ytterligere om lag 75 kroner per tonn CO₂. Avgiftssatsene gjeldende fra 1. juli 2015 er 0,82 kroner per Sm³ naturgass og 1,23 kroner per kg LPG. Dette tilsvarer en avgift på 412 kroner per tonn CO₂ for naturgass og 410 kroner per tonn CO₂ for LPG. Målt i kroner per tonn CO₂ er avgiften om lag på samme nivå som CO₂-avgiften på bensin.

Gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven, ilegges enten redusert sats (naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen er 0,05 kroner per Sm³ naturgass i 2015. Dette tilsvarer en avgift på 25 kroner per tonn CO₂. Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,15 euro per GJ (dvs. om lag 0,006 euro per Sm³) fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone må den reduserte satsen for naturgass settes opp til 0,057 kroner per Sm³ fra 1. januar 2016. Provenyet anslås til om lag 7 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Det gis avgiftsfritak blant annet for gass til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, veksthusnæringen, fiske og fangst i fjerne og nære farvann, skip i utenriks sjøfart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart og offshorefartøy. Fra 1. juli 2015 gis det fritak for andelen hydrogen i naturgass og LPG. Hydrogen gir ikke utslipp av CO₂.

CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen til 1,02 kroner per Sm³ gass og 1,02 kroner per liter olje eller kondensat, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a og b.

Avgiftssatsene i 2015 er 1,00 krone per Sm³ gass og 1,00 krone per liter olje eller kondensat. For naturgass tilsvarer dette om lag 427 kroner per tonn CO₂. CO₂-utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet. Avgiften ble i 2013 økt med 200 kroner per tonn CO₂ som oppfølging av Klimameldingen, jf. Meld. St. 21 (2011–2012).

Utslipp av klimagasser

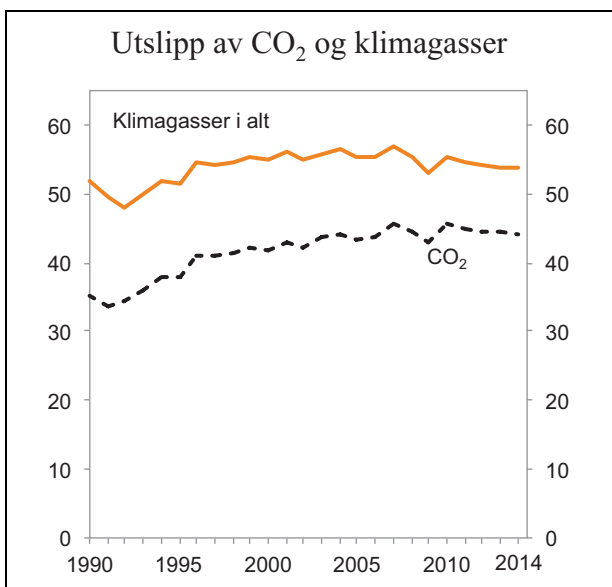
Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 53,8 mill. tonn CO₂-ekvivalenter

i 2014. Dette er en nedgang på 0,1 pst. fra 2013. I perioden 1990 til 2014 har utslippene økt med 3,5 pst. Det siste tiåret har det totale utslippet av klimagasser vært relativt stabilt. Nedgangen fra 2008 til 2009 og økningen i 2010 må ses i sammenheng med det økonomiske tilbakeslaget som følge av finanskrisen. Bortsett fra i 2009, da utslippene gikk ned som følge av lav økonomisk aktivitet, var utslippene i 2014 de laveste siden 1995. Figur 9.19 viser utslipp av CO₂ og klimagasser fra 1990 til 2014.

Kvotepreisen

EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter med formål å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter som leveres i perioden 2008–2015. Prisen på kvoter (EUA future 1st position) har variert mellom 235 kroner per tonn CO₂ i juli 2008 og 21 kroner per tonn CO₂ i april 2013. Første kvartal 2009 ble kvotepreisen betydelig redusert som følge av det kraftige tilbakeslaget i europeisk økonomi. Fra våren 2009 og fram til sommeren 2011 lå kvotepreisen relativt stabilt mellom 100 og 150 kroner per tonn CO₂. I løpet av høsten 2011 gikk imidlertid kvotepreisen betydelig ned, og ved inngangen av 2012 var kvotepreisen under 50 kroner. Våren 2013 gikk kvotepreisen ytterligere ned. Kvotepreisen har deretter økt noe. I de åtte første måne-



Figur 9.19 Utslipp av CO₂ og klimagasser samlet. 1990–2014. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

Tallene for 2014 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

dene av 2015 har kvotepreisen ligget på et nivå mellom 55 og 80 kroner per tonn CO₂.

Kvotepreisen har hele tiden ligget vesentlig under CO₂-avgiften på bensin. Dagens kvotepreis ligger på et nivå som er betydelig lavere enn det generelle CO₂-avgiftsnivået for mineralolje og gass. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepiktig industri ilegges CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt.

9.8.3 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

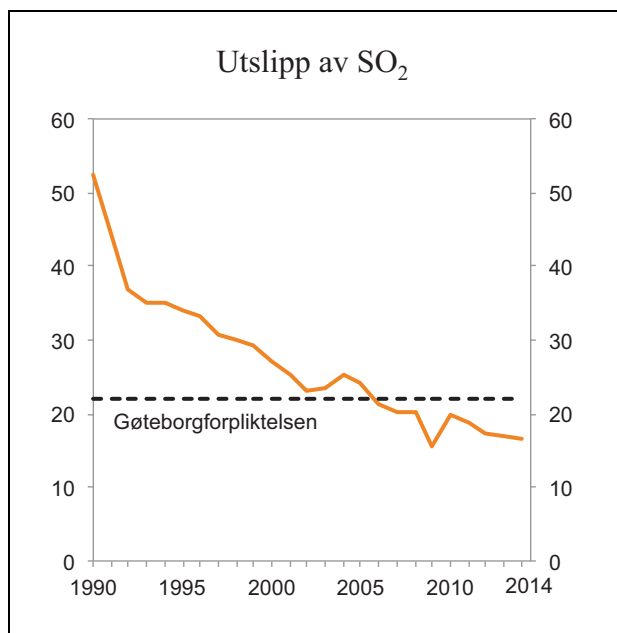
Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

Avgiftsplikten omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Avgiftssatsen i 2015 er 8,1 øre per liter mineralolje for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 16,50 kroner per kg SO₂ for tungolje.

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

Utslipp av SO₂

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av svoveldioksid til maksimalt 22 000 tonn fra 2010. I de siste tiårene har det vært en markant nedgang i de norske utslippene av SO₂. Utslippene har ligget under utslippsforpliktelsen hvert år siden 2006. Foreløpige tall viser at utslippene i 2014 var i underkant av 16 700 tonn, noe som er en reduksjon på om lag 68 pst. siden 1990. Det vises til figur 9.20. De foreløpige utslippstallene indikerer at Norge oppfylder målene i protokollen for svoveldioksider.



Figur 9.20 SO₂-utslipp i perioden 1990–2014.
1 000 tonn

Tallene for 2014 er foreløpige.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

9.9 Avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter, omfattes også av avgiftsplikten dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Det er en refusjonsordning for TRI-holdig avfall som innleveres til godkjent mottaks- eller behandlingsanlegg for farlig avfall. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet. Forbruket av TRI er sterkt redusert, og det foretas ikke lenger utbetalinger i henhold til refusjonsordningen. Ordningen blir derfor opphevet fra 2016. Det vises til omtale i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet.

Avgiftssatsene i 2015 er 68,05 kroner per kg ren TRI og PER. Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet.

9.10 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det at verdiene for gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP-verdier) som er fastsatt i særavgiftsforskriften, justeres fra 1. januar 2016.

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

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiftssatsene er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. Avgiften ble økt med om lag 100 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter fra 2014. Som følge av Stortingets behandling av 2015-budsjettet ble avgiften økt reelt med ytterligere 17 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter fra 2015. I 2015 tilsvarer avgiften 354 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Avgiften har tidligere vært på nivå med den generelle satsen i CO₂-avgiften på mineralolje, men er fra 2015 noe høyere.

GWP-verdiene for de ulike HFK- og PFK-gassene er satt ut fra data utgitt av FNs klimakonvensjon (UNFCCC). FN har oppdatert verdiene, og det foreslås at særavgiftsforskriften endres tilsvarende. Forslaget vil bidra til en riktigere prising av slike klimagassutslipp. Endringsforslaget har vært på høring, og det kom ikke innvendinger mot forslaget. For de fleste gassene økes GWP-verdiene, noe som innebærer en avgiftsskjerpelse. For enkelte gasser innebærer endringen en lettelse, mens for noen få gasser vil avgiften være uendret. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 60 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2016.

Det er en refusjonsordning for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet.

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

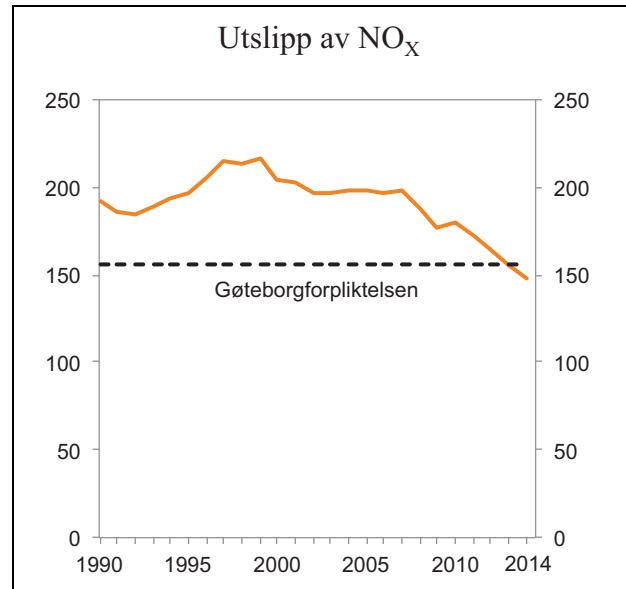
For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

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

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_x. Som følge av Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2015 ble avgiftssatsen økt med 1,50 kroner reelt fra 2015. Avgiftssatsen i 2015 er 19,19 kroner per kg utslipp av NO_x.

Det gis avgiftsfritak blant annet for utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann. Det gis også avgiftsfritak for utslippsenheter som er omfattet av avtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent avgiftsfritaket som forenlig statsstøtte. Klima- og miljødepartementet har inngått avtale med en rekke næringsorganisasjoner der disse forplikter seg til å redusere de årlige utslippene. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet der det framgår at næringslivsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelser for årene 2008–2014 og at vilkåret for avgiftsfritak disse årene dermed er oppfylt. For perioden 2015–2016 er forpliktelsen å gjennomføre tiltak som vil redusere de årlige NO_x-utslippene med til sammen 4 000 tonn.



Figur 9.21 NO_x-utslipp i perioden 1990–2014. 1 000 tonn

Tallene for 2014 er foreløpige.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

Utslipp av NO_x

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen forpliktet til å redusere de årlige utslippene av NO_x til maksimalt 156 000 tonn fra og med 2010. De norske utslippene av NO_x økte fram til 1999, men har etter dette gått ned. Foreløpige tall viser at utslippene av NO_x var 148 000 tonn i 2014, mens utslippene i 2013 var 156 000 tonn. Ifølge Statistisk sentralbyrå (SSB) skjedde reduksjonen i 2014 i første rekke innen kysttrafikk og fiske, men også andre sektorer har hatt noe nedgang. Spesielt har utslipp fra bruk av diesel knyttet til offshorevirksomhet blitt redusert. Til tross for at autodiesel salget økte i 2014, gikk utslippene fra autodiesel ned fra 2013. Dette skyldes bedre og renere forbrenning i nye dieselmotorer.

Foreløpige tall viser at NO_x-utslippene er redusert med om lag 23 pst. siden 1990. Utslippsforpliktelsen etter Gøteborgprotokollen ble nådd i 2013, se figur 9.21. Foreløpige tall viser at utslippene i 2014 var mer enn 8 000 tonn under forpliktelsen. Det vises også til omtale i Prop. 1 S (2015–2016) Klima- og miljødepartementet.

9.12 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

Bortsett fra enkelte tekniske endringer i vedtaket foreslås det for 2016 ingen endringer i miljøavgif-

ten på plantevernmidler. Det vises til forslag til avgiftsvedtak.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. I 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift. Avgiften innkreves av Landbruks- og matdepartementet, men betales til statskassen. Avgiften er et av flere virkemidler for å redusere bruken av plantevernmidler og stimulere til bruk av plantevernmidler med lavest mulig helse- og miljøbelastning.

Avgiften er hjemlet i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) med nærmere regler i forskrift om plantevernmidler. Avgiften beregnes ut fra en basisavgift per dekar og den avgiftsklasse preparatet er plassert i. Basisavgiften fastsettes av Landbruks- og matdepartementet og avgiftsklassen av Mattilsynet. Basisavgiften er 2,50 kroner. Det er sju avgiftsklasser med hver sin faktor avhengig av helse- og miljøbelastning. Avgiften beregnes ved å multiplisere basisavgiften med faktoren.

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

På grunn av nedgang i antall utvinningstillatelser og undersøkelsesretter forventes en reduksjon i inntektene fra avgiften knyttet til mineralvirksomhet etter mineralloven i 2016. Det forventes ikke endring i inntektene fra avgiften knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Det foreslås ingen endring i satsene, men enkelte tekniske justeringer i begge vedtakene. Se forslag til avgiftsvedtak.

I medhold av lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven) krever Nærings- og fiskeridepartementet inn årsavgift fra den som undersøker og utvinner mineraler. For 2015 er det så langt betalt avgifter for 104 utvinningstillatelser og 380 undersøkelsesretter. Dette er en nedgang sammenlignet med 2014. Inntektene fra avgiften utgjorde 4,75 mill. kroner i 2014.

Årsavgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m². Det betales ikke avgift det året rettigheten er gitt, men en avgift på 10 kroner for det andre og tredje året, 30 kroner for det fjerde og femte og 50 kroner for det sjette og syvende året. Ved eventuell forlengelse av undersøkelsesrett etter det syvende kalenderåret betales en årsavgift på 50 kroner for hver påbegynte 10 000 m². For å beholde utvinningsretten skal det for hver påbegynte 10 000 m² betales årsavgift til staten med 100 kroner. Årsavgift per utvinningsområde

(utvinningsrett) skal ikke være mindre enn 1000 kroner.

Etter lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster kan det gis adgang til å undersøke eller utnytte slike naturforekomster. Konseksjon gis av Nærings- og fiskeridepartementet, som kan stille som vilkår for tillatelsen at det betales en avgift. Det er gitt to konseksjoner etter loven. Avgiften fastsettes på grunnlag av uttatt masse.

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

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst fiskal, men har også en helsemessig begrunnelse. Avgiftsplikten omfatter sjokolade- og sukkervarer, herunder tyggegummi, karameller, pastiller og drops.

Avgiftsplikten omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao. Ulike typer kjeks, som søte kjeks, småkaker og vaffelkjeks, er også avgiftspliktige på nærmere vilkår. Avgiftsplikten omfatter i tillegg drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Avgiftssatsen i 2015 er 19,31 kroner per kg av varens avgiftspliktige vekt.

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

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene. Regjeringen foreslår også at det innføres halv avgiftssats for saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

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

Avgiftssatsen i 2015 er 3,19 kroner per liter for ferdigvare og 19,43 kroner per liter for konsentrat.

Hvordan en særskilt avgift på brus vil virke i et folkehelseperspektiv

I behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2015 gjorde Stortinget følgende vedtak (jf. Innst. 360 S (2014–2015)): «Flertallet ber regjeringen vurdere hvordan en særlig avgift på brus vil virke i et folkehelseperspektiv».

Brus er allerede omfattet av avgift på alkoholfrie drikkevarer. Departementet forstår Stortingets vedtak slik at man ønsker en vurdering av høyere avgiftssats på brus enn på annen alkoholfri drikke innenfor avgiften på alkoholfrie drikkevarer.

Helsemyndighetene anbefaler å redusere befolkningens forbruk av tilsatt sukker. Brus er en viktig kilde til overforbruk av sukker. Skal brus avgiftslegges særskilt, vil det kreve en egen definisjon av «brus». En mulighet kunne være å definere all kullsyreholdig drikke som omfattes av avgiftsplikten i dag, som «brus». Definisjonen omfatter både kunstig søtet drikke og drikke med tilsatt sukker. Det er imidlertid ingen god helsemessig begrunnelse for et avgiftsmessig skille mellom kullsyreholdig og kullsyrefrie drikkevarer. Et slikt skille innebærer eksempelvis at kunstig søtet drikke med kullsyre kan få høyere avgift enn annen drikke med tilsatt sukker.

Slik regjeringen ser det, vil det helsemessige formålet med en særavgift på alkoholfrie drikkevarer være bedre ivaretatt med dagens avgiftsregime, som omfatter drikke med kunstig søtning og/eller tilsatt sukker, enn ved at avgiften avgrenses etter kullsyre. Regjeringen anser derfor ikke en særlig avgift på brus (kullsyreholdig drikke) som et godt virkemiddel i et folkehelseperspektiv.

Redusert avgift for saft og sirup som er basert på frukt, bær eller grønnsaker uten tilsatt sukker

Regjeringen foreslår at det innføres halv avgiftssats for saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker.

Dagens avgift på alkoholfrie drikkevarer omfatter saft og sirup med tilsatt sukker eller kunstig søtstoff. Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker har noe høyere innhold av

næringsstoffer enn annen avgiftslagt drikke. Saft og sirup basert på frukt, bær og grønnsaker kan imidlertid inneholde til dels betydelige mengder tilsatt sukker.

Regjeringen foreslår at saft mv. basert på frukt, bær eller grønnsaker, som ikke er tilsatt sukker, gis halvparten av full avgiftssats i avgiften på alkoholfrie drikkevarer, dvs. 1,64 kroner per liter i 2016. Tilsvarende foreslås det redusert sats for sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, som ikke er tilsatt sukker og som brukes til ervervsmessig framstilling i dispenser, fontener eller lignende, dvs. 9,96 kroner per liter i 2016. Saft og sirup med tilsatt sukker beholder ordinær avgiftssats.

Det legges opp til at saft og sirup defineres som i forskrift 10. desember 1971 for vegetabiliske konserver, som ligger under Landbruks- og matdepartementet. I forskriften er saft definert som råsaft som kan være tilsatt sukker, men ikke vann. Råsaftinnholdet i saft må være minst 50 gram i 100 gram, og for eplesaft minst 85 gram i 100 gram. Sirup defineres som saft av solbær, rips, bringebær, jordbær og kirsebær med innhold av råsaft på minst 40 gram i 100 gram. Denne forskriften skal oppheves fra 1. januar 2016, og departementet vil fastsette avgrensingen i særavgiftsforskriften. Toll- og avgiftsdirektoratet vil sende forslag til bestemmelser i særavgiftsregelverket om avgrensning og gjennomføring av redusert sats på seks ukers høring.

Et avgiftsmessig skille i favør av saft og sirup uten tilsatt sukker vil stimulere til økt forbruk av slike produkter. Dette kan bidra til redusert forbruk av sukker i drikkevarer, men kan også medføre at vann som tørstedrikk i noen grad erstattes av produkter med kunstig søtning. Kunstig søtet drikke inneholder dessuten syre som kan være skadelig for tennene. I en rapport fra 2014 konkluderte Vitenskapskomiteen for mattrygghet med at et normalt forbruk av kunstige søtningsstoffer er trygt.

På svært usikkert grunnlag kan det anslås at forslaget gir et provenytnap på rundt 25 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2016. Det er stor usikkerhet både om eksisterende omsatt volum og omfanget av tilpasninger på produsent- og forbrukssiden som følge av avgiftsendringen.

9.16 Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeropløsninger. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig framstilling av varer.

I 2015 er avgiften på sukker 7,47 kroner per kg.

9.17 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2015 er 1,12 kroner per emballasjeeinheit.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71–74)

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

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

Vurdering av en avgift på fossilt CO₂-innhold i plast

I behandlingen av 2015-budsjettet gjorde Stortinget følgende romertallsvedtak XIX, jf. Innst. 2 S Tillegg 1 (2014–2015): «Stortinget ber regjeringen vurdere en avgift på plast basert på fossilt CO₂-innhold, og samtidig unnta bioplast fra avgiften. Regjeringen bes om å vurdere om en slik avgift kan erstatte dagens grunnavgift på engangsemballasje.»

Lettelser for bioplast i grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer vil komplisere avgiften og være krevende å kontrollere for avgiftsmyndigheten. Samtidig er det usikkert om

en slik lettelse vil ha noen miljøeffekt. Regjeringen fremmer derfor ikke et forslag om å innføre et avgiftsmessig skille mellom emballasje av fossilt materiale og biobasert materiale.

Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) har utredet tre alternativer for en ny avgift på plast: (i) avgift på all plast, (ii) avgift på plastemballasje eller (iii) avgift på kun plastemballasje til drikkevarer, som erstatning for dagens grunnavgift. TAD har også vurdert muligheten for graderte avgiftssatser etter mengde fossilt CO₂ i plast.

Alternativene (i) og (ii) – avgift på all plast/plastemballasje

De fleste varer inneholder plast eller er pakket i plast. En avgift på all plast/plastemballasje vil derfor innebære at avgiftspliktig vareomfang vil bli meget stort, noe som vil ha store økonomiske og administrative konsekvenser for både importører, produsenter og avgiftsmyndighetene. En slik omfattende avgiftsplikt ville også blitt svært vanskelig å avgrense og kontrollere. TADs vurdering er derfor at alternativene ikke er gjennomførbare.

Alternativ (iii) – avgift omfatter kun plastemballasje til drikkevarer / erstatter dagens grunnavgift

Skal det innføres avgiftsfordel for drikkevareemballasje basert på bioplast, bør en eventuelt vurdere om det kan innføres en særskilt avgiftslettelse for biobaserte plastflasker i dagens grunnavgift på engangsemballasje. I dag ilegges all engangsemballasje til drikkevarer en grunnavgift på 1,12 kroner per emballasjeeinheit. Det er unntak for blant annet emballasje til melk og melkeprodukter. Ombruksemballasje ilegges ikke grunnavgift.

En gradert avgift etter mengde fossilt CO₂-innhold i platen forutsetter opplysninger om mengde til avgiftsmyndighetene og at disse opplysningene er mulig å kontrollere. Ifølge TAD er det ikke krav om at plastemballasje merkes med innhold av biobasert materiale. Per i dag har heller ikke Tolllaboratoriet etablerte analysemetoder for å utføre denne oppgaven. Dersom avgiftsetaten skal etablere metoder for å teste innholdet i plastflasker, vil dette kreve investeringer i materiell og personell.

Ifølge Miljødirektoratet foreligger det ikke nok kunnskap om alle miljøeffektene over livsløpet ved økt bruk av biobasert plast fra ulike typer biomasse. Miljødirektoratet har derfor ikke faglig grunnlag for å fastslå at en avgiftslettelse for bio-

plast i grunnavgiften vil ha en miljøeffekt av betydning.

Regjeringen støtter i utgangspunktet endringer i avgiftsopplegget som kan gi positive miljøeffekter. Viktige forutsetninger er imidlertid at endringene blant annet vil virke etter sitt formål, er mulig å gjennomføre i avgiftsregelverket, lar seg kontrollere og ikke har store administrative kostnader verken for avgiftsmyndighetene eller de avgiftspliktige. Regjeringen mener at disse forutsetningene ikke er til stede og har derfor konkludert med at det ikke bør innføres et avgiftsmessig skille mellom drikkevareemballasje basert på bioplast eller på annen plast.

9.18 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Regjeringen foreslår ingen endringer i avgiftssatsen for 2016, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Regjeringen foreslår å gi fritak for dokumentavgift ved overføring av hjemmel til fast eiendom ved visse former for omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatte- loven.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å skulle dekke statens kostnader ved tinglysing av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysingsgebyret. Avgiftsplikten inntreder ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomt. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysing av førstegangsoverføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

9.18.1 Fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved omorganiseringer med skattemessig kontinuitet

Innledning

Regjeringen foreslår å endre regelverket for hvilke omorganiseringer (fusjon og fisjon, samt omdanning av virksomhet) det ikke skal betales dokumentavgift for. Det foreslås et fritak i § 2 første ledd ny bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift for omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.

Tilsvarende fritak foreslås for omregistreringsavgift. For å oppnå samsvar med dokumentavgiftens implisitte fritak for omorganiseringer med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, foreslås det for omregistreringsavgiften i tillegg et fritak ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet. Fritaket foreslås i § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak for omregistreringsavgift og erstatter dagens fritak for fusjon mellom aksjeselskap. Departementet ser dermed ikke lenger behov for å videreføre den særlige bestemmelsen om fritak for omregistreringsavgift ved omdannelse av virksomhet (jf. bokstav l), og denne bestemmelsen foreslås opphevet.

Departementet foreslår at fritakene trer i kraft 1. januar 2016. Departementet foreslår videre at det presiseres i § 2 første ledd ny bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift og Stortingets vedtak for omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav k at omorganiseringen, samt tinglysing av eiendom og/eller omregistrering av kjøretøy, må ha funnet sted etter 1. januar 2016 for at fritak skal være berettiget.

Høringsforslaget

Forslaget om å samordne bestemmelsene om de to avgiftene med skatteloven kap. 11, som legger til rette for at virksomheter uten beskatning kan omorganiseres med skattemessig kontinuitet, ble sendt på alminnelig høring 22. mai 2015. Ingen høringsinstanser har gått imot forslaget om å innføre fritak ved omorganisering med skattemessig kontinuitet, men noen hadde innvendinger mot virkeområdet for reglene og forslag til justeringer.

Forslaget var varslet i Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 7.20 og omtalt i Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 7.19.

I høringsforslaget viste departementet til at det ved en rekke omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet iht. skatteloven kap. 11, vil være behov for å endre på eierforhold til eiendom i grunnboken og motorvogner i motorvognregisteret. Skattemessig kontinuitet innebærer at transaksjonen gjennomføres uten beskatning og at skattemessige inngangsverdier mv. videreføres. Det ble videre vist til at endringene i enkelte tilfeller kan gjøres uten avgift, mens det i andre tilfeller påløper avgift. Det ble imidlertid poengtert at det er færre typer av omorganiseringer som iht. dokumentavgiftsregelverket og regelverket for omregistreringsavgift er fritatt for avgift, enn typer av omorganiseringer som kan gjennomføres uten beskatning iht.

skatteloven kap. 11. Departementet påpekte at forskjellen kan medføre at omorganisering ikke velges gjennomført, eventuelt at omorganiseringen gjennomføres med ulike arrangementer slik at eiendom og/eller kjøretøy ikke omregistreres på rette eier for dermed å unngå avgift. Departementet viste til at dette negativt kan påvirke informasjonen som framgår av eiendomsregisteret og motorvognregisteret.

Departementet påpekte at et sammenfallende regelverk for når en omorganisering kan gjennomføres uten beskatning, og når eierforholdet til eiendom eller kjøretøy som inngår i den skattefrie omorganiseringen kan endres i de respektive eierregistrene uten at det skal betales avgift, er å foretrekke. Det ble blant annet vist til at sammenfallende bestemmelser vil innebære at skattelovens bestemmelser som skal legge til rette for at virksomheter kan organiseres på en optimal måte, uten hinder av beskatning, ikke motvirkes av en plikt til å betale dokumentavgift eller omregistreringsavgift. Departementet viste også til at skatte- og avgiftsregelverket ville bli lettere å forholde seg til for partene som står overfor en omorganiseringsprosess.

På denne bakgrunn foreslo departementet en ny bokstav k i § 2 første ledd i Stortingets vedtak om dokumentavgift som gir fritak for dokumentavgift ved overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.

Departementet foreslo også å endre Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav k, slik at det framgår at det gis fritak for omregistreringsavgift ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. For å harmonisere rettstilstanden mellom avgiftene, foreslo departementet å la det framgå av § 2 første ledd bokstav k at det også gis fritak ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet. Det ble vist til at fritaket ville erstatte dagens bestemmelse om fritak for fusjon mellom aksjeselskap (jf. bokstav k) og at det heller ikke ville være behov for å videreføre bestemmelsen om fritak for omregistreringsavgift ved omdannelser av virksomheter (jf. bokstav l).

Av høringsforslaget framgår at det i de fleste tilfeller ikke er en plikt til å gjennomføre omorganisering med skattemessig kontinuitet, selv om det er mulig å gjøre det. I fusjons- og fisjonssituasjoner der det ikke foreligger en samlet latent

gevinst i det overførende selskapet, kan det være hensiktsmessig å gjennomføre fusjonen eller fisjonen med skattemessig diskontinuitet, det vil si med skattemessig oppgjør av gevinster og tap. Det ble også vist til at det kan tenkes at virksomhet ønskes videreført i ny selskapsform, men med skattemessig diskontinuitet. Departementets anså det derfor ikke hensiktsmessig å gjøre gjennomføring av omorganiseringen med skattemessig kontinuitet til et vilkår for fritak. Av forslaget til § 2 første ledd ny bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift og § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, fulgte det derfor at det er tilstrekkelig at omorganiseringen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Departementet presiserte at dette imidlertid skal forstås slik at omorganiseringen faktisk må gjennomføres på en måte som ville muliggjort skattemessig kontinuitet. Det ble også presisert at det er et vilkår at omorganiseringen som kunne ha blitt gjennomført uten beskatning, faktisk finner sted, noe som også innebærer at alle vilkårene for skattefri gjennomføring foreligger.

Fritakene ble for øvrig foreslått innrettet som «direkte fritak», det vil si at dersom vilkårene er oppfylt på tidspunktet for registreringsforretningen, skal det ikke betales avgift. I den forbindelse foreslo departementet en ny § 2-4 i forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift og et nytt § 6 nr. 10 i forskrift 2. juli 1985 nr. 1430 om omregistreringsavgift. Bestemmelsene har som hovedformål er å regulere hva som kreves av dokumentasjon for fritak.

De foreslåtte regelendringene ble av departementet, under forutsetning av Stortingets tilslutning, foreslått å tre i kraft 1. januar 2016. Departementet presiserte i høringsforslaget at den formelle omorganiseringen, samt tinglysning av eiendom og/eller omregistrering av kjøretøy, må ha funnet sted etter dette tidspunktet for at fritak skal være berettiget.

Høringsuttalelser

Departementet har mottatt høringsuttalelser med merknader fra 20 høringsinstanser. Generelt påpeker instansene at forslaget vil bidra til å få gjennomført nødvendige og fornuftige omorganiseringer, samt medføre et enklere, helhetlig og mer oversiktlig skatte- og avgiftsregelverk. Noen av instansene påpeker at forslaget vil bidra til at eieropplysningene i grunnboken og motorvognregisteret i større grad samsvarer med de reelle eierforholdene. *Skattedirektoratet* bemerker at en positiv konsekvens også kan være en reduksjon

av tomme selskap i Foretaksregisteret. Innvendningene mot forslaget gjelder i hovedsak tre forhold, hhv. omorganiseringer som ikke omfattes av fritakene, skjæringstidspunktet for innføring av fritakene, samt prosedyrene for fritak.

Noen høringsinstanser påpeker at fritakene ut fra prinsipielle hensyn også bør omfatte konserninterne overføringer som kan gjennomføres skattefritt (skatteloven § 11-21), samt transaksjoner som Finansdepartementet kan treffe enkeltvedtak om skattefrihet for (skatteloven §§ 11-21 og 11-22).

Enkelte høringsinstanser har også innvendinger mot at omorganiseringen, samt tinglysning av eiendom og/eller omregistrering av kjøretøy, må ha funnet sted etter 1. januar 2016 for at fritak skal være berettiget. Instansene mener at fritakene, eventuelt i en overgangsperiode, også bør omfatte omorganiseringer foretatt før 1. januar 2016. Bakgrunnen er at det finnes virksomheter som allerede er omorganisert, men hvor hjemmel til eiendom ikke er endret i overenstemmelse med det reelle eierforholdet (såkalte «hjemmelsselskaper»). Argumentasjonen går ut på at rimelighet, fritakenes formål og hensynet til korrekt informasjon i grunnboken (eventuelt også Foretaksregisteret) tilsier endret skjæringstidspunkt.

Kartverket, Revisorforeningen og NARF har innspill vedrørende hvilke krav som skal stilles til dokumentasjon, mens *Toll- og avgiftsdirektoratet* og *Statens Vegvesen* har innspill med hensyn til saksbehandling av fritak for omregistreringsavgift.

Departementets vurdering

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Forslaget innebærer avgiftsfritak ved sentrale typer av omdanninger av selskap og omorganiseringer av selskapsstrukturer der skattefritak framgår uttrykkelig av skatteloven. Den foreslåtte avgrensningen av avgiftsfritakene bygger på en avveining av de næringsdrivendes behov for å kunne gjennomføre omorganiseringer uten hinder av dokumentavgift og omregistreringsavgift og hensynet til at fritaksordningene skal kunne behandles av avgiftsmyndighetene på en enkel måte. Det er etter departementets oppfatning ikke grunn til å la avgiftsfritakene omfatte alle tilfeller der det etter lovfestet eller ulovfestet rett er adgang til skattefri gjennomføring. Før øvrig ville et avgiftsfritak for konserninterne overføringer ha reist EØS-rettslige problemstillinger.

Bestemmelsene i skatteloven §§ 11-21 og 11-22 gir adgang for departementet til å samtykke til

gjennomføring av visse typer omorganiseringer med skattemessig kontinuitet etter søknad fra skattyter. Dette er spesialbestemmelser for særlige tilfeller der gevinstbeskatning er så tyngende at den hindrer en rasjonell omorganisering av den aktuelle virksomheten. I 2014 ble det behandlet ni søknader, hvorav åtte ble avslått. En ordning der det gis avgiftsfritak for det lille antall transaksjoner som gjennomføres med samtykke til skattefritak synes vilkårlig. Et eget system med individuell søknadsbehandling av fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift for slike tilfeller er etter departementets oppfatning ikke hensiktsmessig.

Departementet foreslår derfor ikke, som noen høringsinstanser går inn for, å la fritakene omfatte konserninterne overføringer (jf. skatteloven § 11-21 med forskrift) og transaksjoner som Finansdepartementet kan treffe enkeltvedtak om skattefrihet for (jf. skatteloven §§ 11-21 og 11-22).

Departementet presiserte i høringsforslaget at både omorganiseringen som gir grunnlag for skattefri gjennomføring og tinglysningen av eiendom og/eller omregistreringen av kjøretøy, må finne sted 1. januar 2016 eller senere for at fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift skal være berettiget. Flere høringsinstanser mener at fritakene, eventuelt i en overgangsperiode, også bør omfatte omorganiseringer foretatt før 1. januar 2016. Departementet ser at dette i noen grad kan bidra til økt kvalitet på informasjonen som framgår av grunnboken og eventuelt Foretaksregisteret. Etter departementets oppfatning er det likevel riktig å la avgiftsfritakene virke framover i tid. For transaksjoner som ligger langt tilbake i tid, kan det være vanskeligere å avklare om vilkårene for skattefri gjennomføring etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 er oppfylt. Et tilbakevirkende avgiftsfritak ville dessuten innebære at virksomheter som har tilpasset seg ved ikke å endre registreringen i overenstemmelse med det reelle eierforholdet behandles gunstigere enn virksomheter som har omorganisert og endret eierforhold i de respektive registrene før 1. januar 2016 (og som dermed har betalt avgift).

Departementet vil vurdere innspillene mht. den administrative prosedyren for fritak fram mot 1. januar 2016. I den forbindelse vil departementet ta initiativ til dialog med etatene for å sikre en god implementering av fritakene.

Økonomiske og administrative kostnader

Generelt kan forslaget innebære at dokumentavgift og omregistreringsavgift i mindre grad vil

være til hinder for omorganisering av virksomhet og dermed lette omstillinger i næringslivet. De økonomiske virkningene for næringslivet anslås totalt sett å være av mindre betydning. For enkelte virksomheter – særlig de som vil nyte godt av det nye fritaket i Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav k – vil den økonomiske virkningen kunne være merkbar. Forslaget vil også bidra til at regelverket for omorganiseringer, tinglysning av fast eiendom og omregistrering av kjøretøy blir mer oversiktlig, konsekvent og enklere å forholde seg til for næringslivet.

Departementet antar at forslaget ikke vil ha vesentlige administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene. I likhet med øvrige fritak under disse avgiftene, er det opp til parten selv å påberope seg fritaket. Det legges videre ikke opp til mer omfattende kontroll ved selve registreringsforretningen enn det som gjelder for de øvrige fritakene. Det er aktuelt å foreta etterkontroller. Slik etterkontroll forventes å bli lettere å gjennomføre når forvaltningen av dokumentavgiften overføres til Skatteetaten.

Provenyeffekten av forslaget vil kunne variere mye fra år til år, avhengig av om det gjennomføres store omorganiseringer i et enkeltår. På svært usikkert grunnlag kan det anslås at forslaget gir et samlet provenytap på i størrelsesorden 40 mill. kroner påløpt og 35 mill. kroner bokført i 2016. Av dette provenytapet antas det at rundt 25 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført kan knyttes til dokumentavgiften. Provenytapet i omregistreringsavgiften anslås til rundt 15 mill. kroner påløpt og bokført i 2016, jf. punkt 9.4.5.

9.18.2 Oppretting i vedtak om dokumentavgift

Stortingsvedtaket om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav i fritar for dokumentavgift overføring av hjemmel til fast eiendom mellom den krets av kongefamilien som har arve- og gaveavgiftsfritak, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse

gaver § 1 femte ledd. Arveavgiftsloven ble opphevet ved lov 13. desember 2013 nr. 110. Følgelig er det behov for å endre dokumentavgiftsvedtakets § 2 første ledd bokstav i, slik at det framgår direkte av bestemmelsen hvilken krets av kongefamilien som er omfattet. Ifølge arveavgiftsloven § 1 femte ledd, slik den lød før opphevelsen, var den aktuelle personkretsen «Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år arve- eller gaveervert skjer». Departementet foreslår at dette tas inn i dokumentavgiftsvedtaket. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav i. Forslaget innebærer ingen endring av gjeldende rett og har ikke økonomiske eller administrative konsekvenser.

9.19 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

For 2016 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene. Gjeldende satser og forslag for 2016 framgår av tabell 9.3. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1.

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde.

Nummeravgifter

For 2016 foreslås det ingen endringer i avgiftssatsene. Det foreslås enkelte endringer i vedtaket av teknisk karakter. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 2.

En bruker kan kjøpe femsifrede telefonnummer. Det skal betales en årlig avgift for retten til å inneha og bruke nummeret. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier. Avgift

Tabell 9.3 Frekvensavgifter 2015 og forslag 2016. Kroner

	2015	Forslag 2016
450 MHz-båndet	1 208 000 per MHz (dupleks)	1 238 000 per MHz (dupleks)
800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 378 000 per MHz (dupleks)	1 412 000 per MHz (dupleks)
2,1 GHz-båndet	1 274 000 per MHz (dupleks)	1 306 000 per MHz (dupleks)

Kilde: Finansdepartementet.

per nummer varierer mellom 4 700 kroner og 123 700 kroner per år.

9.20 Inntekter ved tildeling av frekvens- tillatelser (kap. 5309 post 29)

Det foreslås at Samferdselsdepartementet gis fullmakt til å innhente inntekter i 2016 ved tildeling av tillatelser for frekvenser. Det foreslås enkelte

endringer i vedtaket av teknisk karakter. Det vises til forslag til vedtak.

Auksjon av 2x15 MHz i 1800 MHz-båndet er planlagt for november i 2015, mens det for 2016 planlegges auksjon av om lag 2x20 MHz i 900 MHz-båndet. Det er usikkert hvor stort proveny disse auksjonene vil innbringe og når inntektene vil bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter på denne posten for dette formålet nå.

10 Toll

10.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det betales toll etter tolltariffens satser. Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. For en rekke varer er det gitt tollfrihet i henhold til preferanseavtaler, andre nasjonale ordninger eller med hjemmel i stortingsvedtak. Til forskjell fra merverdiavgift og særavgiftene, er det kun de tollsatsene som regjeringen foreslår endret som Stortinget tar stilling til. Forslag om satsendringer framgår normalt av et vedlegg til tollvedtaket. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. Det foreslås ingen endringer i tollsatsene for 2016. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Tollinntektene bestemmes av de anvendte tollsatsene og mengden varer som importeres. Inntektene fra toll var 2 980 mill. kroner i 2014, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Figur 10.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2014 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for størstedelen av toll på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

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

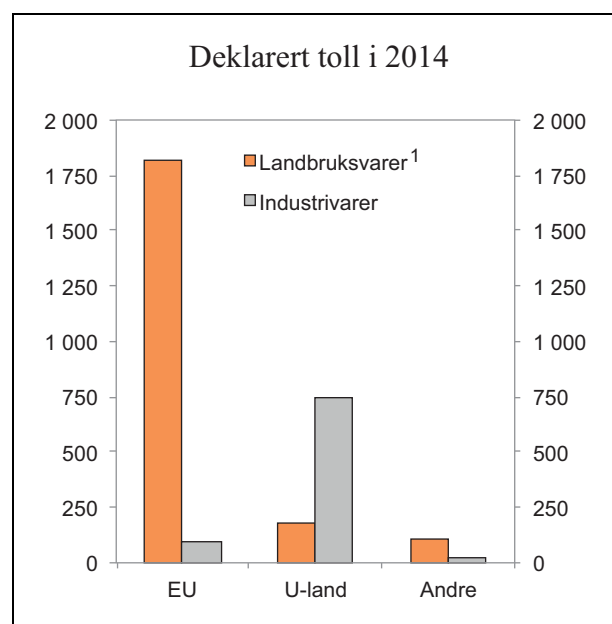
Mens det for industrivarene kun gjenstår toll for enkelte klær og andre tekstilprodukter, er tollbeskyttelsen på landbruksvarer forholdsvis omfattende. Importvernet på landbruksprodukter er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser fastsatt

i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten 10,2 mrd. kroner i 2014.

10.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene for landbruksvarer varierer betydelig og er dels spesifikke, dels verdibaserte. Høyest er tollsatsene for viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade, er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

For enkelte landbruksvarer kan tolltariffens ordinære satser reduseres i perioder etter vedtak i Landbruksdirektoratet. Mange anvendte tollsatser er derfor i praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen.



Figur 10.1 Deklarert toll i 2014. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

10.2.1 Administrative tollnedsettelse

Landbruksdirektoratet forvalter tollvernet for landbruksvarer med hjemmel i lov om toll og vareførsel §§ 9-1 til 9-4. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT) angir hvilke produkter som kan gis tollnedsettelse, når tollsatsen kan settes ned og hvordan tollsatsen skal fastsettes.

Generelle tollnedsettelse er tollnedsettelse hvor tollsatsen settes ned for bestemte varelinjer i tolltariffen for en bestemt periode. Tollsatsen gjelder alle aktører. Disse tollnedsettelsene har ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder. I 2014 var det i alt 278 generelle tollnedsettelse.

Individuelle tollnedsettelse kan gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er tollnedsettelse som gjelder en bestemt vare og/eller anvendelse, og som videre gjelder for en aktør og for en fastsatt periode. Flesteparten av disse individuelle tollnedsettelsene gjelder produkter som ikke inneholder eller inneholder en liten andel av varer som produseres i Norge. I 2014 ble det innvilget 3 985 individuelle tollnedsettelse etter søknad. Dette var en økning på 12 pst. sammenlignet med i 2013. Adgang til å gi tollnedsettelse er regulert i forskrifter, se tabell 3.1 i vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelsene som er gitt med hjemmel i de ulike forskriftene.

Med hjemmel i forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av *industrielt bearbejdede landbruksvarer* (RÅK-importforskriften), fastsetter Landbruksdirektoratet etter søknad nedsatt tollsats på grunnlag av råvareinnhold. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte ferdigvaren og er basert på innmeldte råvaredeklarasjoner fra importører. I 2014 ble det fastsatt 15 600 slike tollnedsettelse. Tollsats for enkeltimportører har gyldighet utover det enkelte år. Det var registrert 51 300 slike tollnedsettelse i Landbruksdirektoratets database ved utgangen av 2014.

10.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet forvalter en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP) og dels er de ensidig fastsatte kvoter. Kvotene er hjemlet i ulike forskrifter under Landbruks- og matdepartementet, og igjen hjemlet i tolloven § 9-4 om tildeling av tollkvoteandeler for landbruksvarer. Toll- og avgiftsdirektoratet forvalter fem toll-

kvoter for tollfri innførsel fra EU hvor importmengden er fastsatt i verdi. Disse tollkvotene fordeles fortløpende ved deklarerings hos tollmyndighetene.

Kvotene som fordeles av Landbruksdirektoratet er enten tollfrie eller har en redusert tollsats sammenlignet med de ordinære tollsatsene. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon, men det fordeles også tollkvoter ut fra historiske rettigheter eller søknadstidspunkt. Auksjonsprisen for en kvoterettighet kommer i tillegg til en eventuell tollsats innenfor kvoten og vil varierer avhengig av etterspørselen i markedet. Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 225 mill. kroner i 2014.

Den faktiske utnyttelse av de enkelte kvotene varierer sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år. I 2014 innvilget Landbruksdirektoratet 1 897 innførselstillatelse for tollkvoter. For en nærmere oversikt over tollkvotene vises det til tabell 3.2 i vedlegg 3.

10.2.3 Forhandlinger med EU på landbruksområdet

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

EU og Norge startet i februar opp forhandlinger om reduserte tollsatser for ubearbejdede landbruksvarer innenfor rammen av artikkel 19 i EØS-avtalen. Partene legger høsten 2015 fram sine respektive krav om økt markedsadgang som grunnlag for videre forhandlinger.

10.3 WTO-saker

10.3.1 Multilaterale forhandlinger

Handel er en av de sterkeste drivkreftene for økonomisk vekst og bidrar til å skape arbeidsplasser og varig økonomisk velstand over hele verden. Betydningen av Verdens handelsorganisasjon (WTO) for global vekst og stabilitet har blitt bekreftet under de senere års økonomiske kriser. WTO-regelverket har bidratt til å begrense bruken av proteksjonistiske tiltak. I 2014 sto WTOs medlemsland for 98 pst. av verdenshandelen.

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer, medførte WTO-

avtalen i 1994 forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

Regjeringen arbeider for å videreutvikle multilaterale handelsavtaler gjennom WTO for å skape stabile rammevilkår og samtidig inngå mer begrensede avtaler der det er nødvendig. Norge har lenge understreket betydningen av et godt forhandlingsresultat i den såkalte Doha-runden som begynte i 2001. De senere årene har forhandlingene i Doha-runden avdekket store motsetninger mellom de største landene, og det har vært vanskelig å bringe forhandlingene om de sentrale spørsmålene videre. Norge ønsker å bidra til en vellykket avslutning av Doha-runden.

Under WTOs 9. ministerkonferanse i desember 2013 vedtok medlemslandene den såkalte «Bali-pakken». Denne omfattet blant annet en avtale om handelsfasilitering som gir forpliktelser for tollmyndigheters og andre grensemyndigheters prosedyrer og regler for import, eksport og transitt. Formålet er å redusere handelsrelaterte kostnader. De nødvendige beslutninger om gjennomføring av avtalen ble fattet i november 2014. WTO søker å få avtalen om handelsfasilitering godkjent av så mange land som mulig innen WTOs ministerkonferanse i Nairobi i desember 2015, slik at den kan tre i kraft i 2016. Forslag om samtykke til godkjenning av avtalen er fremmet for Stortinget, jf. Prop. 155 S (2014–2015).

Det viktigste med enigheten på Bali var likevel at det igjen ble åpnet mulighet for å komme tilbake til forhandlingsbordet på viktige områder i Doha-runden, som tollsatser og subsidier på landbruk, tollsatser for industrivarer og markedsadgang for tjenester, selv om også denne prosessen er blitt forsinket. I november 2014 fattet man vedtak om at det innen utgangen av juli 2015 skulle utarbeides et arbeidsprogram for å håndtere de gjenstående spørsmålene i Doha-runden. Dette lyktes man ikke med. Det arbeides med å finne løsninger som legger grunnlaget for avslutning av Doha-runden på WTOs ministermøte i Nairobi i desember 2015.

Siden 2012 har Norge deltatt i forhandlinger om å utvide tollfri handel med informasjonsteknologivarer (ITA). I juli 2015 kom man til enighet om et utvidet vareomfang for slik liberalisering. Ferdigstilling av forhandlinger om tollnedtrappingsperioder ventes i løpet av høsten 2015 med mål om vedtak av en endelig avtalepakke på WTOs ministermøte i Nairobi. Ifølge WTO omfatter utvidelsen handel med varer til en verdi tilsvarende om lag 7 pst. av total global handel. Avtalen omtales som WTOs første store avtale om tollreduk-

sjon på 18 år. Til tross for at Norge i dag praktiserer tollfrihet på vareomfanget i den utvidede avtalen, vil en oppdatert ITA-avtale kreve endringer i Norges bindingslister i WTO. Regjeringen vil komme tilbake til Stortinget om dette.

I juli 2014 tok Norge, sammen med 13 andre medlemmer av WTO (inkl. EU som representerer 28 land), initiativ til å starte forhandlinger om reduserte tollsatser på miljøvarer. Målsettingen er å nå et resultat før klimatoppmøtet i Paris i desember 2015.

10.4 Nye frihandelsavtaler

EFTAs frihandelsavtaler er et viktig supplement til EØS-avtalen og Norges medlemskap i WTO. Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og har som formål å sikre likebehandling av norske aktører og av norsk eksport i de landene det inngås slike avtaler med.

EFTA har ferdigforhandlet 25 frihandelsavtaler med 36 land. Frihandelsavtalen mellom EFTA og Bosnia-Herzegovina trådte i kraft 1. januar 2015. Under EFTAs ministermøte i Schaan 22. juni 2015 tiltrådte Guatemala frihandelsavtalen mellom EFTA og Costa Rica og Panama.

Norge er gjennom EFTA i forhandlinger om nye frihandelsavtaler med India, Indonesia, Malaysia, Vietnam og Filippinene. Første forhandlingsrunde om en frihandelsavtale mellom EFTA og Georgia fant sted i september 2015. Forhandlingene med Indonesia er blitt utsatt som følge av nasjonale valg. Forhandlingene med tollunionen bestående av Russland, Kasakhstan og Hviterussland er stilt i bero grunnet situasjonen i Ukraina. Arbeidet med å gjenoppta forhandlinger med Thailand er satt på vent grunnet den politiske situasjonen i landet. Norge og Kina innledet forhandlinger om en bilateral frihandelsavtale høsten 2008. Det har ikke vært avholdt forhandlingsrunder mellom Kina og Norge siden høsten 2010.

I tilfelle iverksettningstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 annet ledd at departementet har fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

10.5 Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP

Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971 og innebærer at utviklingslandene gis bedre markedsadgang for deres varer. GSP er en unilateral

(ensidig) ordning og kan ensidig trekkes tilbake eller endres. Bestemmelsene følger av tollvedtaket § 2.

Fra 2017 legger EU, Sveits og Norge om sine GSP-systemer. Endringene innebærer en ordning med selvsertifisering, der eksportørene i GSP-land må registrere seg hos sine myndigheter i et datasystem REX (Registered Exporter System).

EU, Sveits og Norge skal dele på opplæring og implementering av datasystemet. Forenklingen innebærer at eksportører kan sette en opprinnelseserklæring på fakturaen eller et annet handelsdokument, og de trenger ikke gå via tollmyndigheten eller annen myndighet for å få stemplet et opprinnelsessertifikat.

11 Sektoravgifter og overprisede gebyrer

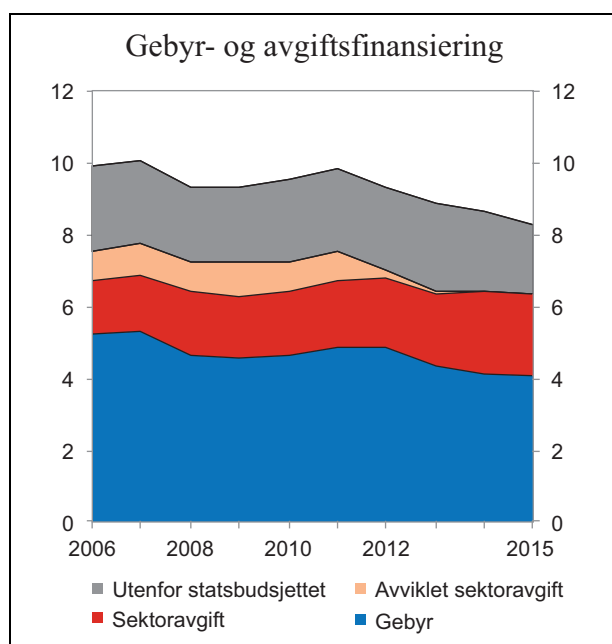
11.1 Gjennomgang av statlige gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte tjenester finansieres imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyr eller sektoravgift. Gebyrer kan anvendes for en klart definert tjeneste overfor betaleren, og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnadene av tjenesten. Dersom gebyret overstiger kostnadene, innebærer det en ekstra skattlegging av betaleren. Sektoravgifter brukes til å finansiere tjenester overfor en avgrenset næring eller brukergruppe der avgiften belastes sektoren uavhengig av hvem som mottar tjenesten. Fordi sektoravgifter innebærer en ekstra skattebelastning for en særskilt næring eller gruppe, og ikke alle som betaler avgiften nyter godt av tjenesten, bør det utvises tilbakeholdenhet med bruk av denne finansieringsformen.

Gebyrer og sektoravgifter fastsettes av det enkelte departement som har ansvar for tjenesten. I 2002 gjennomførte Finansdepartementet en kartlegging som fant store forskjeller i hvordan departementene fastsetter gebyrer og sektoravgifter på sine områder. Finansdepartementet utarbeidet derfor overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, som ble fastsatt i rundskriv av 26. juni 2006. Rundskrivet fikk umiddelbar virkning for innføring av nye gebyrer og sektoravgifter, mens det ble lagt opp til en gradvis tilpasning av eksisterende betalingsordninger. Samtidig ble endringer av grunnlag eller sats for overprisede statlige gebyrer og alle endringer i sektoravgifter inkludert i skatte- og avgiftsopplegget.

Finansdepartementet har gjennomført en ny kartlegging av statens gebyr- og avgiftsfinansiering. Kartleggingen omfattet til sammen 119 betalingsordninger. Figur 11.1 viser utviklingen i inntektene fra henholdsvis gebyrer, sektoravgifter og liknende avgifter utenfor statsbudsjettet. Også inntektene fra avviklede sektoravgifter framkommer i figuren.

Gebyrinntektene har gått markert ned siden 2006, mens inntektene fra sektoravgifter og avgif-



Figur 11.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og liknende avgifter utenfor statsbudsjettet 2006–2015. Anslag for 2015. Mrd. 2015-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

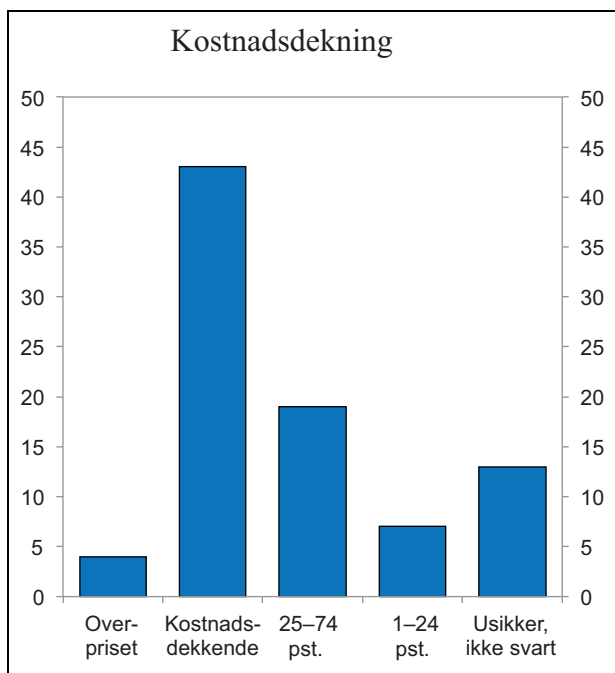
ter utenfor statsbudsjettet har vært om lag stabile. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på om lag 8,4 mrd. kroner i 2014 var gebyrinntektene om lag 4 mrd. kroner, mens sektoravgifter utgjorde om lag 2,2 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet om lag 2,2 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, kringkastingsavgiften og gebyrer til låne- og garantiordninger inngår ikke i disse tallene.

Inntektene fra gebyrer er redusert netto med om lag 1,1 mrd. kroner fra 2006 til 2014. Overprising som er fjernet ved at satsene er satt ned, har redusert inntektene med om lag 1,6 mrd. kroner brutto. I motsatt retning trekker nye gebyrordninger på om lag 100 mill. kroner til sammen og underliggende vekst i eksisterende ordninger med om lag 400 mill. kroner. En underliggende realvekst på om lag 1,3 pst. årlig er ikke mer enn det som følger av den økonomiske veksten i Fastlands-Norge.

Sektoravgiftene samlet hadde om lag like store inntekter i 2014 som i 2006. Over perioden er det avvirket sektoravgifter med inntekter på om lag 1 mrd. kroner, blant annet matavgiftene og kystavgiften. Det har vært en betydelig inntektsvekst i flere av de gjenværende sektoravgiftene, blant annet bidrag til Finanstilsynet og losavgiftene.

Avgifter utenfor statsbudsjettet utgjør vel 2 mrd. kroner over hele perioden. Noen ordninger er tatt inn på statsbudsjettet som sektoravgifter, blant annet konsesjonsavgifter fra vannkraftutbygging og fiskeriforskningsavgiften. Inntekten fra påslaget på nettariffen og omsetningsavgiften på landbruksprodukter er redusert de siste årene, mens eksportavgiften på fisk og fiskevarer har hatt en kraftig vekst. Nærings- og fiskeridepartementet vil sette ned eksportavgiften fra 1. januar 2016.

Om lag halvparten av gebyrordningene er helt eller nær kostnadsdekkende, jf. figur 11.2. Kartleggingen viser at det er få gebyrordninger der inntektene overstiger kostnadene. Gebyrene til Brønnøysundregistrene utgjør en stor del av den gjenstående overprisen. For et betydelig antall gebyrordninger foreligger det ikke beregninger av hvor stor andel av kostnadene som betalingen dekker. I hovedsak gjelder dette gebyrer som er satt lavt, og har mer som formål å begrense etterspørselen enn å finansiere tjenestene.

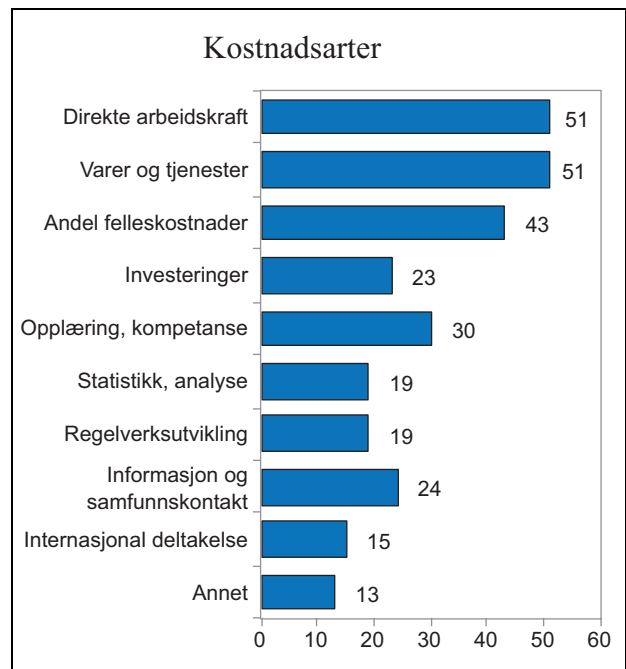


Figur 11.2 Inntekt i pst. av utgifter. Antall gebyrordninger (ekskl. låne- og garantiordninger)

Kilde: Finansdepartementet.

Kartleggingen har ikke avdekket overprising av sektoravgifter, men for enkelte sektoravgifter er det uklart hvilken tilknytning inntektene har til en utgiftsbevilgning. Sektoravgifter finansierer flere tilsynsorganer, eventuelt den delen av virksomheten som ikke er gebyrfinansiert. For tilsynsvirksomhet er finansieringsandelen som regel fastsatt i lov eller forskrift.

Det er betydelige forskjeller i hvordan satsene fastsettes under de ulike betalingsordningene. I om lag halvparten av ordningene følger satsene av regelverket uten en nærmere kostnadsberegning. Figur 11.3 viser antall gebyrer eller sektoravgifter der ulike kostnadsarter inngår. I alle ordningene der satsene kostnadsberegnes, inkluderer dette direkte bruk av arbeidskraft og innkjøp av varer og tjenester. Det er noe færre som tar med andel av felleskostnader. Enda færre tar med andel av investeringene i kostnadsgrunnlaget for gebyrer og sektoravgifter. Dersom den gebyrbelagte aktiviteten ikke påvirker virksomhetens faste kostnader, er det heller ikke grunnlag for at investeringer skal inkluderes. For noen gebyrer eller sektoravgifter er også opplæring og kompetanse, statistikk og analyse, regelverksutvikling, informasjon og samfunnskontakt, internasjonal deltakelse mv. lagt inn i kostnadsgrunnlaget. Slike kostnader er bare tatt med for aktiviteter som er knyttet til tjenesten det betales for.



Figur 11.3 Kostnadsberegning av gebyrer og sektoravgifter. Antall betalingsordninger der kostnadsarten inngår

Kilde: Finansdepartementet.

Dokumentasjon av kostnadsberegningen kan for et stort flertall av betalingsordningene legges fram på forespørsel, mens det er relativt få forvaltningsorganer som alltid har dokumentasjonen tilgjengelig. Det er også flere betalingsordninger uten dokumentasjon av hvordan satsene er fastsatt. De som svarte at dokumentasjonen alltid er tilgjengelig, ble også bedt om å forklare hvordan. Flere viste her til budsjett dokumenter eller interne rapporter som neppe er lett tilgjengelig for utenforstående eller en vanlig betaler. Generelt kan det stilles spørsmål ved om brukerne får god nok informasjon om hva de betaler for.

Om lag en tredel av betalingsordningene har siden 2006 blitt evaluert i en eller annen form. For en stor del dreier det seg om en intern gjennomgang i departementet eller forvaltningsorganet. Mange viser til et notat eller redegjørelse fra forvaltningsorganet til departementet. Andre opplyser at gebyrordningen eller sektoravgiften ble evaluert i sammenheng med forslag til Stortinget, og viser til den aktuelle stortingsproposisjonen. Derimot har det vært få eksterne evalueringer av betalingsordningene. Noen eksempler finnes likevel, blant annet evaluering av brukerfinansiering av Luftfartstilsynet og av markedsavgift til Norges sjømatråd, som inngår i eksportavgiften på fisk og fiskevarer.

Kartleggingen viser at Finansdepartementets rundskriv fra 2006 har bidratt til endring av betalingsordningene. Når ordninger har blitt evaluert har bestemmelsene gjennomgående inngått i vurderingen. Det viser at rundskrivet i stor grad kommer til anvendelse når en betalingsordning tas opp til vurdering. Endringene som er gjennomført, er også i hovedsak i samsvar med bestemmelsene. For eksempel er kravet om at det ikke skal betales for mer enn kostnaden av tjenesten, i stor grad fulgt opp med at satsene har blitt satt ned.

Fortsatt gjenstår arbeid med tilpasning til bestemmelsene. For om lag en tredel av betalingsordningene ser det ansvarlige departementet behov for endring eller evaluering. Gjennom kartleggingen har departementene i betydelig grad identifisert problemer eller spørsmål ved betalingsordningene som bør tas opp til vurdering. Framover kan det bli igangsatt flere evalueringer av aktuelle betalingsordninger. I tillegg pågår eller vurderes det på flere områder bredere utredninger av tilsynsorganer eller forvaltningsområder som vil kunne gi føringer for utformingen av gebyr eller sektoravgift.

11.2 Nye bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering

Kartleggingen viser at Finansdepartementets rundskriv fra 2006 har bidratt til å rydde opp i mange betalingsordninger, og i hovedtrekk ser ut til å fungere godt. Med gjennomførte tiltak er det meste av overprisen fjernet. Statlige betalingsordninger som tidligere hadde en uklar betegnelse, er for en stor del klargjort som enten gebyr eller sektoravgift. På bakgrunn av kartleggingen og erfaringene med rundskrivet har Finansdepartementet likevel fastsatt noen endringer i bestemmelsene, jf. Vedlegg 4.

Endringene er i hovedsak en språklig forbedring og presisering av gjeldende bestemmelser. Regelverket har tidligere vært omtalt som «retningslinjer», men det gjøres nå klart at det er bindende for statlige virksomheter ved bruk av begrepet «bestemmelse». En viktig endring er at overprising nå «skal» unngås, mens det tidligere ble brukt «bør». Videre skjerpes kravet til dokumentasjon og informasjon overfor betalerne. God praksis for innføring og vedlikehold av betalingsordninger formaliseres ved at det tas inn krav om hjemmelsgrunnlag, oppdatering i tilknytning til den årlige budsjettprosessen mv.

Bestemmelsene fra 2006 er avgrenset til betalingsordninger som inntektsføres på statsbudsjettet. Denne avgrensningen kan være uheldig ved at utenforliggende betalingsordninger ikke underlegges de samme vurderinger og kriterier som ordninger på statsbudsjettet. Dessuten kan fravær av overordnet regelverk indirekte oppfordre til å legge betalingsordninger utenfor statsbudsjettet og dermed undergrave statsbudsjettets fullstendighetsprinsipp. Avgrensningen til gebyrer og sektoravgifter som inntektsføres på statsbudsjettet, er derfor fjernet i de nye bestemmelsene.

Sektoravgift kan fortsatt brukes for finansiering av fellestiltak for en næring eller sektor, men det legges som før opp til å utvise stor tilbakeholdenhet med å innføre denne finansieringsformen. Det er tatt inn en presisering i de nye bestemmelsene av at sektoravgifter bare kan ilegges aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren, for eksempel i forbindelse med virksomheten til tilsynsorganer. Med sektoravgift og tilhørende utgiftsbevilgning vil det fortsatt være mulig å pålegge aktørene i en næring eller sektor å betale for fellestiltak. Etter de nye bestemmelsene bør andre nærings- og sektorspesifikke betalingsordninger som hovedregel unngås.

Normalt bør et gebyr dekke kostnadene fullt ut, og det er ikke anledning til å legge inn krav til over-

skudd etter både de tidligere og de nye bestemmelsene. Kartleggingen viser at det gjenstår noen få gebyrordninger som innebærer overprising. For pricing utover kostnadene endres ordlyden fra «bør» til «skal» – slik at overprising utvetydig skal fjernes. Derimot har Finansdepartementet kommet til at gjeldende retningslinjer gir en tilstrekkelig sterk oppfordring til full kostnadsdekning, og at dette beholdes som en «bør»-bestemmelse. Det kan derfor i spesielle tilfeller fortsatt begrunnes ikke å prise inn kostnadene fullt ut.

I de nye bestemmelsene er det samlet en del administrative regler som i hovedsak er en videreføring og systematisering av gjeldende regelverk, men i noen grad omfatter forhold som er utelatt eller framkommer mer indirekte i bestemmelsene fra 2006. Blant annet er reglene om vedtakelsen av og endringer i gebyrer og sektoravgifter utdypet. I tillegg er det presisert at økonomiregelverket også gjelder statlige gebyrer og sektoravgifter. Det er tatt inn et krav om at satsene bør gjennomgås og om nødvendig justeres i tilknytning til den årlige budsjettprosessen, mens dette tidligere ikke har vært tidfestet.

Et viktig formål med endringene er å sikre brukerne bedre informasjon om hva de betaler for. Etter de gjeldende retningslinjene skal forvaltningsorganet ved forespørsel kunne redegjøre for beregningene som ligger til grunn for satsene. Kartleggingen viser at det er få forvaltningsorganer som tilbyr informasjon utover minstekravet, og at det kan stilles spørsmål ved hvor tilgjengelig informasjonen er for den alminnelige betaler. Derfor er det tatt inn et nytt krav i bestemmelsene om at de som betaler bør ha løpende og enkel tilgang til informasjonen.

De reviderte bestemmelsene gjøres gjeldende fra 1. januar 2016. Ettersom dette er en relativt begrenset revisjon av gjeldende regelverk, er det ikke lagt opp til særskilte overgangsbestemmelser. Mange betalingsordninger er allerede i overensstemmelse med de nye bestemmelsene eller kan bli tilpasset med små tiltak, mens det på andre områder vil være nødvendig med utredning og et lov- og forskriftsarbeid som vil ta tid. Det kan derfor ikke forventes at bestemmelsene etterleves fullt ut i 2016. Flere departementer har imidlertid satt i gang eller forbereder arbeid for å følge opp det nye regelverket.

Økonomiske og administrative konsekvenser

Bestemmelsene om gebyr- og avgiftsfinansiering vil i seg selv ikke påvirke kostnader i eller betaling for offentlig tjenesteproduksjon. Økonomiske og

administrative konsekvenser må vurderes ved forslag om endringer i de enkelte betalingsordninger eller ved innføring av nye gebyrer og sektoravgifter. Tilpasninger med bevilgningsmessige konsekvenser vil bli lagt fram i kommende statsbudsjetter.

Revisjonen av bestemmelsene er i hovedsak en presisering av gjeldende regelverk og bør ikke medføre administrative merkostnader i betalingsordninger som allerede er godt drevet. I den grad det er behov for opprydding og etablering av nye rutiner kan en mer formalisert og løpende oppdatering av betalingsordningene medføre ekstra kostnader i en oppstartfase, men over tid bør bestemmelsene bidra til forenkling og forutsigbarhet for både forvaltningsorganet og de som betaler for tjenestene.

11.3 Forslag til endringer i 2016

Regjeringen foreslår enkelte endringer i gebyrer og sektoravgifter i 2016. Noen av forslagene er først og fremst en tilpasning til Finansdepartementets rundskriv om gebyr- og avgiftsfinansiering, mens andre forslag i hovedsak er en oppfølging av ulike sektorpolitiske mål. Til sammen anslås forslagene å gi netto reduksjon i sektoravgifter og overprisede gebyrer med om lag 109 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Gebyrer til Brønnøysundregistrene

Hoveddelen av tjenestene fra Brønnøysundregistrene er gebyrfinansiert. Nærings- og fiskeridepartementet har gjennomgått gebyrene og anslår at inntektene med dagens satser vil overstige kostnadene for den gebyrfinansierte virksomheten med om lag 200 mill. kroner i 2016. I dette anslaget er det ikke lagt inn finansiering av nytt saksbehandlingssystem, som over tid skal innføres i kostnadsgrunnlaget.

Overprising er i strid med bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering. Regjeringen vil derfor prioritere å redusere gebyrene til Brønnøysundregistrene i 2016. Næringslivet er en stor bruker av register-tjenestene, og reduksjon av satsene innebærer en betydelig kostnadsbesparelse for mange bedrifter. Regjeringen foreslår å redusere gebyrene til Brønnøysundregistrene med om lag 81 mill. kroner påløpt og om lag 78 mill. kroner bokført i 2016. Dette fjerner nær halvparten av overprisingen når det tas hensyn til finansieringen av nytt saksbehandlingssystem i årene framover. For nærmere omtale av gebyrene

til Brønnøysundregistrene vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Nærings- og fiskeridepartementet.

Økt rettsgebyr

Rettsgebyret (R) er et grunngebyr som danner utgangspunkt for gebyrer som er fastsatt for enkelte offentlige tjenester, blant annet på Justis- og beredskapsdepartementets områder (rettspleie mv.). R har ikke vært endret siden 2006. Regjeringen foreslår å øke R fra 860 kroner til 1025 kroner med virkning fra 1. januar 2016. De enkelte gebyrer fastsettes som en multiplikator av R. Den foreslåtte økningen av R medfører at gebyret for noen tjenester i justissektoren vil overstige kostnadene. Dette gjelder gebyrer innen enkelte tvangsforretninger og testamentoppbevaring. Det er usikkerhet ved kostnadsberegningen. Derimot fjernes tidligere overprising av gebyrer for mortifikasjon og skifte. Samlet anslås overprisingen til om lag 18 mill. kroner påløpt og 17 mill. kroner bokført i 2016. For nærmere omtale av rettsgebyret vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Justis- og beredskapsdepartementet.

Sektoravgifter Kystverket

Sektoravgiftene under Kystverket består av losavgiftene og sikkerhetsavgiftene. Losavgiftene har til nå finansiert lostjenesten fullt ut, mens sikkerhetsavgiftene har finansiert driften av de fire trafikksentralene i Horten, Brevik, Kvitsøy og Fedje. Regjeringen foreslår å redusere sektoravgiftene til Kystverket med om lag 90 mill. kroner påløpt og 86 mill. kroner bokført i 2016. Avgiftslettelsene skal innrettes slik at særlig nærskipsfarten får reduserte kostnader. For nærmere omtale av avgiftene under Kystverket vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Samferdselsdepartementet.

Fiskeriforskningsavgiften

Avgift til fiskeriforskning og overvåkning ble innført i 2014, og erstattet tidligere forskningskvote. Satsen er 1,2 pst. av førstehåndsomsetningen av fisk. For å finansiere økt ressursforskning foreslår regjeringen å sette opp fiskeriforskningsavgiften til 1,35 pst. i 2016. Provenyet anslås til om lag 25 mill. kroner påløpt og om lag 22 mill. kroner bokført i 2016. For nærmere omtale av fiskeriforskningsavgiften vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Nærings- og fiskeridepartementet.

Legemiddelkontrollavgiften

Legemiddelkontrollavgiften dekker utgifter som Statens legemiddelverk har til kvalitetskontroll, bivirkningsovervåkning, informasjonsvirksomhet mv. Avgiften legges på legemiddelprodusentenes omsetning. Oppgradering av dagens system for bivirkningsovervåkning og gjennomføring av EØS-forordning om klinisk utprøving vil medføre økte utgifter i 2016. Regjeringen foreslår å finansiere utgiftsveksten med å sette opp legemiddelkontrollavgiften fra 0,6 til 0,7 pst. Provenyet anslås til om lag 14 mill. kroner påløpt og om lag 11 mill. kroner bokført i 2016. For nærmere omtale av legemiddelkontrollavgiften vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Helse- og omsorgsdepartementet.

Sektoravgift Petroleumstilsynet

Sektoravgiften dekker tilsyn og annen oppfølging med arbeidsmiljø og sikkerhet som retter seg mot hele eller deler av petroleumsvirksomheten. Oppfølging av økt petroleumaktivitet i nordområdene medfører økte utgifter for Petroleumstilsynet. Regjeringen foreslår å finansiere dette med å øke inntektene fra sektoravgiften med 5 mill. kroner påløpt og bokført i 2016. For nærmere omtale av sektoravgift Petroleumstilsynet vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Arbeids- og sosialdepartementet.

Tilsynsavgift Justervesenet

Justervesenets tilsynsvirksomhet er i dag brukerfinansiert med gebyrer. Nærings- og fiskeridepartementet foreslår å innføre årsavgifter, som budsjetteres som sektoravgift. Årsavgiftene er ment å finansiere tilsynsvirksomheten på områder hvor gebyrer er mindre egnet. Samtidig videreføres og innføres gebyrer der det er hensiktsmessig. Omleggingen innebærer en tilpasning av betalingsordningene i Justervesenet i samsvar med bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering. For nærmere omtale av sektoravgift Justervesenet vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Nærings- og fiskeridepartementet.

Kino- og videogramavgift

Kulturdepartementet foreslår å innføre en sektoravgift som erstatter nåværende avgift utenfor statsbudsjettet. Avgiften innkreves i dag av bransjeorganisasjonen Film & Kino, og inntektene anvendes til filmpolitiske formål. Fastsetting av avgiften og anvendelse av inntektene vil ikke endres. For nærmere omtale av kino- og video-

gramavgiften vises det til Prop. 1 S (2015–2016) Kulturdepartementet.

11.4 Oversikt over sektoravgiftene

Statens inntekter fra sektoravgifter anslås til om lag 2,3 mrd. kroner i 2016. Sektoravgiftene motsvares av en utgiftsbevilgning til formålet med den enkelte betalingsordningen. Oppgaver som finansieres helt eller delvis av sektoravgifter er blant annet sektorrettet tilsyn og kontroll, næringsrettet forskning og ressursovervåkning, lostjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 11.1 gir en oversikt over innbetalte sektor-

avgifter i 2014 og anslag for inntektene i 2015 og 2016.

Oversikten omfatter bare inntekter som tilføres statsbudsjettet, mens utenforliggende betalingsordninger ikke framkommer. Fra 2014 erstattet fiskeriforskningsavgiften den tidligere ordningen med forskningskvoter, og konsesjonsavgiftene til staten for vannkraftutbygging blir heretter ført som sektoravgift. Regjeringen foreslår å ta kino- og videogramavgiften inn i statsbudsjettet fra 2016. Disse endringene innebærer en opprydding i budsjetteringen, men har ingen umiddelbar virkning på statens inntekter. Fortsatt er det enkelte betalingsordninger for landbruk, fiske, kultursektoren og strømkunder som ikke framkommer på statsbudsjettet.

Tabell 11.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2014	Saldert budsjett 2015	Forslag 2016
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser	21,9	22,4	24,2
	72 Vederlag TV2	10,5	10,7	11,0
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	37,6	38,3	38,4
	74 Avgift – forhåndskontroll av kinofilm	5,3	5,5	5,5
	75 Kino- og videogramavgift ¹	–	–	34,0
5571	Arbeids- og sosialdepartementet			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift	88,6	89,2	96,6
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddelomsetningsavgift	76,4	73,0	82,0
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	5,2	4,9	4,9
	73 Legemiddelkontrollavgift	85,1	75,3	97,2
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	143,3	150,0	151,0
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	26,7	30,7	30,7
	73 Årsavgift Merkerregisteret	8,1	9,6	9,6
	74 Fiskeriforskningsavgift	139,2	151,0	198,5
	75 Tilsynsavgift Justervesenet ¹	–	–	46,6
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	71 Totalisatoravgift	134,5	125,0	125,0
5577	Samferdselsdepartementet			
	74 Sektoravgifter Kystverket	840,5	829,1	749,0
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond	15,0	14,7	14,7
	71 Jeger- og fellingsavgifter	75,2	75,0	79,2
	72 Fiskeravgifter	15,0	15,7	14,6
5580	Finansdepartementet			
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	308,7	335,9	341,0
5582	Olje- og energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern ²	5,6	15,0	0,3
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraftutbygging	154,3	152,5	154,0
Sum sektoravgifter		2 196,7	2 223,4	2308,0

¹ Foreslås innført fra 1. januar 2016.

² Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

Kilde: Finansdepartementet.

Del III
Andre lousaker

12 Endring i skatteloven § 6-24 om fradrag for kostnader knyttet til inntekter som omfattes av fritaksmetoden

12.1 Innledning og sammendrag

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for «kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». I skatteloven § 6-24 er det gitt en særregel som gir fradragsrett for kostnader knyttet til inntekter som omfattes av fritaksmetoden. I bestemmelsens annet ledd er det presisert at det ikke gis fradrag for ervervskostnader.

I enkelte tilfeller pådrar selskaper seg kostnader i forbindelse med planlagte oppkjøp som ikke blir gjennomført. Det er omtvistet om slike kostnader omfattes av fradragsretten etter skatteloven § 6-24. Departementet er kjent med at ulike klagenemnder i Skatteetaten har kommet til forskjellig resultat når det gjelder dette spørsmålet. I en dom fra Asker og Bærum tingrett avsagt 20. mars 2015, fikk skattyter medhold i at kostnader knyttet til forberedelse av et oppkjøp som ikke ble gjennomført, var fradragsberettiget. Denne dommen er anket.

Både begrunnelsen for å innføre regelen som ble angitt i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006), og sammenhengen i regelverket, tilsier etter departementets syn at bestemmelsen i skatteloven § 6-24 annet ledd må leses slik at den omfatter kostnader av en slik art at de skal aktiveres på kostprisen hvis kjøpet gjennomføres.

Den uklare rettsstilstanden som foreligger er etter departementets oppfatning uheldig. Det kan ta tid før spørsmålet er endelig avgjort i rettsapparatet. Departementet foreslår derfor at det inntas en presisering i skatteloven § 6-24 annet ledd, slik at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, på samme måter som ervervskostnader for aksjer der ervervet gjennomføres, ikke er fradragsberettiget. Den foreslåtte endringen er etter departementets syn en presisering av gjeldende rett. Forslaget har derfor ikke særskilte administrative kostnader eller provenymessige konsekvenser.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-24 annet ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

12.2 Gjeldende rett

Det følger av den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 at det gis fradrag for «kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». I skatteloven § 6-24 er det gitt en særregel om at det gis fradrag for kostnader «som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Det fremgår av bestemmelsens annet ledd at det ikke gis fradrag for ervervs og realisasjonskostnader.

Bestemmelsen i skatteloven § 6-24 innebærer at selskap får fradrag for løpende eierkostnader selv om aksjene omfattes av fritaksmetoden. Kostnader knyttet til erverv av aksjer skal aktiveres som en del av kostprisen på aksjene. Hvis aksjene omfattes av fritaksmetoden, vil det ikke gjennomføres noe gevinst/taps oppgjør ved senere realisasjon. Kostnader knyttet til erverv av aksjene, vil dermed ikke komme til fradrag.

I enkelte tilfeller pådrar selskap seg kostnader i forbindelse med planlagte oppkjøp som ikke blir gjennomført. Omfattes aksjene av fritaksmetoden, reiser det spørsmål om disse kostnadene er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24.

Ligningsmyndighetene har hatt flere saker der skattyter har krevd fradrag for slike kostnader. Departementet er kjent med at ulike klagenemnder i Skatteetaten har kommet til forskjellig resultat når det gjelder dette spørsmålet. I en dom fra Asker og Bærum tingrett avsagt 20. mars 2015, fikk skattyter medhold i at kostnader knyttet til forberedelse av et oppkjøp som ikke ble gjennomført, var fradragsberettiget. Denne dommen er anket. Rettsstilstanden når det gjelder fradrag for kostnader knyttet til planlagte oppkjøp som ikke gjennomføres, må derfor anses som uavklart.

12.3 Departementets vurdering

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden ble det ikke gitt særskilte regler om fradrag for kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) ble det lagt til grunn at innføringen av fritaksmetoden innebar at kostnader tilknyttet skattefrie aksjeinntekter ikke lenger kunne føres til fradrag. En konsekvens av dette var at verken aktiveringspliktige eller løpende kostnader kom til fradrag.

I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 15.3 ble det foreslått en særregel om fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Bestemmelsen presiserte at fradragsretten ikke skulle gjelde kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris.

I forbindelse med oppkjøp kan det i den innledende fasen påløpe kostnader som etter gjeldende praksis er direkte fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1, når aksjene ikke omfattes av fritaksmetoden. Etter departementets syn omfattes slike kostnader som ville vært fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 utenfor fritaksmetoden, også av fradragsretten i skatteloven § 6-24.

I enkelte tilfeller pådrar selskap seg kostnader i forbindelse med planlagte oppkjøp som ikke blir gjennomført. I mange tilfeller er dette kostnader som skulle aktiveres og inngå i aksjenes kostpris, hvis oppkjøpet hadde blitt gjennomført. Hvorvidt slike kostnader er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24 er omtvistet. Ulike klagenemder i Skatteetaten har kommet til ulikt resultat når det gjelder dette spørsmålet. I en dom fra Asker og Bærum tingrett avsagt 20. mars 2015, fikk skattyter medhold i at kostnader knyttet til forberedelse av et oppkjøp som ikke ble gjennomført, var fradragsberettiget. Denne dommen er anket. Rettstilstanden når det gjelder fradrag for kostnader knyttet til planlagte oppkjøp som ikke gjennomføres, er derfor uavklart.

Skatteloven § 6-24 annet ledd lyder: «Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader». Etter departementets syn må bestemmelsen leses slik at den omfatter kostnader av en slik art at de skal aktiveres på kostprisen hvis kjøpet gjennomføres.

Begrunnelsen for å innføre særregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-24 som ble angitt i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006), var blant annet at fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, i stor grad innebærer at en ser på eierkjeder av selskap under ett. Det ble anført at dette kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket

skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekter som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften. Denne begrunnelsen slår ikke til for kostnader knyttet til oppkjøp som ikke gjennomføres.

For aksjer som omfattes av fritaksmetoden, kan sammenhengen i systemet også tilsi at kostnader som etter sin art skal aktiveres som en del av kostprisen hvis kjøpet gjennomføres, ikke er fradragsberettiget hvis kjøpet ikke gjennomføres. Utenfor fritaksmetoden er kostnader knyttet til aksjeinntekter fradragsberettiget etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1. Eierkostnader kan fradras løpende, mens kostnader knyttet til erverv av aksjer skal aktiveres som en del av kostprisen. Disse kostnadene kommer til fradrag i forbindelse med realisasjon av aksjene. Kostnader som er pådratt i forbindelse med erverv som ikke gjennomføres, anses også fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1.

Ved erverv av aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal det ikke gjennomføres noe gevinst- eller tapsoppgjør i forbindelse med realisasjon av aksjen. Ervervskostnader kommer derfor ikke til fradrag hvis kjøpet gjennomføres. Etter departementets syn tilsier sammenhengen i systemet at denne typen kostnader heller ikke kommer til fradrag i tilfeller der kjøpet ikke blir gjennomført.

Den uklarheten som er oppstått med hensyn til om kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, er uheldig. Det er særlig uheldig at ulike klagenemder i Skatteetaten behandler slike saker ulikt. Som nevnt ovenfor foreligger det en tingrettsdom om spørsmålet. Denne dommen er imidlertid anket. Det kan derfor ta tid før en endelig avklaring foreligger. Departementet foreslår derfor at det inntas en presisering i skatteloven § 6-24 annet ledd slik at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, på samme måte som ervervskostnader for aksjer der ervervet gjennomføres, ikke er fradragsberettiget.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-24 annet ledd.

12.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Rettstilstanden med hensyn til om kostnader knyttet til oppkjøp som ikke blir gjennomført er uavklart. I saken som står for domstolen er statens standpunkt at slike kostnader ikke er fradragsbe-

rettiget. Selv om spørsmålet ikke er endelig avklart, er departementets oppfatning at endringen som foreslås i skatteloven § 6-24 annet ledd er en presisering av gjeldende rett. Forslaget vil derfor ikke ha særskilte administrative kostnader. Forslaget har heller ikke provenymessige konsekvenser.

12.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

13 Opphevelse av skatteloven § 16-50 om refusjon av toppskatt og trygdeavgift

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 16-50 om refusjon av toppskatt og trygdeavgift for aktiv deltaker i selskap. Reglene om refusjon ble vedtatt i 1992 og må ses i sammenheng med den såkalte delingsmodellen som ble opphevet fra og med 1. januar 2006. Reglene om refusjon har nå mistet sin praktiske betydning.

Refusjonsbestemmelsen i skatteloven § 16-50 gir aktive selskapsdeltakere rett til refusjon av toppskatt og trygdeavgift på personinntekt som er beregnet etter delingsmodellen. Refusjonen kan etter bestemmelsen kreves fra selskapet hvor det er utøvet aktivitet. Personinntekt etter delingsmodellen ble sist beregnet for inntektsåret 2005. Fordi refusjon ikke kan kreves før skatten og tryg-

deavgiften er utlignet og betalt, og dette kan trekke ut i tid i endringssaker mv., er bestemmelsen ikke opphevet tidligere. Etter hvert som skatt etter delingsmodellen er ilignet og betalt, har bestemmelsen mistet sin praktiske betydning. Etter departementets vurdering bør bestemmelsen oppheves, som ledd i opprydding i regelverket.

Skatteloven § 10-11 annet ledd tredje punktum inneholder en henvisning til § 16-50. Også denne bestemmelsen foreslås opphevet.

Det vises til forslag om opphevelse av skatteloven § 10-11 annet ledd tredje punktum og § 16-50. Det foreslås at opphevelsene får virkning fra og med inntektsåret 2016.

14 Delegasjon av forskriftskompetanse til å fastsette avgiftssatser for visse grupper medlemmer i folketrygden

Etter folketrygdloven § 23-4 har Stortinget kompetanse til å gi særlige bestemmelser om avgifter og tilskott for visse grupper, herunder frivillige medlemmer i utlandet og utenlandske sjømenn som er ansatt på norske skip i utenriksfart. Denne kompetansen kan delegeres til Kongen.

Stortinget har i alle senere år delegert kompetansen etter folketrygdloven § 23-4 til å gi særlige bestemmelser til Kongen. I stortingsvedtaket om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 er delegasjonsvedtaket inntatt i § 9.

Grunnlag og satser mv. for ovennevnte grupper fastsettes på samme måte hvert år, med mindre justeringer blant annet som følge av justeringer i statsbudsjettet for øvrige medlemmer av folketrygden. Forberedelsene av disse forskriftene skjer i Arbeids- og sosialdepartementet, i samråd med Finansdepartementet.

Departementet kan ikke se at fastsettingen av disse forskriftene reiser spørsmål som det er behov for å behandle i statsråd og vedtas av Kongen. Videre medfører behandling i statsråd og vedtakelse av Kongen at det er vanskelig å fastsette forskriftene før årsskiftet, ettersom delegasjonsvedtaket normalt vedtas av Stortinget medio desember.

Avgiftssatser mv. i disse forskriftene gjelder fra 1. januar i det inntektsåret budsjettet gjelder. I noen tilfeller er disse forskriftene nødvendige for at arbeidsgivere kan gjennomføre korrekt forskuddstrekk og innrapportering til skattemyndighetene. Slikt trekk og innrapportering skal skje senest den 5. i påfølgende måned, dvs. senest den

5. februar for ytelser gitt i januar. For at dette skal kunne skje så enkelt som a-opplysningsordningen er ment å legge til rette for, må forskriftene fastsettes senest innen utgangen av desember året før.

Ovennevnte forhold tilsier etter departementets vurdering at Stortinget bør kunne delegerer forskriftskompetansen til fagdepartementet (Arbeids- og sosialdepartementet). Departementet foreslår derfor en endring i folketrygdloven § 23-4, slik at Stortinget gis hjemmel til å delegerer sin forskriftskompetanse til departementet.

Dersom forslaget blir vedtatt, vil det først få betydning for senere stortingsvedtak om avgifter til folketrygden. Dette skyldes at Stortinget vedtar stortingsvedtaket for 2016 før forslaget til lovendring i denne proposisjonen er ferdig behandlet i Stortinget og ev. sanksjonert av Kongen. For inntektsåret 2016 vil Arbeids- og sosialdepartementet legge til rette for at Kongen så raskt som mulig etter stortingets behandling av stortingsvedtaket kan fastsette de nødvendige forskrifter.

Forslaget innebærer at det vil bli enklere å fastsette forskriftene i rimelig tid før årsskiftet. Tidligere fastsetting av forskriftene gjør det enklere for arbeidsgiver å gjennomføre korrekt forskuddstrekk og innrapportering under a-opplysningsordningen, og vil redusere behovet for korrigeringer i ettertid. Forslaget har ingen økonomiske konsekvenser.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23-4. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

15 Klargjøring av hjemmel for plikt til å svare avgifter til folketrygden for ytelser til personer som ikke er medlem, når Norge er ansvarlig for dekning av utgifter til helsetjenester i et annet EØS-land

15.1 Innledning og sammendrag

I grenseoverskridende tilfeller må folketrygdlovens bestemmelser om finansiering (avgiftsplikt) sees i sammenheng med avtaler mellom Norge og ett eller flere andre land om rettigheter og plikter på trygdeområdet, såkalte trygdeforordninger eller trygdeavtaler.

Dette gjør at det i visse tilfeller kan være vanskelig å lese ut av loven om man har plikt til å svare trygdeavgifter. I 2011 ble avgiftsplikten etter loven gjort klarere for personer som ikke er medlemmer av norsk folketrygd etter folketrygdlovens ordlyd, men «som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale».

Det gjenstår imidlertid en gruppe avgiftspliktige der avgiftsplikten ikke framgår direkte av ordlyden. Dette gjelder personer som er bosatt i et annet EØS-land, og som mottar pensjon eller uføretrygd fra Norge, samtidig som Norge etter trygdeforordningen i EØS anses som kompetent stat for helsetjenester. Norge vil som kompetent stat være ansvarlig for å dekke utgiftene til nødvendige helsetjenester som pensjonisten/den trygdede mottar i bostedslandet, men vil også ha rett til å kreve trygdeavgifter av ytelser til personen.

Etter gjeldende tolkning og praksis svares det trygdeavgifter for denne gruppen i dag. Pensjonister svarer trygdeavgift etter lav sats og uføretrygdede etter mellomsats. Det foreslås ingen endringer av avgiftspliktens grunnlag eller omfang.

Departementet foreslår å endre ordlyden i folketrygdloven § 23-4 a slik at hjemmelen for avgiftsplikt i disse situasjonene kommer klarere fram. Det samme gjelder hjemmelen for arbeidsgiveravgift, i de få tilfellene dette er aktuelt, eksempelvis når pensjonen betales direkte fra arbeidsgiver (over drift).

Videre foreslås det en endring av kompetansebestemmelsen i folketrygdloven § 24-1, som regu-

lerer oppgavefordelingen mellom NAV og Skatteetaten i avgiftssaker. Endringen innebærer at ordlyden også omfatter personer som ikke er medlemmer i folketrygden, men som skal betale avgift fordi Norge er kompetent stat for helsetjenester.

Det betales trygdeavgifter for denne gruppen pensjonister/trygdede etter gjeldende regler, jf. over. Forslaget antas derfor ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser, men gjør regelverket enklere tilgjengelig. Det vises til forslag til endring av folketrygdloven §§ 23-4 a og 24-1. Endringene foreslås å tre i kraft straks.

15.2 Bakgrunn

På grunnlag av revisjon og kontroll for budsjettåret 2009 påpekte Riksrevisjonen mulige svakheter i organiseringen av og regelverket for fastsettning og innkreving av avgifter til Folketrygden på utenlandsområdet. Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten fulgte opp disse funnene med en vurdering av organisering og regelverk, og har foreslått en rekke tiltak. Disse forslagene har vært fulgt opp i etterfølgende år, etter en prioritering i samråd med fagdepartementene.

Klargjøring av hjemler for avgiftsplikt var ett av de foreslåtte tiltakene. I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2012 ble det vedtatt en egen bestemmelse i folketrygdloven om avgiftsplikt i visse grenseoverskridende tilfeller der plikten til å svare avgift til Norge var en konsekvens av bestemmelser i en trygdeavtale. Se nærmere om dette i Prop. 1 LS (2011–2012) kapittel 9.

Den nye bestemmelsen i folketrygdloven, § 23-4 a, ble vedtatt ved lov 9. desember 2011 nr. 5. Bestemmelsen lyder:

«§ 23-4a Avgifter for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale

Det skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som er omfattet av norsk trygdlovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum.»

Det ble samtidig varslet ytterligere forslag til forbedringer av lovgivning og oppgavefordelingen mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Innledning

Det er nå identifisert en ny gruppe avgiftspliktige personer der plikten med fordel kan komme klarere fram av ordlyden i folketrygdloven enn den gjør i dag. Dette gjelder pensjonister og uføretrygdede bosatt i et annet EØS-land, når Norge etter EØS-avtalens trygderegler er ansvarlig for å dekke utgiftene til helsetjenester i bostedslandet.

Denne gruppen er ikke omfattet av ordlyden i folketrygdloven § 24-1 om oppgavefordeling mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten. Det er derfor behov for å justere også denne regelen.

Hjemmel for avgiftsplikten

For å være medlem av norsk folketrygd, uten å være yrkesaktiv, må man som hovedregel være bosatt i Norge etter folketrygdloven § 2-1. Flytter man ut av Norge opphører normalt medlemskapet etter folketrygdloven § 2-14 første ledd. At man mottar pensjon eller andre ytelser fra folketrygden eller annen norsk kilde, endrer ikke dette.

I grenseoverskridende tilfeller må folketrygdlovens bestemmelser om finansiering sees i sammenheng med avtaler mellom Norge og ett eller flere andre land om rettigheter og plikter på trygdeområdet, såkalte trygdeforordninger eller trygdeavtaler. Innenfor EØS-området er det forordning 883/2004 (trygdeforordningen) som regulerer medlemslandenes rettigheter og plikter på dette området.

Siktemålet med den nye bestemmelsen i folketrygdloven § 23-4 a var å klargjøre den internrettslige hjemmelen som regulerer plikten til å betale arbeidsgiveravgift og trygdeavgift i grenseoverskridende tilfeller hvor trygdeavtaler med andre land tilsier at Norge har adgang til å kreve slike avgifter.

I folketrygdloven § 23-4a benyttes begrepet «omfattet av norsk trygdlovgivning». Dette er det samme begrepet som brukes i lovvalgsbestemmelsene i de trygdeavtaler Norge har inngått med andre land.

Etter trygdeforordningens artikkel 11 er man som hovedregel omfattet av trygdlovgivningen i det land man «udøver lønnet beskæftigelse eller selvstendig virksomhed» eller i det land «i hvis forvaltning» man er ansatt. I artikkel 12 flg. er det spesialregler for visse grupper. Fellestrekket for disse er at de gjelder personer i arbeid, enten som lønsmottakere eller som selvstendig næringsdrivende. Disse bestemmelsene regulerer altså ikke situasjonen for ikke-yrkesaktive personer.

I trygdeforordningen artikkel 11 nr. 3 bokstav e er det imidlertid en lovvalgsregel som gjelder for ikke-yrkesaktive, så som mottakere av pensjon og uføretrygd. Det følger av denne at personer som ikke faller inn under anvendelsesområdet for lovvalgsreglene i artikkel 11 nr. 3 bokstav a-d, skal være omfattet av bostedslandets lovgivning. Til tross for denne lovvalgsregelen kan retten til å kreve trygdeavgifter for ytelser til disse gruppene etter forordningen ligge til et annet medlemsland enn bostedslandet, jf. nedenfor.

Pensjonister/trygdede som bor i et annet EØS-land har, uavhengig av medlemskap i trygdeordningen i bostedslandet, rett til å motta nødvendig helsehjelp i bostedslandet, jf. trygdeforordningens artikkel 23–27. Det følger av disse bestemmelsene hvilket land som er såkalt «kompetent stat» for helsetjenester, det vil si ansvarlig for å dekke kostnadene til helsetjenester i bostedslandet. Når en pensjonist/trygdemottaker ikke har krav på pensjon fra bostedslandet, vil et annet EØS-land bli ansett som kompetent for helsetjenester etter disse bestemmelsene. Når en person mottar koordinert pensjon fra flere land i EØS-området, har forordningen prioriteringsregler i artikkel 24 nr. 2 som styrer hvilket land som er kompetent. Den enkelte pensjonist har altså alltid bare én kompetent stat, aldri to eller flere.

Videre følger det av forordningens artikkel 30 at det EØS-landet (pensjons-/trygdeutbetalingslandet) som er kompetent for helsetjenester, og derved ansvarlig for kostnadene etter reglene nevnt ovenfor, skal fastsette og innkreve avgifter. Reglene om pensjon gjelder også for uføretrygd.

Ovennevnte bestemmelser i forordningen sikrer at det landet som betaler for helsetjenestene også har mulighet til å få inntekter i form av trygdeavgifter for denne persongruppen. Det sikrer

også pensjonister/trygdede mot å bli krevet for trygdeavgifter fra flere land.

Dette innebærer at når Norge er kompetent stat for betaling av helsetjenester for en pensjonist/trygdet som er bosatt i et annet EØS-land, er det Norge alene som har kompetansen å kreve trygdeavgifter av ytelser til denne personen. Forordningen pålegger imidlertid ingen plikt til å kreve inn trygdeavgifter. Hvorvidt avgift skal betales, og størrelsen på ev. avgifter avgjøres etter intern lovgivning i den enkelte, kompetente stat.

Etter gjeldende fortolkning av folketrygdloven, sett i sammenheng med trygdeforordningen, anses det å foreligge avgiftsplikt til Norge for ytelser til pensjonister og uføretrygdede bosatt i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat for helsetjenester etter trygdeforordningen. Det anses imidlertid uheldig at dette ikke går klarere frem av ordlyden i folketrygdlovens avgiftsbestemmelser.

For å gjøre ovennevnte avgiftsplikt lettere tilgjengelig, foreslås det en endring i folketrygdloven § 23-4 a. Endringen skal klargjøre gjeldende plikt til å betale trygdeavgifter i de tilfeller Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler. Ingen av de andre trygdeavtalene Norge har inngått har en tilsvarende regulering, og det anses heller ikke aktuelt at det vil bli tatt inn i framtiden. Endringen begrenses derfor til tilfeller etter EØS-avtalen, i motsetning til første punktum, som gjelder tilfeller etter alle aktuelle trygdeavtaler Norge er part i.

Videre foreslås overskriften til § 23-4 a endret ved at «mv.» tilføyes til slutt. Hovedgruppen som faller innenfor bestemmelsen er arbeidstakere, som er omfattet av norsk trygdlov og trygdlov. Formålet med å føye til «mv.» er å tilkjenne at paragrafen omfatter mer enn dette.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23-4 a.

Reglene om oppgavefordeling

Folketrygdloven § 24-1, som regulerer oppgavefordelingen mellom Arbeids- og velferdsetaten og Skatteetaten, lyder:

«Pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift fastsettes av det skattekontoret som Skattedirektoratet bestemmer. Departementet kan i for-

skrift bestemme at Arbeids- og velferdsetaten skal fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for nærmere angitte grupper medlemmer av folketrygden eller deler av deres inntekt. Departementet kan også bestemme at Arbeids- og velferdsetaten skal fastsette deler av trygdeavgiften for personer som for øvrig får trygdeavgiften fastsatt av skattekontoret.»

I annet punktum benyttes begrepet «medlemmer av folketrygden». Siden pensjonsmottakere og uføretrygdede bosatt i andre EØS-land ikke er medlemmer av norsk folketrygd, foreslår departementet at bestemmelsen endres, slik at også denne gruppen faller innenfor ordlyden. Departementet foreslår derfor at «nærmere angitte grupper medlemmer av folketrygden» i annet punktum endres til «nærmere angitte grupper av personer».

Det presiseres at endringen ikke har noen materielle konsekvenser for hvem som er avgiftspliktig. Bestemmelsen gjelder som nevnt oppgavefordelingen mellom etatene. Den materielle avgiftsplikten reguleres i folketrygdlovens kapittel 23.

Departementet vil vurdere en tilsvarende endring i forskrift gitt med hjemmel i denne bestemmelsen.

Det vises til forslag til endring av folketrygdloven § 24-1.

15.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det fastsettes og innkreves trygdeavgift for mottakere av norsk pensjon og uføretrygd bosatt i et annet EØS-land i dag i de tilfellene Norge er kompetent stat, og forslaget antas derfor ikke å ha økonomiske konsekvenser.

Klargjøringen av hjemmelen for avgiftsplikt vil gjøre det noe enklere å kommunisere innholdet i reglene, og derved redusere de administrative kostnadene forbundet med avgiftsplikten.

15.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

16 Differensiert arbeidsgiveravgift, presisering av sats som gjelder for arbeid utført på Svalbard

Arbeidsgiveravgiften er geografisk differensiert i syv soner, der satsen for arbeidsgiveravgift varierer fra 0 pst. i sone V (Finnmark og Nord-Troms) til 14,1 pst. i sone 1 (bl.a. Oslo og utlandet).

Etter stortingsvedtaket om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 er Svalbard en del av sone 1, der avgiftssatsen er 14,1 pst. Det er imidlertid gitt en særregel i avgiftsvedtaket for arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard, som innebærer at de kan benytte 0-sats for arbeid utført på Svalbard, jf. vedtakets § 3 første ledd syvende strekpunkt. Andre arbeidsgivere enn de som er hjemmehørende på Svalbard, kan benytte 0-sats for lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter Svalbardskatteloven.

Ordlyden i bestemmelsen er imidlertid upresis for arbeidsgivere som er hjemmehørende på Svalbard. Etter ordlyden gjelder 0-satsen for «avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard». Denne ordlyden kan tolkes slik at slike arbeidsgivere kan benytte 0-sats uansett hvor arbeidet blir utført. Dette har ikke vært intensjonen, jf. St.prp. nr. 69 (2006–2007) Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet 2007 punkt 2.2.3. Der står det blant annet følgende:

«Det følger av avgiftsvedtaket § 1 bokstav a at inntekt som skattlegges etter svalbardskatteloven, ilegges arbeidsgiveravgift med 0-sats. Dette innebærer at det ikke svares arbeidsgiveravgift av lønnsutbetalinger til personer som er alminnelig eller begrenset skattepliktige til Svalbard. Dette er i tråd med tidligere ordning. Til og med inntektsåret 2006 skulle det svares arbeidsgiveravgift med den sats som gjaldt i sonen hvor arbeidstakeren var bosatt, i de tilfeller personer med arbeidsinntekt fra Svalbard ikke var alminnelig eller begrenset skattepliktig dit. Etter gjeldende rett er det imidlertid arbeidsgivers lokalisering som avgjør hvilken sats det skal svares arbeidsgiveravgift med. Dette innebærer at arbeidsinntekter fra foretak hjemmehørende på Svalbard som ikke skattlegges etter svalbardskatteloven, omfattes av

satsen i sone I og dermed undergis arbeidsgiveravgift med 14,1 pst., jf. avgiftsvedtakets § 1 bokstav h. Siden Svalbard ikke er underlagt begrensningene i EØS-avtalen, bør imidlertid disse inntektene etter departementets oppfatning ikke undergis satsen på 14,1 pst. Det foreslås derfor at arbeidsgiveravgift på lønnskostnader som skal svares av foretak hjemmehørende på Svalbard, svares med 0-sats uavhengig av om personene som mottar lønnsutbetalingene, er alminnelig eller begrenset skattepliktige til Svalbard. Det vises til forslag til § 1 bokstav a annet punktum.»

Intensjonen var således at arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard skulle kunne benytte 0-sats for all lønn for arbeid utført på Svalbard, også når oppholdet på Svalbard var kortere enn det som kreves for å bli alminnelig eller begrenset skattepliktig til Svalbard.

Adgang til å bruke 0-sats for all lønn fra arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard ville åpnet for meget uheldige tilpasninger, eksempelvis når arbeidet hovedsakelig utføres i sentrale strøk på fastlandet. En slik tolkning har ikke vært tilsiktet, og bestemmelsen har altså heller ikke vært praktisert slik, jf. omtale i annet avsnitt ovenfor.

For å klargjøre bestemmelsen, foreslås det at avgiftsvedtaket for 2016 § 3 første ledd syvende strekpunkt, får følgende ordlyd:

«– Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.»

Forslaget innebærer en kodifisering av gjeldende rett, og antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser. Det vises til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016 § 3.

17 Endringer i tolloven – regler om konsultasjoner med næringslivet og om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelser

17.1 Konsultasjoner med næringslivet

17.1.1 Innledning

I desember 2013 vedtok WTOs ministerkonferanse teksten til en ny global avtale om handelsfasilitering. Protokollen om endring av WTO-avtalen ble vedtatt i november 2014. Avtalen om handelsfasilitering vil tre i kraft når to tredjedeler av WTOs medlemmer har godkjent protokollen. Avtalen forutsettes gjennomført av alle industriland ved ikrafttredelse.

UD fremmet en proposisjon for Stortinget i høst om samtykke til godkjennelse av protokoll av 27. november 2014 om endring av Marrakesh-avtalen om opprettelse av Verdens handelsorganisasjon (innsetting av avtalen om handelsfasilitering), slik at Norge kan slutte seg til avtalen innen WTOs ministermøte i desember 2015 (Prop. 155 S (2014–2015)).

Gjennomføring av avtalen om handelsfasilitering nødvendigjør enkelte endringer i tolloven og i tollforskriften. Departementet foreslår at det i tolloven kapittel 12 tas inn en ny bestemmelse som gir departementet fullmakt til å gi forskrift om regelmessige konsultasjoner mellom de ulike myndigheter som har ansvar og oppgaver i tilknytning til vareførsel over landegrensen og næringslivet. Forslaget har ikke vært på høring. Departementet vil komme tilbake med ev. forslag om øvrige nødvendige endringer i tolloven som følge av avtalen. Forslaget antas ikke å ha større administrative eller økonomiske konsekvenser for næringslivet eller de berørte myndighetene.

Det vises til forslag til ny § 12-16 i tolloven. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2016.

17.1.2 Nærmere om forslaget

Avtalen legger i artikkel 2 avsnitt 2 opp til at hvert medlemsland skal sørge for regelmessige

konsultasjoner mellom sine «grensemyndigheter» og næringslivet. Med «grensemyndigheter» forstås i denne sammenheng de ulike myndigheter som har ansvar og oppgaver i tilknytning til inn- og utførsel av varer. Dette omfatter særlig tolletaten, men er ikke begrenset til denne etaten. Bestemmelsen må ses i sammenheng med artikkel 10 avsnitt 1, som forplikter medlemmene til å bruke innspill fra berørte parter til å vurdere om det er mulig å foreta forenklinger i vareførselsprosedyrene. Bestemmelsen må også ses i sammenheng med plikten til å opprette en nasjonal komité for handelsfasilitering, jf. artikkel 23 avsnitt 2.

Det avholdes i dag regelmessige møter mellom myndigheter og næringslivet på flere områder. Toll- og avgiftsdirektoratet arrangerer bl.a. næringslivsforum og tolldag, et årlig seminar der Tollvesenet og virksomheter som har oppgaver knyttet til import og eksport av varer møtes. Dette er imidlertid ikke formaliserte rutiner og omfatter ikke alle relevante myndigheter som har ansvar og oppgaver i forbindelse med vareførsel over landegrensen. Arbeidsoppgavene for andre aktuelle myndigheter følger av egne regelverk, men tolloven § 1-5 første ledd bokstav c slår fast at tollmyndighetene skal føre kontroll med at gjeldende bestemmelser om vareførselen overholdes.

For å forberede ikrafttredelsen av avtalen fremmer departementet forslag om endring i tolloven, slik at departementet i § 12-16 gis fullmakt til å gi forskrift om konsultasjoner i tråd med avtalens bestemmelser.

Høring av forslaget anses ikke nødvendig. Forslag til forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring.

Forslaget antas ikke å ha større administrative eller økonomiske konsekvenser for næringslivet eller de berørte myndighetene.

Det vises til forslag til ny § 12-16 i tolloven. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2016.

17.2 Endring av tollovens regler om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelser

17.2.1 Innledning

Etter tolloven § 12-13 kan tollmyndighetene avgjøre bindende forhåndsuttalelse om varers klassifisering. Ved lov 22. juni 2012 nr. 37 ble det vedtatt en endring av tolloven § 12-13 som utvider omfanget av tilfeller det kan gis forhåndsuttalelser om. Dette gjelder uttalelser om opprinnelse, og toll og gebyrer som vil påløpe ved innførsel eller utførsel av en vare, eller beregningsmåten for disse. Endringen omfatter også plikt til å svare gebyr for forhåndsuttalelse og regulerer klageadgang og adgang til domstolsprøving.

Endringsloven har ikke blitt satt i kraft. Etter at den ble vedtatt har det vist seg at dens bestemmelser om at en forhåndsuttalelse ikke kan påklages i egen sak, men bare påklages sammen med det vedtak hvor uttalelsen legges til grunn, har reist enkelte spørsmål knyttet til våre folkerettslige forpliktelser. Samtidig har departementet hatt på høring et utkast til ny skatteforvaltningslov som vil ha regler om bindende forhåndsuttalelser på skatte- og avgiftsområdet for øvrig. I høringen er det foreslått at bindende forhåndsuttalelser skal kunne påklages administrativt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at endringsloven endres slik at det framgår av tolloven § 12-13 at også forhåndsuttalelser etter denne bestemmelsen kan påklages administrativt. Det foreslås også at plikten til å svare gebyr endres fra en ubetinget plikt til en adgang til å fastsette gebyr.

Forslagene antas ikke å ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for næringslivet eller for tollmyndighetene. Forslagene innebærer en styrking av rettssikkerheten for de som ber om forhåndsuttalelser sammenlignet med ordningen etter den vedtatte endringsloven. Forslagene antas heller ikke å ha provenyvirknninger.

Forslagene har ikke vært på høring. Begge forslagene vil være til gunst for de som anmoder om forhåndsuttalelse. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

17.2.2 Nærmere om forslaget

Tolloven § 12-13 og tollforskriften §§ 12-13-1 til og med 12-13-3 har regler om bindende forhåndsuttalelser. Utgangspunktet er at det kan gis bindende forhåndsuttalelse om klassifisering av en

vare, jf. tolloven § 12-13 første ledd og tollforskriften § 12-3-1 første ledd. Forhåndsuttalelsen er bindende både for den som har fått uttalelsen og for tollmyndighetene, jf. tollforskriften § 12-13-2.

Ved lov 22. juni 2012 nr. 37 ble det vedtatt en endring av tolloven § 12-13 som utvider omfanget av tilfeller det kan gis forhåndsuttalelser om, jf. Prop. 78 L (2011–2012) Endringer i skatte- og tolllovgivningen. Dette gjelder uttalelser om opprinnelse (første ledd bokstav b) og toll og gebyrer som vil påløpe ved innførsel eller utførsel av en vare, eller beregningsmåten for disse (første ledd bokstav c). Det er også tatt inn bestemmelser i tredje ledd om at det skal betales gebyr for en bindende forhåndsuttalelse, og i fjerde ledd bestemmelser om at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan påklages eller prøves i egen sak for domstol. I tillegg er det bestemt at en avgjørelse om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse ikke kan påklages. I stedet kan avgjørelser hvor bindende forhåndsuttalelser er lagt til grunn påklages eller bringes inn for domstol. Utvidelsen er begrenset til å gjelde når det følger av gjensidig avtale med fremmed stat eller internasjonal organisasjon at partene er forpliktet til å avgjøre uttalelse, jf. § 12-13 annet ledd.

Etter endringsloven romertall II vil loven gjelde fra den tid Kongen bestemmer. Endringsloven har, som nevnt, ikke trådt i kraft. Det har blant annet vært behov for en nærmere vurdering av forholdet mellom tollforskriftens bestemmelse om at en forhåndsuttalelse er bindende både for den som har fått uttalelsen og for tollmyndighetene, og endringslovens bestemmelser om at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene.

I departementets utkast til ny skatteforvaltningslov som ble sendt på høring 21. november 2014 med høringsfrist 2. mars 2015, foreslås det en felles bestemmelse om skattemyndighetenes adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser. Forslaget innebærer en utvidelse av den gjeldende ordningen slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Til forskjell fra det som følger av tollforskriften, er hovedregelen at bindende forhåndsuttalelser etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven ikke formelt er bindende for den skattepliktige. I høringsnotatet er det uttalt at hensynet til en så enkel administrativ ordning som mulig taler mot en klageadgang. Imidlertid er det vist til at mange skattepliktige likevel vil kunne være tilbakeholdne med å foreta disposisjoner i strid med en uttalelse når det dreier seg om betydelige beløp.

Departementet finner at samme hensyn gjør seg gjeldende mht. bindende forhåndsuttalelser vedrørende toll. Etter departementets syn bør det derfor også åpnes for en administrativ klageadgang på bindende forhåndsuttalelser om toll. Av ny avtale i WTO om handelsfasilitering artikkel 4 pkt.1 følger det dessuten at det skal være adgang til enten fornyet behandling, klageadgang eller adgang til domstolsprøving av «forvaltningsavgjørelse». Se nærmere om handelsfasiliteringsavtalen under pkt. 17.1.1. Departementet antar at avgivelse av en forhåndsuttalelse kan anses som en «forvaltningsavgjørelse» i avtalens forstand. Departementet finner at det dermed bør åpnes for en tilsvarende administrativ klageadgang i tolloven som i utkastet til skatteforvaltningslov.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at endringsloven endres slik at det framgår av tolloven § 12-13 fjerde ledd at en bindende forhåndsuttalelse kan påklages, men ikke kan prøves i egen sak for domstol.

Som nevnt følger det av gjeldende tollforskrift at en bindende forhåndsuttalelse er bindende

både for den som har fått uttalelsen og for tollmyndighetene. Når det nå innføres en klageadgang er det nødvendig å også endre tollforskriften slik at en bindende forhåndsuttalelse om toll heller ikke er bindende for mottakeren. Departementet vil be Toll- og avgiftsdirektoratet følge opp dette.

Slik § 12-13 tredje ledd lyder etter endringsloven er det en ubetinget plikt til å svare gebyr for en bindende forhåndsuttalelse. Det er i dag ikke praksis for å kreve gebyr for forhåndsuttalelse etter bestemmelsene i tolloven.

Omfanget av uttalelser vedrørende toll er langt færre enn på eksempelvis skatteområdet. Det vil dessuten påløpe kostnader ved å innføre og drifte en gebyrordning. Departementet finner på denne bakgrunn å foreslå en endring i endringsloven slik at det framgår av tolloven § 12-13 tredje ledd at gebyr kun «kan ilegges».

Det vises til forslag til lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 37 om endringer i tolloven. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

18 Opplysningsplikt om finansiell informasjon på skatteområdet

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i ligningslovens regler om opplysningsplikt om finansiell informasjon. Forslaget innebærer at bestemmelsene om opplysningsplikt om finansiell informasjon samles i én bestemmelse i ligningsloven kapittel 5 om opplysningsplikt for tredjepart. I tillegg foreslås enkelte endringer som følge av at Norge har forpliktet seg til å implementere OECDs nye internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS). Endringene går ut på tilpasninger i forskriftshjemler i ligningsloven kapittel 5, innføring av en særskilt bestemmelse om omgåelse, samt at virkeområdet for pålegg om bokføring utvides.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven §§ 5-3 til 5-5, 5-9, 5-12 og 6-6. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

18.2 Bakgrunn

Globalisering og fri bevegelighet av kapital over landegrensene medfører økte muligheter for grenseoverskridende skatteunndragelser. Skattytere kan ved å plassere verdier i utlandet unngå skatteforpliktelser de har i hjemlandet. Samarbeid mellom skattemyndigheter i ulike land er et avgjørende virkemiddel for å motvirke denne typen skatteunndragelser, og utveksling av opplysninger for skatteformål står sentralt i dette arbeidet.

I 2010 vedtok den amerikanske kongressen regler om utenlandske institusjoners rapporteringsplikt til amerikanske myndigheter. Regelverket er kjent under navnet «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA). Regelverket medfører at norske og andre utenlandske finansinstitusjoner som ikke underlegges rapporteringsansvar, risikerer sanksjoner fra amerikanske myndigheter i form av 30 pst. kildeskatt på betalinger med amerikansk kilde.

Norge valgte, i likhet med en rekke andre land, å inngå en bilateral avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av FATCA. Avtalen sikrer at begge landene innhenter skatterrelevante opplysninger fra sine finansinstitusjoner og automatisk utveksler disse opplysningene med skattemyndighetene i skattyters hjemland. Denne avtalen er den første bilaterale avtalen av sitt slag som Norge har inngått med en annen stat.

Den mellomstatlige avtalen mellom Norge og USA medførte et behov for enkelte endringer og tilpasninger i de norske reglene om opplysningsplikt for tredjeparter. Disse endringene er omtalt i Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 16 og ble vedtatt ved lov 13. desember 2013 nr. 113. Ved gjennomføringen av lovendringene og de internasjonale forpliktelsene som fulgte av avtalen, ble hjemmelsgrunnlaget for opplysningspliktene gitt en generell anvendelse. Ved forskrift ble imidlertid opplysningspliktene og de utfyllende reglene gitt en begrenset anvendelse for å oppfylle de internasjonale forpliktelsene i henhold til avtalen mellom Norge og USA.

Med utgangspunkt i modellavtalen for automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA utviklet OECD en ny internasjonal standard for automatisk utveksling av skatterelevante finansielle opplysninger, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS). Den nye standarden for automatisk informasjonsutveksling inneholder blant annet regler om hvilke institusjoner og kontoer som omfattes av rapporteringspliktene, og spesifiserte aktsomhetsprosedyrer som institusjonene skal følge for å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere («due diligence-prosedyrer»). Den nye internasjonale standarden for automatisk informasjonsutveksling for skatteformål bygger i utstrakt grad på modellavtalen for utveksling av FATCA-relevante opplysninger som ble utarbeidet i samarbeid mellom USA og G5-landene, men inneholder enkelte forskjeller og avvik. Forskjellene mellom CRS og FATCA har særlig bakgrunn i at CRS legger til rette for multilateral

gjennomføring. I tillegg er enkelte særskilte trekk som har sitt utspring i amerikansk intern rett blitt endret eller tatt ut ved utviklingen av CRS.

På vegne av Norge signerte finansministeren 29. oktober 2014 en multilateral kompetent myndighetsavtale om automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger til skatteformål (heretter omtalt som avtalen). Avtalen er basert på den nye internasjonale standarden for automatisk informasjonsutveksling som inkorporerer kravene til aktsomhetsprosedyrer og rapportering til lokale skattemyndigheter i CRS. Avtalen er inngått med hjemmel i artikkel 6 i OECDs og Europarådets multilaterale konvensjon om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, som Norge har tiltrådt. Avtalen er åpen for undertegning for alle land og andre jurisdiksjoner som har tiltrådt konvensjonen. Hittil har 61 jurisdiksjoner undertegnet avtalen om automatisk informasjonsutveksling. Det er antatt at en rekke andre jurisdiksjoner vil slutte seg til avtalen på et senere tidspunkt. Avtalen utgjør et multilateralt rammeverk for bilateral utveksling av finansielle opplysninger mellom skattemyndigheter. Før avtalen trer i kraft må myndighetene gjennomføre eventuelle nødvendige endringer for å innhente og utveksle opplysningene i tråd med hva som følger av CRS. Avtalen får først virkning mellom de aktuelle avtalepartene etter at myndighetene er enige om å inngå et bilateralt utvekslingsforhold. Selve utvekslingen av opplysninger mellom de aktuelle jurisdiksjonene vil også skje på en bilateral basis.

I avtalen har norske myndigheter, i likhet med de fleste andre jurisdiksjonene, uttrykt en intensjon om at den første utvekslingen av opplysninger skal skje i september 2017. For at dette skal være mulig må regelverksendringer i norsk intern rett for gjennomføring av avtalen være på plass innen 1. januar 2016. Forslag til forskriftsendringer for gjennomføring av CRS ble sendt på høring av Skattedirektoratet 29. september 2015.

18.3 Gjeldende rett

18.3.1 Opplysningsplikt

Ligningsloven kapittel 5 omhandler tredjeparters plikt til å gi opplysninger automatisk til skattemyndighetene.

Ved lov 13. desember 2013 nr. 113 ble det gjort endringer i ligningsloven for å gjennomføre forpliktelsene etter avtalen med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av FATCA. Endringene er omtalt i Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 16. Anvendelsesområdet for opplys-

ningspliktene i ligningsloven § 5-4 om finansielle instrumenter mv. og § 5-9 bokstav c om innskudd i verdipapirfond ble utvidet. Det ble lagt til grunn at ligningsloven §§ 5-3, 5-5 nr. 3 og 5-9 bokstav a var tilstrekkelige til å oppfylle de krav avtalen med USA stiller til rapportering av innskuddskontoer, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrente-kontrakter. De nye opplysningspliktene ble gjort generelle som de øvrige opplysningspliktene etter kapitlet, slik at pliktene skal gjelde alle kunder bosatt i Norge og utlandet (herunder amerikanske personer, selskap og innretninger). Regler om utenlandsk identifikasjonsnummer ble tatt inn i ligningsloven § 5-11. I ligningsloven § 5-12 nr. 4 ble det inntatt hjemmel til i forskrift å gi de bestemmelser som er nødvendige for å sikre norsk overholdelse av avtalen.

Utfyllende regler til ligningsloven kapittel 5 er gitt i samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt.

18.3.2 Forskriftshjemler

Ligningsloven § 5-12 nr. 1 gir departementet hjemmel til å gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten etter lovens kapittel 5. Forskriftene kan begrense og fritta for opplysningsplikt, og fravike lovens regler om hvor og når opplysningene skal gis. I § 5-12 nr. 2 er det oppregnet nærmere bestemte typer av bestemmelser som kan gis. Etter nr. 3 kan departementet fastsette skjemaer som skal nyttes når det gis opplysninger.

Etter ligningsloven § 5-12 nr. 4 kan departementet i forskrift gi bestemmelser for å gjennomføre forpliktelse om automatisk utveksling av opplysninger som følger av overenskomst med fremmed stat, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven. Adgangen omfatter også andre forpliktelse som følger av samme overenskomst. Bestemmelsen ble innført ved lov 13. desember 2013 nr. 113 for å sikre norsk overholdelse av avtalen med USA om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA. Bestemmelsen gir blant annet hjemmel til å gi regler om bestemte aktsomhetsprosedyrer som institusjonene skal gjennomføre for å identifisere hvilke kontoer som omfattes av opplysningsplikten. Endringene er omtalt i Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 16.

Ligningsloven § 5-3 nr. 2 bestemmer at opplysningspliktige etter bestemmelsens nr. 1 etter nærmere spesifikasjoner plikter å gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

18.3.3 Håndhevelse av opplysningsplikter mv.

Ligningslovens bestemmelser om opplysningsplikt for tredjepart i kapittel 5 suppleres av bestemmelser om kontroll i lovens kapittel 6. Kapitlet gir blant annet bestemmelser om kontrollopplysninger fra skattepliktige og tredjeparter og stedlig kontroll hos opplysningspliktige.

Ligningsloven har også bestemmelser om håndhevelse av opplysningspliktene etter loven. Etter § 10-6 kan tredjeparter som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter lovens kapittel 5, ilegges en daglig løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger kan også ilegges gebyr etter § 10-8.

Ligningsloven § 6-6 nr. 1 gir skattemyndighetene adgang til å gi pålegg om bokføring til bokføringspliktige som ikke oppfyller sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i og i medhold av bokføringsloven. Dersom pålegget ikke etterkommes innen en nærmere fastsatt frist, kan det ilegges en løpende tvangsmulkt etter § 10-6 nr. 2 fram til utbedring skjer.

18.4 Høringen

Finansdepartementet sendte 27. mars 2015 på høring forslag om endringer i bestemmelsene om opplysningsplikt om finansiell informasjon på skatteområdet. Høringsfristen var 26. juni 2015.

Departementet foreslo i høringsnotatet endringer i ligningslovens regler om opplysningsplikt om finansiell informasjon. Det ble lagt til grunn at de gjeldende bestemmelsene om opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 5 er tilstrekkelige til å oppfylle kravene CRS stiller til hvem som skal rapportere til skattemyndighetene og hvilke opplysninger som skal gis. Det ble derfor ikke ansett nødvendig med endringer i hvem som har opplysningsplikt og hva som skal rapporteres. Opplysningspliktene som gjelder finans- og forsikringsområdet er imidlertid spredt på forskjellige bestemmelser i ligningsloven kapittel 5. Blant annet som følge av den internasjonale utviklingen på informasjonsutvekslingsområdet blir disse opplysningspliktene stadig mer sentrale. For å bedre oversiktligheten og brukervennligheten i loven foreslo departementet en omstrukturering av ligningsloven kapittel 5, slik at alle opplysningsplikter om finansiell informasjon samles i én

bestemmelse i ligningsloven kapittel 5 om opplysningsplikt for tredjepart. Samlingen i én bestemmelse innebærer at ordlyden blir noe mer generell enn i gjeldende bestemmelser, noe som vil legge til rette for senere utvidelser av opplysningsplikten om finansiell informasjon i forskrift. I tillegg ble det foreslått forskriftshjemler for gjennomføring av våre folkerettslige forpliktelser for gjennomføringen av avtalene om automatisk informasjonsutveksling (herunder kravene som følger av CRS). Forskriftshjemmelen for gjennomføring av avtalen om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA ble foreslått endret og konkretisert sammenlignet med gjeldende rett. Det ble også foreslått en særskilt bestemmelse om omgåelse, og at virkeområdet for pålegg om bokføring utvides til å omfatte dokumentasjonsplikter som har sin bakgrunn i CRS og FATCA.

Følgende høringsinstanser har kommet med merknader til forslaget:

- Datatilsynet
- Finans Norge
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- NHO
- Norges Rederiforbund
- Norsk Øko-forum
- Pensjonskasseforeningen
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå

Arbeids- og sosialdepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Stiftelsesforeningen og Utenriksdepartementet har uttalt at de ikke har merknader til forslaget. Domstoladministrasjonen, Norges Bank og Riksadvokaten har opplyst at de ikke avgir høringsuttalelse i saken.

LO, Norsk Øko-forum og Pensjonskasseforeningen uttaler at de støtter forslaget. *LO* uttaler at det er positivt at bilaterale avtaler, med hensikt å begrense muligheter for grenseoverskridende skatteunndragelser, blir satt høyt på den nasjonale og internasjonale agenda, og at det da også er viktig at avtalene følges opp med utvikling av brukervennlige regelverk i de enkelte land.

Finans Norge vurderer det som positivt at det foreslås å samle opplysningspliktene i én bestemmelse, men har enkelte merknader til utformingen av lovbestemmelsen. *Datatilsynet* viser til at det bør klargjøres hvorvidt det er nødvendig med en nærmere utredning av personvern hensyn og personvernkonskvenser. *NHO* har ikke merkna-

der til forslaget om omstrukturering, men stiller seg noe spørrende til behovet for en spesialbestemmelse om omgåelse. *Norges Rederiforbund* uttrykker bekymring for en utvikling der finansinstitusjonene velter oppgaver og risiko knyttet til rapporteringspliktene over på låntakerne. *Skattdirektoratet* har flere merknader som går på den nærmere utformingen av lovbestemmelsen i ligningsloven § 5-3. *Statistisk sentralbyrå* viser til at den generelle utvidelsen av rapportering fra finansielle foretak og av opplysninger om finansielle aktiva til skattemyndighetene kan gi et bedre datagrunnlag for statistikk om deler av finansiell sektor som det i dag er vanskelig å skaffe informasjon om.

Det nærmere innholdet i høringsinstansenes merknader behandles løpende nedenfor i tilknytning til de enkelte forslagene.

18.5 Vurderinger og forslag

18.5.1 Innledning

Etter departementets oppfatning er gjeldende bestemmelser om opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 5, etter endringene i forbindelse med innføringen av FATCA, tilstrekkelige for å gjennomføre kravene i CRS og å oppfylle pliktene under den multilaterale avtalen om automatisk informasjonsutveksling. Departementet ser imidlertid behov for en opprydding i bestemmelsene om opplysningsplikt om finansielle forhold, samt enkelte tilpasninger til kravene som følger av den multilaterale avtalen og CRS.

Departementet foreslår at opplysningspliktene om finans og forsikring samles i én bestemmelse, ligningsloven § 5-3. Bestemmelsen foreslås å regulere hvem som skal gi opplysninger og hva det skal gis opplysninger om. Samlingen i én bestemmelse innebærer at ordlyden blir noe mer generell enn i gjeldende bestemmelser, noe som vil legge til rette for senere utvidelser av opplysningsplikten om finansiell informasjon i forskrift. I tillegg foreslås det forskriftshjemler for gjennomføring av avtalene om automatisk informasjonsutveksling, herunder kravene som følger av CRS. Forskriftshjemmelen for gjennomføring av avtalen om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA foreslås endret og konkretisert sammenlignet med gjeldende rett. Det foreslås også en særskilt bestemmelse om omgåelse, samt at virkeområdet for pålegg om bokføring utvides til å omfatte dokumentasjonsplikter som har sin bakgrunn i CRS og FATCA.

Departementet opprettholder i hovedsak forslagene fra høringsnotatet, men foreslår enkelte endringer på bakgrunn av innspill fra høringsinstansene. Det foreslås noen tilføyelser og konkretiseringer i lovforslaget § 5-3 nr. 1 om hvem som er opplysningspliktige, i tillegg til enkelte strukturelle endringer i lovbestemmelsen og en omarbeiding av omgåelsesbestemmelsen i § 5-3 nr. 4.

Forslag til forskriftsendringer for gjennomføring av CRS ble sendt på høring av Skattedirektoratet 29. september 2015.

18.5.2 Omstrukturering av opplysningspliktbestemmelsene i ligningsloven kapittel 5

Innledning

CRS bygger i utstrakt grad på FATCA, og omfatter i det vesentligste de samme institusjonene og kontotypene. De nye opplysningspliktene som ble innført i ligningsloven i forbindelse med FATCA ble gjort generelle og gjelder for alle kunder. Departementet legger til grunn at de gjeldende bestemmelsene om opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 5 er tilstrekkelige til å oppfylle kravene CRS stiller til hvem som skal rapportere til skattemyndighetene og hvilke opplysninger som skal gis. Det er derfor ikke nødvendig med endringer i hvem som har opplysningsplikt og hva som skal rapporteres.

Opplysningspliktene som gjelder finans- og forsikringsområdet er spredt på forskjellige bestemmelser i ligningsloven kapittel 5. Blant annet som følge av den internasjonale utviklingen på informasjonsutvekslingsområdet blir disse opplysningspliktene stadig mer sentrale. For å bedre oversiktligheten og brukervennligheten i loven foreslår departementet en omstrukturering av ligningsloven kapittel 5, slik at alle opplysningsplikter om finansielle forhold og forsikringer mv. samles i én bestemmelse. Dette gjelder opplysningsplikter om både norske og utenlandsk bosatte kunder. Bestemmelsen vil dermed omfatte både regler som bare gjelder interne forhold, og regler som har sin bakgrunn i CRS og FATCA. Forslaget om en felles lovbestemmelse vil også legge til rette for en mer oversiktlig struktur i samleforskriften om tredjeparters opplysningsplikt. Reglene foreslås samlet i ligningsloven § 5-3. Forslaget til ligningsloven § 5-3 er ment å erstatte gjeldende §§ 5-3 nr. 1 og 2, 5-4, 5-9 bokstav a, b, c og f, samt deler av § 5-5 nr. 3.

Som en del av forslaget om å omstrukturere ligningsloven kapittel 5 foreslår departementet å

flytte forskriftshjemlene for gjennomføring av forpliktelser om automatisk informasjonsutveksling fra ligningsloven § 5-12 nr. 4 til § 5-3. Etter departementets syn er det hensiktsmessig å gjøre forskriftshjemlene i forslaget til ligningsloven § 5-3 noe mer konkrete enn gjeldende § 5-12 nr. 4 i den forstand at det angis nærmere hvilke typer forskriftsbestemmelser som kan gis. Ligningsloven § 5-12 nr. 1 til 3 vil fremdeles gi hjemmel for utfylling av opplysningsplikten.

Finans Norge mener at overskriften i forslaget til § 5-3, «Om finans og forsikring», er for upresis, og foreslår at overskriften endres til «Om finansielle forhold og forsikringer». *Departementet* er enig i *Finans Norges* forslag til overskrift, og har endret lovforslaget i samsvar med dette.

Hvem som er opplysningspliktige

Forslaget til § 5-3 nr. 1 fastslår hvem som har opplysningsplikt etter bestemmelsen. Departementet foreslår enkelte presiseringer sammenlignet med forslaget i høringsnotatet.

Etter bokstav a har finansinstitusjoner som definert i finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 plikt til å gi opplysninger, jf. gjeldende § 5-3 nr. 1 bokstav a første alternativ i ligningsloven.

I høringsnotatet er ikke e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c, nevnt særskilt som opplysningspliktig etter § 5-3. Det ble i høringsnotatet lagt til grunn at e-pengeforetak vil kunne falle inn under samlebestemmelsen i høringsnotatets lovforslag § 5-3 nr. 1 bokstav j, og at «innskudd» i e-penger dermed vil kunne omfattes av opplysningsplikten. *Skattedirektoratet* har i sin høringsuttalelse uttalt at e-pengeforetak bør nevnes særskilt i oppstillingen, slik at det klargjøres at slike foretak omfattes av opplysningsplikten. *Departementet* har etter en ny vurdering kommet til at det er hensiktsmessig at e-pengeforetak tas inn særskilt i lovteksten. Lovforslaget § 5-3 nr. 1 bokstav b bestemmer derfor at e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c, er opplysningspliktige.

Bokstav c bestemmer at verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd, er omfattet av opplysningsplikten, jf. gjeldende § 5-3 nr. 1 bokstav b første alternativ og § 5-4 nr. 1 bokstav b i ligningsloven. Verdipapirregistre etter verdipapirregisterloven § 1-3 skal gi opplysninger etter forslaget til ligningsloven § 5-3 nr. 1 bokstav d, som viderefører § 5-4 nr. 1 bokstav a for så vidt gjelder hvem som skal gi opplysninger. Bokstav e omhandler pensjonskasser etter forsikringsvirk-

somhetsloven kapittel 7, jf. gjeldende ligningslov § 5-3 nr. 1 bokstav c.

Etter bokstav f er forsikringselskap etter forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1 omfattet, jf. gjeldende ligningslov § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a. *Skattedirektoratet* har påpekt at forsikringselskaps holdingselskap vil kunne omfattes av definisjonene av «Specified Insurance Company» i CRS del VIII bokstav A punkt 8 og FATCA-avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav k. *Departementet* foreslår på denne bakgrunn en tilføyelse slik at forsikringselskaps eierselskap nevnes uttrykkelig i lovteksten i bokstav f. Begrepet er ment å tolkes i samsvar med definisjonene av «Specified Insurance Company» i CRS og FATCA.

Bokstav g gjelder verdipapirfond og forvaltningsselskap etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2. I samsvar med høringsmerkna den fra *Skattedirektoratet* er verdipapirfond og forvaltningsselskap slått sammen til én bokstav i lovforslaget § 5-3 nr. 1. Disse opplysningspliktige er i dag regulert i ligningsloven § 5-9 bokstav c. Bokstav h gjelder alternative investeringsfond etter lov om alternative investeringsfond § 1-2 bokstav a. Forvalter av alternative investeringsfond, jf. lov om alternative investeringsfond § 1-2 bokstav b, er ikke nevnt særskilt i lovforslaget i høringsnotatet. *Skattedirektoratet* har i sin høringsuttalelse vist til at forvalter av alternative investeringsfond vil omfattes av definisjonen av «Investment Entity» i CRS del VIII bokstav A punkt 6 a og FATCA-avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav j, og at forvalter vil inngå i «andre investeringsenheter» i høringsforslaget. Av hensyn til utforming av et klart regelverk mener direktoratet likevel at forvalter av alternative investeringsfond bør tas inn særskilt. I samsvar med *Skattedirektoratets* høringsmerknad foreslår departementet at også forvaltere tas inn særskilt i lovteksten.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre ligningsloven § 5-9 bokstav c siste alternativ om «andre investeringsenheter» i § 5-3 nr. 1 bokstav i. Det ble i høringsnotatet lagt til grunn at ordlyden i lovforslaget § 5-3 nr. 1 bokstav i er vid nok til å omfatte de samme enhetene som faller inn under definisjonen av «Investment Entity» i CRS del VIII bokstav A punkt 6. *Skattedirektoratet* mener at kategorien «andre investeringsenheter» ikke bør videreføres, men i stedet konkretiseres direkte i lovteksten. *Departementet* er enig i at begrepet bør konkretiseres, og foreslår en ordlyd som bygger på definisjonen av «Investment Entity» i CRS. Etter denne definisjonen omfatter betegnelsen «Investment Entity» enheter som utfører bestemte aktiviteter eller handlinger.

Handlingene eller aktivitetene omfatter: (i) handel med pengemarkedsinstrumenter, utenlandsk valuta, børs-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter, (ii) individuell og kollektiv porteføljeforvaltning, eller (iii) annen form for investering, administrering eller forvaltning av finansielle aktiva eller penger på vegne av andre personer. En enhet faller inn under definisjonen av en investeringsenhet dersom enheten primært, og som ledd i virksomhet, utfører en eller flere av disse aktivitetene for eller på vegne av en kunde. Definisjonen av investeringsenhet omfatter også enhver enhet hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når enheten styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen finansinstitusjon.

Departementet foreslår at den gjeldende betegnelsen «andre investeringsenheter» konkretiseres og fordeles på to bokstaver i ligningsloven § 5-3 nr. 1, bokstav i og j. For det første skal innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning, være opplysningspliktig etter § 5-3. For det andre skal innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av § 5-3 nr. 1, omfattes av opplysningsplikten. Bestemmelsene er ment å tolkes i samsvar med definisjonen av «Investment Entity» i CRS del VIII bokstav A punkt 6, slik at enheter som faller inn under denne definisjonen i CRS også er ment å falle inn under § 5-3 nr. 1 bokstav i eller j. Departementet legger til grunn at forslaget til § 5-3 nr. 1 bokstav i omfatter de typer av aktiviteter som er omhandlet i CRS del VIII bokstav A punkt 6 (a) (i) og (ii), se omtale i forrige avsnitt.

Nr. 1 bokstav k bestemmer at andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet, også er opplysningspliktige etter § 5-3. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-3 nr. 1 bokstav a og b siste alternativ og § 5-4 nr. 1 bokstav c for så vidt gjelder hvem som har opplysningsplikt, og er ment å fange opp innretninger som driver samme type virksomhet som institusjonene oppregnet i de foregående bokstavene, men som ikke faller inn under noen av de nevnte gruppene.

Etter forslaget til § 5-3 nr. 1 siste punktum kan det i forskrift gis regler om registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter. I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-12-30 er det gitt bestemmelser om at rapporterende finansielle institusjoner skal registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter for å få tildelt globalt identifikasjonsnummer og bli oppført på listen over deltakende finansielle institusjoner. Norske finansinstitusjoner skal etter avtalen om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA artikkel 4 punkt 1 anses å overholde de amerikanske FATCA-reglene og ikke bli gjenstand for kildeskatt etter denne lovgivningen så lenge norske skattemyndigheter og norske finansinstitusjoner overholder sine forpliktelser. Avtalens artikkel 4 punkt 1 bokstav c viser til de registreringskrav som gjelder for finansinstitusjoner i land som har inngått avtale med USA om gjennomføring av FATCA.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 5-3 nr. 1.

Hva det skal gis opplysninger om

Forslaget til ligningsloven § 5-3 nr. 2 regulerer produktene de opplysningspliktige skal gi opplysninger om. Oppregningen er ikke uttømmende. I samsvar med høringsmerknaden fra *Skattedirektoratet* foreslår departementet at produktene listes opp på samme måte som i lovforslaget § 5-3 nr. 1, i stedet for i løpende tekst.

Det skal blant annet gis opplysninger om innskuddskontoer og lånekontoer, innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond, finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, forsikringer, individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger. Det skal også gis opplysninger om innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i forslaget til § 5-3 nr. 1 bokstav i og j, jf. omtale ovenfor. Kontoer for boligsparing for ungdom, som i dag er regulert i § 5-9 bokstav b, vil omfattes av begrepet «innskuddskonti».

Det foreslås også regulert hvilke hovedtyper av opplysninger om produktene som skal gis, jf. § 5-3 nr. 2 annet punktum. Heller ikke denne opplysningspliktige er uttømmende. Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon knyttet til det enkelte produktet.

Ved lov 19. juni 2015 nr. 49 ble det gjort endringer i a-opplysningslovens virkeområde vedrørende individuelle pensjonsavtaler etter skatte-loven (IPA), individuelle pensjonsavtaler etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) og engangs-

utbetalinger etter innskuddspensjonsloven, og ligningsloven §§ 5-2 og 5-5 ble endret. Departementet foreslår ingen endringer i opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-2. For at ligningsloven § 5-3 skal gi en samlet oversikt over opplysningsplikt om finansielle forhold, foreslår departementet at det presiseres i § 5-3 nr. 2 tredje punktum at utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger, jf. lovforslaget § 5-3 nr. 2 første punktum bokstav f og g, følger reglene i § 5-2.

Etter artikkel 4 punkt 1 bokstav b i avtalen om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA kreves det at finansinstitusjonene gir opplysninger til skattemyndighetene om betalinger i inntektsårene 2015 og 2016 til ikke-deltakende finansinstitusjoner. Bestemmelser om dette er gitt i forskriften om tredjeparters opplysningsplikt § 5-12-40 flg., med hjemmel i ligningsloven § 5-12.

Artikkel 4 punkt 1 bokstav e i avtalen om automatisk informasjonsutveksling og gjennomføring av FATCA gjelder rapporteringsplikt for finansinstitusjoner som opptre som mellommenn eller forvaltere. Bestemmelsen medfører at dersom én eller flere av forvalterne i kjeden er en ikke-deltakende finansinstitusjon, skal de rapporterende finansinstitusjonene gi opplysninger oppover i forvalterkjeden om at det vil bli foretatt en betaling til en ikke-deltakende institusjon. Bestemmelsen i avtalen er inntatt fra amerikansk side for å sikre at det blir foretatt riktig kildeskattetrekk etter reglene i den amerikanske FATCA-lovgivningen. Bestemmelser om dette er gitt i samlefskriften om tredjeparters opplysningsplikt § 5-12-31, med hjemmel i ligningsloven § 5-12.

Departementet foreslår i ligningsloven § 5-3 nr. 2 siste punktum hjemmel til i forskrift å gi bestemmelser om opplysningsplikt om bestemte betalinger som de opplysningspliktige formidler. I tillegg foreslås det at gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 5-3 nr. 2 om opplysningsplikt om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning, videreføres i § 5-3 nr. 2 siste punktum.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 5-3 nr. 2.

Hvem det skal gis opplysninger om, identifisering, dokumentasjon

Opplysningspliktige skal gi opplysninger om subjekter som er knyttet til produktene. Forslaget til § 5-3 nr. 3 første punktum regulerer hvem det skal gis opplysninger om. Oppregningen er ikke

uttømmende. Opplysninger skal blant annet gis for den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede, mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver.

Etter forslaget til § 5-3 nr. 3 annet punktum skal opplysningspliktige identifisere kontohavere mv. som nevnt i nr. 3 første punktum. Det kan i forskrift gis nærmere bestemmelser om fremgangsmåten ved slik identifisering. Bestemmelsen skal gi hjemmel for gjennomføring i forskrift av kravene til aktsomhetsprosedyrer som følger av CRS og FATCA. Dette er prosedyrer som de opplysningspliktige skal følge for å identifisere bestemte kontohavere og reelle rettighetshavere. Aktsomhetsprosedyrene har likhetstrekk med bestemmelsene om kundekontroll i hvitvaskingsregelverket. Departementet foreslår at det presiseres særskilt at det kan gis forskrifter om at institusjonene skal innhente egenerklæring fra kunder om skattemessig bosted mv. Slike regler er gitt i forskrift for gjennomføring av FATCA, og vil måtte gis for gjennomføring av CRS.

Som nevnt har *Norges Rederiforbund* i sin høringsuttalelse uttrykt bekymring for en utvikling der finansinstitusjonene velter oppgaver og risiko knyttet til rapporteringspliktene over på låntakerne. Departementet vil vise til at CRS og FATCA forutsetter en oppgavefordeling mellom de opplysningspliktige institusjonene og deres kunder mv., hvor det er nødvendig at det er kunden selv som blant annet legger fram egenerklæring.

CRS forutsetter at landene har sterke virkemidler på plass for å sikre at det innhentes gyldige egenerklæringer i de tilfellene dette er påkrevd. I kommentarene til CRS side 211 vises det til at en effektiv måte å oppnå dette på er å innføre regler om at åpning av konto er betinget av at det mottas en gyldig egenerklæring fra kunden. Det vises til at landene også kan velge andre løsninger, for eksempel sanksjoner overfor kontohavere som ikke leverer gyldig egenerklæring eller overfor finansinstitusjoner som ikke treffer tilstrekkelige tiltak for å innhente egenerklæring ved kontoåpning.

Etter reglene om kundekontroll i hvitvaskingsregelverket skal en institusjon ikke etablere et kundeforhold eller utføre en transaksjon dersom kundekontroll ikke kan gjennomføres, jf. hvitvaskingsloven § 10. Etter departementets oppfatning bør det i ligningsloven gis regler om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale. Departementet foreslår derfor presisert i § 5-3 nr. 3 fjerde punktum at det i forskrift kan gis bestemmelser

om konsekvensene av manglende innhenting av egenerklæring ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at konsekvensen skal være at slik kontoavtale ikke kan inngås.

CRS del IX bokstav A punkt 2 forutsetter at landene har regler som pålegger de opplysningspliktige å føre dokumentasjon over hvilke prosedyrer som er gjennomført og hvilken informasjon som er benyttet ved gjennomføringen av aktsomhetsprosedyrene. I kommentarene til CRS side 209 vises det til at dokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år etter den aktuelle rapporteringsperioden. Med hjemmel i ligningsloven § 5-12 nr. 4 er det i samleforskriften om tredjeparters opplysningsplikt § 5-12-26 gitt nærmere regler for gjennomføring av FATCA om finansielle institusjoners oppbevaring av dokumentasjon. I ligningsloven § 5-3 nr. 3 siste punktum foreslår departementet en mer konkret hjemmel til å gi forskriftsbestemmelser om plikt til å oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering av kontohavere mv. etter regler gitt i og i medhold av § 5-3.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 5-3 nr. 3.

Generelt om forslaget

Forslaget til § 5-3 nr. 2 første og annet punktum og nr. 3 første punktum er ment å samle de delene av ligningsloven §§ 5-3 nr. 1, 5-4 nr. 2, 5-5 nr. 3 og 5-9 bokstav a, b, c og f som gjelder hvilke opplysninger som skal gis. Når dette samles, vil ordlyden bli mer generell enn i gjeldende bestemmelser ved at hvilke opplysninger som skal gis knyttes opp mot en større gruppe opplysningspliktige enn i dag. Dette innebærer imidlertid ikke at alle opplysningene som skal gis vil være aktuelle for alle de opplysningspliktige. Det samme gjelder konkretiseringen av hvem det skal gis opplysninger om.

Ved at ordlyden blir mer generell vil forslaget til § 5-3 legge til rette for senere utvidelser av opplysningsplikten om finansielle forhold i forskrift. Det er eksempelvis aktuelt å gi bestemmelser om opplysningsplikt om kursgevinst eller kurstap og valutasant på valutalån og valutainnskudd. Slike utvidelser av opplysningsplikten vil nå kunne skje i forskrift. For eksempel vil opplysninger om kursgevinst eller kurstap på valutalån omfattes av realisasjon av lånekontoer som nevnt i forslaget til § 5-3 nr. 2.

Som følge av at opplysningspliktene om finansielle forhold og forsikringer foreslås samlet én bestemmelse, er det nødvendig med endringer i flere av de øvrige bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5.

Ligningsloven § 5-3 nr. 3 om aksjeselskap mv. og deltakerlignet selskaps opplysningsplikt om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter fanges ikke opp av forslaget til ny § 5-3. Bestemmelsen foreslås videreført i § 5-4. Gjeldende § 5-4 videreføres i forslaget til ny § 5-3.

Opplysningsplikten i gjeldende § 5-5 nr. 3 for Norsk Pasientskadeerstatning og andre som utbetaler erstatning for personskade og tap av forsørger vil ikke fanges opp av forslaget til ny § 5-3. Departementet foreslår at dette videreføres i § 5-5 nr. 3.

Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven §§ 5-4 og 5-5 nr. 3.

Gjeldende § 5-9 bokstav a, b, c og f vil fanges opp av forslaget til § 5-3.

18.5.3 Effektiv gjennomføring og omgåelse

CRS del IX bokstav A forutsetter at landene har regler og administrative prosedyrer for å sikre effektiv gjennomføring og overholdelse av rapporteringspliktene og aktsomhetsprosedyrene som er inntatt i standarden. Dette inkluderer blant annet administrative prosedyrer for å kontrollere rapporteringspliktige institusjoners etterlevelse av pliktene, og administrative prosedyrer for å følge opp institusjoner når såkalte udokumenterte kontoer rapporteres. Landene skal ha effektive håndhevelsesbestemmelser mot manglende etterlevelse. Det må også finnes prosedyrer for å sikre at innretninger og kontoer som anses som ikke-rapporterende finansinstitusjoner og unntatte kontoer fortsetter å ha lav risiko for å anvendes til skatteundragelser.

Etter CRS del IX bokstav A punkt 1 skal landene ha regelverk som hindrer finansinstitusjoner, personer eller mellommenn i å innrette seg for å unngå forpliktelsene til å gjennomføre aktsomhetsprosedyrer eller rapportere.

Departementet viser til at skattemyndighetene vil kunne kontrollere etterlevelse av opplysningsplikten som pålegges for å implementere CRS i medhold av kontrollbestemmelsene i ligningsloven kapittel 6.

Ligningsloven § 10-6 om tvangsmulkt og § 10-8 om gebyr omfatter tilfeller hvor tredjeparter unnlater å gi pliktige opplysninger. Dersom en institusjon ikke følger påkrevde aktsomhetsprosedyrer etter bestemmelser gitt i medhold av forslaget til ligningsloven § 5-3, antar departementet at dette normalt vil medføre at det ikke gis pliktige opplysninger. Reglene om tvangsmulkt og gebyr i ligningsloven vil da komme til anvendelse. Lovens kapittel 12 gir i tillegg regler om straff.

Departementet legger til grunn at de internrettslige reglene om kontroll, tvangsmulkt, gebyr og eventuelt straff i all hovedsak er tilstrekkelige til å oppfylle kravene til effektiv gjennomføring som følger av CRS.

De gjeldende bestemmelsene om reaksjoner i ligningsloven vil imidlertid ikke ramme manglende etterlevelse av plikt til å dokumentere akt-somhetsprosedyrer mv. som gis i medhold av forslaget til § 5-3 nr. 3 siste punktum, jf. omtale ovenfor i punkt 18.5.2. Disse dokumentasjonsbestemmelsene vil ha klare likheter med bokføringsregelverket. I høringsnotatet ble det foreslått at skattemyndighetene gis adgang til å ilegge bokføringspålegg etter ligningsloven § 6-6 ved manglende oppfyllelse av dokumentasjonsplikter gitt i medhold av § 5-3 nr. 3. *Norsk Øko-forum* uttaler at de støtter forslaget. Ingen av de andre høringsinstansene har hatt merknader til forslaget. D e p a r t e m e n t e t opprettholder forslaget fra høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven § 6-6 nr. 1.

I høringsnotatet foreslo departementet i tillegg en særskilt bestemmelse om omgåelse i ligningsloven § 5-3 nr. 4. Etter forslaget skulle bestemmelsen ramme opplysningspliktige som gjennomfører eller medvirker til handlinger hvor det hovedsakelige formålet er å unngå pliktene etter forslaget til § 5-3. Virkningen av at vilkårene var oppfylt skulle være at pliktene etter § 5-3 likevel skulle gjelde.

NHO stiller seg spørrende til behovet for og de reelle effektene av å innføre en spesialbestemmelse om omgåelse for denne opplysningsplikten. Etter *NHOs* vurdering bør det gis en nærmere angivelse av hvilke situasjoner bestemmelsen er ment å ramme. *Norsk Øko-forum* støtter forslaget om en egen omgåelsesbestemmelse i § 5-3. *Skattedirktoratet* har også hatt merknader til forslaget om en omgåelsesbestemmelse.

D e p a r t e m e n t e t viser til kommentarene til CRS side 208 om effektiv gjennomføring og såkalte «anti-avoidance»-regler. Eksemplene inn-tatt i kommentarene på side 208 viser behov for omgåelsesbestemmelser som både rammer finansinstitusjoner og kunder, mellommenn og andre som aktivt innretter seg slik at rapportering til utenlandske skattemyndigheter ikke skal finne sted.

Departementet mener det er behov for en bestemmelse om omgåelse i ligningsloven § 5-3 nr. 4. For å tydeliggjøre bestemmelsen foreslås det imidlertid enkelte endringer sammenlignet med høringsforslaget.

Forslaget til § 5-3 nr. 4 gjelder to ulike typesituasjoner, og retter seg mot de som er opplysningspliktige etter bestemmelsen.

For det første skal bestemmelsen ramme opplysningspliktige som innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat. Dette vil for eksempel kunne være tilfelle der en opplysningspliktig finansinstitusjon anbefaler kunder å opprette konto i en nærstående institusjon i et land hvor institusjonen ikke er opplysningspliktig og opplysningene ikke vil bli utvekslet med skattemyndighetene i skattyters hjemstat. Bestemmelsen vil også kunne ramme opplysningspliktige som aktivt og med vilje ikke oppretter elektronisk søkbare systemer eller systemer som ikke kan akkumulere eller linke kontoopplysninger for å unngå aggregeringsreglene og således rapporteringsplikt. Dersom vilkårene er oppfylt, skal opplysningspliktene og de øvrige pliktene etter § 5-3 likevel gjelde.

For det andre pålegger bestemmelsen opplysningspliktige en aktsomhetsplikt. Dersom en opplysningspliktig etter § 5-3 har grunn til å tro at en kontohaver eller en annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet med fremmed stat, skal vedkommende foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Departementet vil bemerke at det må dreie seg om forhold som den opplysningspliktige med rimelighet kan forventes å skaffe seg kjennskap til som ledd i kundeforhold mv. Fører undersøkelsene fra den opplysningspliktige ikke til at mistanken kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger. Dette innebærer at den opplysningspliktige skal gi skattemyndighetene opplysninger om produktet som nevnt i § 5-3 nr. 2, opplysninger om kontohaver mv. som nevnt i nr. 3 og opplysninger om de forholdene som har medført mistanke, samt andre opplysninger av betydning som vedkommende besitter.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 5-3 nr. 4.

18.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene til lovendringer som fremmes her innebærer i hovedsak en omstrukturering av bestemmelser i ligningsloven kapittel 5, endringer i forskriftshjemler og innføring av en bestemmelse om omgåelse. Samlingen av opplysningspliktene i én bestemmelse innebærer at ordlyden blir noe mer generell enn i gjeldende bestemmel-

ser, noe som vil legge til rette for senere utvidelser av opplysningsplikten om finansiell informasjon i forskrift. Forslagene her medfører ikke i seg selv vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for de opplysningspliktige, skattemyndighetene eller skattyterne. Forskriftsendringene for gjennomføring av CRS vil medføre økonomiske og administrative konsekvenser, som vil bli vurdert i forbindelse med utformingen av forskriften.

18.7 Personvernkonsekvenser

Forslaget innebærer som nevnt i hovedsak en omstrukturering av gjeldende bestemmelser, og

medfører ikke i seg selv at det skal registreres, rapporteres eller på annen måte behandles flere eller andre typer opplysninger om enkeltpersoner enn etter gjeldende rett. Forskriftsendringene for gjennomføring av CRS vil kunne medføre personvernmessige konsekvenser, som vil bli vurdert i forbindelse med utformingen av forskriften.

18.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene skal tre i kraft straks. Pliktene etter ligningsloven § 5-3 vil imidlertid være begrenset av gjeldende forskrifter inntil nye rapporteringsløsninger er på plass og nye forskrifter er vedtatt.

19 Opplysningsplikt for offentlig myndighet om gjeld, renter og penger til gode

19.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven) § 6-3 nr. 2 bokstav a slik at forvaltningsorganer får plikt til å gi opplysninger til Skatteetaten om skattyteres gjeld, renter og beløp til gode. Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2015.

Ulike forvaltningsorganer utbetaler store beløp til privatpersoner og næringsdrivende som ledd i sin virksomhet. Eksempelvis utbetaler NAV og Statens Pensjonskasse trygdeytelser og pensjoner, fylkesmenn og kommuner utbetaler erstatninger og offentlige tilskudd, HELFO utbetaler refusjoner og driftstilskudd og Husbanken utbetaler statlig bostøtte.

I forbindelse med utbetalte ytelser fra et forvaltningsorgan kan etteroppgjør og feilutbetaling føre til at organet gjør vedtak om tilbakebetaling av stønad eller tilskudd. Renter som er påløpt og ubetalt restkrav per 31. desember samme år utgjør kostnader og gjeld som skattyter har rett til fradrag for, jf. skatteloven § 6-40 og § 4-1. Ligningsloven § 5-3 regulerer plikt til å gi opplysninger om fordringer og gjeld, men er begrenset til å gjelde finansinstitusjoner, verdipapirforetak, pensjonskasser mv. og offentlige organer som driver utlånsvirksomhet som næring. Offentlige organer som ikke driver ordinær utlånsvirksomhet har dermed ikke plikt til å rapportere skattyterens gjeld og renter som oppstår som følge av feilutbetalinger og etteroppgjør, og skattyteren kan miste rettmessige fradrag om han ikke selv fører beløpene i selvangivelsen.

I noen tilfeller betaler stønadsmottakeren tilbake et høyere beløp enn tilbakebetalingskravet. Om det overskytende beløpet ikke er utbetalt innen 31. desember, oppstår det et beløp til gode som er skattepliktig som formue. Også dette beløpet må skattyter selv føre opp i selvangivelsen.

Ved innføring av ny uføretrygd fra 1. januar 2015 skal NAV hvert år gjennomføre et etteroppgjør med kontroll av utbetalt uføretrygd mot mottakerens eventuelle arbeidsinntekt. Etteroppgjør

og omregning av uføretrygd skjer etter ordinær ligning i året etter utbetalingsåret. Første etteroppgjør blir høsten 2016 for inntektsåret 2015. NAV forventer mellom 80 000-100 000 etteroppgjør for mottakere av uføretrygd som NAV antar vil ha en inntekt som er høyere enn sin inntektsgrense. I tillegg oppstår feilutbetalinger når vilkårene for rett til en ytelse fra NAV ikke var oppfylt, for eksempel når mottakeren har gitt feil opplysninger i søknad om sykepenger, dagpenger eller stønad til enslig forsørger.

Når etteroppgjør og feilutbetaling resulterer i krav om tilbakebetaling får skattyter en nedbetalingsplan med trekk i trygdeutbetaling eller lønn eller med krav om innbetaling. NAVs egne prognoser tilser at ca. 40 000 saker per år kan føre til vedtak om tilbakebetaling av uføretrygd i etteroppgjøret. NAV antar at 40 pst. av stønadsmottakerne vil ha nedbetalt gjelden i løpet av samme år. Omtrent 60 pst. av stønadsmottakerne vil dermed ha gjeld fra tilbakebetalingskravet per 31. desember. Av disse vil ca. 10 pst. fortsatt ha en restgjeld per 31. desember året etter.

NAV hadde 35 430 nye feilutbetalingssaker i 2014. Tilbakebetalingskravene utgjorde til sammen 1,24 milliarder kroner. Tallet på feilutbetalingssaker med restgjeld per 31. desember 2014 var 41 102 og samlet gjeld var på ca. 2,4 milliarder kroner.

19.2 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 har offentlige myndigheter en omfattende opplysningsplikt når ligningsmyndighetene ber om opplysninger, men opplysningsplikten omfatter bare forhold med relevans for ligningen. Opplysningsplikten etter § 6-3 nr. 1 må vike for regler om taushetsplikt som organet har etter andre lovregler. Regler om taushetsplikt i arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7 hindrer for eksempel NAV i å utlevere opplysninger om stønadsmottakeren. Det kan gjøres unntak fra taushetsplikten når dette følger av

andre regler i lov eller forskrift, jf. § 7 første ledd siste punktum og femte ledd.

Offentlige organers opplysningsplikt om utbetaling av skattepliktige ytelser som for eksempel pensjoner, sykepenger og dagpenger følger av ligningsloven § 5-2. Etter § 6-3 nr. 2 a skal offentlige myndigheter som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader m.m. etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om utbetalinger uten hinder av taushetsplikt de ellers har. Plikten gjelder generelt for alle offentlige instanser som foretar utbetalinger som ikke er rapporteringspliktige etter ligningsloven kapittel 5. Departementet kan gi forskrift om at opplysningene etter nr. 2 bokstav a skal gis om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning, det vil si at opplysninger skal gis uoppfordret, uten at Skatteetaten har fremsatt krav overfor den enkelte opplysningspliktige, jf. § 6-3 nr. 3. Den nærmere plikten til å gi slike opplysninger ukrevet fremgår av forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetalinger av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. Skattedirektoratet kan avgrense opplysningsplikten etter hva det er behov for til bruk for skatteformål, blant annet avgrense hvilke utbetalinger det skal gis oppgave over, og dermed hvilke forvaltningsorganer som har opplysningsplikt, jf. § 1 tredje ledd. Det er i dag et begrenset antall offentlige organer som er opplysningspliktige etter forskriften, men behovet for opplysninger blir vurdert fortløpende av Skattedirektoratet.

19.3 Høringen

19.3.1 Forslaget i høringsnotatet

Departementet sendte 13. mai 2015 på høring et forslag om opplysningsplikt for offentlig myndighet om gjeld, renter og penger til gode ved etteroppgjør og feilutbetaling. I høringsnotatet ble det foreslått å utvide opplysningsplikten for offentlige organer etter ligningsloven § 6-3 nr. 2 bokstav a til å omfatte mottakerens gjeld, renter og beløp til gode per 31. desember når dette er knyttet til tidligere utbetalinger fra det offentlige organet. I første omgang ble det foreslått å begrense rapporteringsplikten til NAV og plikten kunne utvides til andre organer etter at Skattedirektoratet har vurdert behovet.

19.3.2 Merknader fra høringsinstansene

Forslaget ble sendt til 48 instanser. Høringsfristen var 7. august 2015.

Følgende instanser har gitt konkrete merknader til forslaget:

- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norsk Øko-forum
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)

Ingen av høringsinstansene har innvendinger mot at det innføres opplysningsplikt, men *NARF* er kritisk til at plikten i første omgang kun omfatter NAV.

19.4 Vurderinger og forslag

Tredjepartsopplysninger som blir rapportert til ligningsmyndighetene er en viktig del av grunnlagsdata ved forhåndsutfylling av selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og for selvstendig næringsdrivende. Gjeld og renter som gir rett til fradrag og skattepliktig beløp til gode er relevant for ligningsarbeidet. Fordi opplysningene ikke er omfattet av opplysningsplikten i § 6-3 nr. 2 bokstav a eller andre bestemmelser, mangler skattemyndighetene hjemmel for å kreve slike opplysninger innrapportert uten hinder av taushetsplikt.

Etteroppgjør og feilutbetalinger med tilbakebetalingskrav er særlig aktuelt for offentlige organer som utbetaler ytelser. Departementet foreslår å utvide opplysningsplikten for offentlige organer etter ligningsloven § 6-3 nr. 2 bokstav a til å omfatte mottakerens eventuelle gjeld, renter og beløp til gode per 31. desember når dette er knyttet til tidligere utbetalinger fra det offentlige organet. Ved at skattyterens gjeld, renter og beløp til gode blir rapportert og forhåndsutfyllt i selvangivelsen, vil flere skattytere kunne få korrekt skatteoppgjør. Skattyteren slipper å føre beløpene selv og kan dermed benytte ordningen med leveringsfritak. For skattyter innebærer dette økt rettssikkerhet og det vil bli færre klager på ligningen.

NAV er det organet med størst omfang av tilbakebetalingskrav. NAV behandler feilutbetalingssaker kontinuerlig. I tillegg skal NAV foreta etteroppgjør i uføretrygd hvert år fra 2016. Det må antas at et betydelig antall tilbakebetalingskrav ikke vil være nedbetalt ved årsskiftet. Mottakere av trygdeytelser kan ha varierende kunnskaper om fradragsrett i forbindelse med saker om tilbakebetaling og det er naturlig å anta at risikoen for

at det ikke blir krevd fradrag er større ved restkrav og renter i slike feilutbetalings- og etteroppgjørssaker enn ved låneopptak i banker m.m.

Departementet foreslår at regler i § 6-3 nr. 2 bokstav a om opplysningsplikt om gjeld, renter og beløp til gode skal gjelde generelt for alle offentlige organer som foretar utbetalinger.

Ved endring i § 6-3 nr. 2 bokstav a vil forskrift 17. april 2008 nr. 386 bli tilpasset denne endringen. Skattedirektoratet vil pålegge det enkelte forvaltningsorgan opplysningsplikt etter vurdering av behov.

I første omgang tar en sikte på å begrense plikten til å rapportere gjeld, renter og beløp til gode til NAV. Rapporteringsplikten kan utvides til andre forvaltningsorganer etter hvert som Skattedirektoratet har vurdert behovet for opplysninger. Derksom det er aktuelt å pålegge et organ nye opplysningsplikter vil organet bli kontaktet og på bakgrunn av den informasjon som foreligger etter dialog mellom organet og skattemyndighetene vil Skattedirektoratet avgjøre om opplysningsplikt skal ilegges.

NARF støtter innføringen av opplysningsplikt, men uttaler:

«Det vi derimot ikke har forståelse for, er at slik innrapportering i første omgang kun skal pålegges NAV. Det er svært mange offentlige instanser innrapporteringen er aktuell for, og behovet for mottak av informasjonen er stor blant skattyterne. Det bør således være i alles interesse ut fra et kost/nytte-perspektiv at innrapporteringer kommer i gang snarest mulig.»

NARF er også kritisk til at Skattedirektoratet skal vurdere behovet for innrapportering.

Når forvaltningsorganer pålegges nye opplysningsplikter kan organene trenge tid til å foreta nødvendige systemtilpasninger. Dialogen mellom skattemyndighetene og forvaltningsorganet vil kunne klarlegge dette og andre forhold som har betydning i vurderingen av opplysningsplikt. Departementet anser det derfor som hensiktsmessig at opplysningsplikt i første omgang påleg-

ges NAV og at Skattedirektoratet vurderer hvilke instanser som skal pålegges opplysningsplikt.

19.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Rapportering av gjeld, renter og beløp til gode vil gjøre det enklere både for skattemyndighetene og for skattyterne. Når beløpene er forhåndsutfyllt i selvangivelsen, går antall rettelser og klager ned.

Skatteetaten kan ta i mot opplysningene elektronisk i eksisterende systemer som banker og finansinstitusjoner bruker ved rapportering av innskudd, utlån og renter. Utvidelse av opplysningsplikten forutsetter tilpasninger i forskriften og i informasjonen til organer som skal rapportere nye opplysninger. Ut over dette vil de foreslåtte endringene ikke ha økonomiske eller administrative konsekvenser for skattemyndighetene.

NAV og andre myndigheter med tilbakebetalingskrav mot en person utarbeider normalt en oversikt over status ved årsskiftet for restkrav og betalte renter som skattyter skal bruke ved kontroll og retting av selvangivelsen. For det enkelte forvaltningsorgan vil årlig rapportering til Skatteetaten være en forlengelse av statusoppgaven. Elektronisk rapportering vil forutsette systemtilpasning, men opplysninger om gjeld, renter og beløp til gode har begrenset omfang.

Etter det departementet kjenner til arbeider NAV allerede med en systemløsning for rapportering i ordinære feilutbetalingssaker fra og med inntektsåret 2015, med første levering i januar 2016. Ved etteroppgjør for uføretrygd blir første rapportering status per 31. desember 2016, med levering i januar 2017.

19.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen i ligningsloven § 6-3 nr. 2 bokstav a får virkning fra og med inntektsåret 2015, slik at den skal gjelde for rapportering i 2016.

20 Plikt til å levere selvangivelse for næringsdrivende elektronisk og opphevelse av adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgaven på papir

20.1 Innledning og sammendrag

De aller fleste næringsdrivende leverer selvangivelse og merverdiavgiftsoppgave elektronisk. Et mindretall leverer imidlertid fortsatt selvangivelsen og merverdiavgiftsoppgaven på papir. Dette medfører lavere datakvalitet enn det som oppnås ved elektronisk levering, til ulempe både for den oppgavepliktige og Skatteetaten. I tillegg påfører det Skatteetaten kostnader. Skattedirektoratet har i rapport om elektronisk rapportering 19. mars 2015, som har vært på høring, vurdert plikt til å levere selvangivelsen for næringsdrivende elektronisk og opphevelse av adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgaven på papir. I rapporten anbefalte direktoratet å innføre krav om elektronisk levering av selvangivelsen for næringsdrivende og at muligheten til å søke dispensasjon fra plikten til å levere merverdiavgiftsoppgaven elektronisk blir opphevet. Departementet foreslår å endre reglene i ligningsloven for levering av selvangivelse og reglene i merverdiavgiftsloven om merverdiavgiftsoppgave slik at elektronisk levering blir obligatorisk.

Det vises til endringer i ligningsloven § 4-2 nr. 6 og merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje ledd tredje punktum og § 15-7 fjerde ledd annet punktum og § 21-2 annet ledd. Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med 1. januar 2016.

20.2 Gjeldende rett

Forvaltningsloven § 15 a ble endret ved lov 14. juni 2013 nr. 42 for at kommunikasjon fra forvaltningen som hovedregel skal kunne skje elektronisk. Videre kan alle som henvender seg til et forvaltningsorgan benytte elektronisk kommunikasjon dersom forvaltningsorganet har lagt til rette for dette.

Endringene innebærer at forvaltningen kan kommunisere elektronisk med borgere og virksomheter uten å måtte innhente samtykke til

dette. For virksomheter som er registrert i Enhetsregisteret er elektronisk kommunikasjon obligatorisk, mens borgere kan reservere seg. Endringene i forvaltningslovgivningen har ikke ført til at det foreligger noe krav til at borgere og virksomheter må kommunisere elektronisk når de henvender seg til forvaltningen.

Forvaltningsloven og følgende eForvaltningsforskriften gjelder ikke på ligningsområdet. For å legge bedre til rette for elektronisk kommunikasjon også på ligningsområdet er tilsvarende prinsipp regulert i forskrift om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften) av 7. mai 2014.

Fra januar 2012 ble det pliktig å innlevere merverdiavgiftsoppgaven elektronisk, men med mulighet til å søke om dispensasjon. Adgangen til å levere på papir kan gis for inntil to år av gangen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-7-3 siste punktum. Det ble antatt at en ordning med tidsbegrenset fritak ville føre til at flere gikk over til elektronisk levering etter hvert som dette ble ansett som et mer praktisk alternativ. Andelen som leverer elektronisk økte det første året fra 93 pst. til 99 pst. Direktoratet har vist til at utvikling og bruk av elektroniske tjenester endrer seg raskt.

Etter ligningsloven § 4-2 er det selvangivelsesplikt for «den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven». For næringsdrivende er det fastsatt to selvangivelser:

RF-1030-NB – selvangivelse for næringsdrivende mv., som brukes av personlige skattytere som enkeltpersonforetak (ENK) og deltakere i deltakerlignede foretak (ANS mv.) og som ikke er pliktig til å utarbeide årsregnskap mv.

RF 1028 – selvangivelse for aksjeselskap mv., som brukes av ulike former for upersonlige skattytere som AS, verdipapirfond, samvirkeforetak mv.

I tillegg til at deltakernes selvangivelsesplikt omfatter virksomhet i deltakerlignede selskap,

skal også selskapet levere selskapsoppgave etter ligningsloven § 4-9. Pliktige vedlegg til selvangivelsen og selskapsoppgaven er fastsatt i ligningsloven § 4-4.

Etter ligningsloven § 4-2 nr. 6 kan departementet bestemme at næringsdrivende kan levere ligningsoppgavene elektronisk. Med ligningsoppgaver menes opplysninger som skal gis etter ligningsloven § 4-3 (selvangivelse), ligningsloven § 4-4 (vedlegg til selvangivelse) og ligningsloven § 4-9 (selskapsoppgave mv.).

Selvangivelsen for lønntakere og pensjonister er i prinsippet nesten lik selvangivelsen for personlige næringsdrivende. Begge er forhåndutfyllt med de samme grunnlagsdata. Forskjellen er at selvangivelse for næringsdrivende har flere åpne poster for utfylling knyttet til næringsvirksomhet, den inneholder ikke en foreløpig skatteberegning og er ikke omfattet av leveringsfritaket. De som får selvangivelse for næringsdrivende får skatteoppgjøret tidligst i august.

Hvem som skal levere selvangivelse som lønntakere eller næringsdrivende reguleres i praksis av forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndutfyllt selvangivelse § 2 om leveringsfritak. Personer som på annet vis ikke er registrert som næringsdrivende vil i utgangspunktet bli ansett som lønntakere eller pensjonister. Ved denne vurderingen bygger Skatteetaten bl.a. på opplysninger fra Brønnøysundregistrene. Dersom en lønntaker eller pensjonist ett år rapporterer næringsinntekt vil vedkommende påfølgende år bli tilsendt selvangivelse for næringsdrivende med plikt til å levere denne. For inntektsåret 2013 var andelen elektronisk rapportering av selvangivelser fra næringslivet 84,5 pst.

Nye næringsdrivende og personer som registrerer seg i enhetsregisteret i løpet av året får tilsendt selvangivelse for næringsdrivende. Det samme får personer som er registrert i merverdiavgiftsregisteret og deltagere i deltagerlignet selskap. Næringsdrivende med brutto driftsinntekt som ikke overstiger 50 000 kr kan i mange tilfeller slippe å levere næringsoppgave.

20.3 Høringen

20.3.1 Forslaget i høringsnotatet

Departementet sendte 13. mai 2015 rapport 19. mars 2015 fra Skattedirektoratet med forslag om plikt til å levere selvangivelse for næringsdrivende elektronisk og opphevelse av adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgave på papir, på høring. Skat-

tedirektoratet anførte bl.a. at det er en politisk målsetning at kommunikasjon med forvaltningen skal være elektronisk. Når offentlig forvaltning, herunder ligningsforvaltningen, kan kommunisere med næringsdrivende digitalt, mente Skattedirektoratet at det også er naturlig at de næringsdrivende leverer sin selvangivelse og merverdiavgiftsoppgave elektronisk. Det vises til at merverdiavgiftsoppgaven har vært pliktig å levere elektronisk siden januar 2012, men med adgang til å søke unntak.

Forslaget omfatter endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven og i tilhørende forskrifter. Det ble også foreslått en forskriftshjemmel for Skattedirektoratet til å fastsette nærmere regler om elektronisk oppgaveinnlevering. Endringene foreslås innført med virkning for selvangivelser og merverdiavgiftsoppgaver som skal leveres i 2016.

20.3.2 Merknader fra høringsinstansene

Høringsforslaget ble sendt til 48 instanser. Høringsfristen var 7. august 2015.

Følgende instanser har gitt konkrete merknader til forslaget:

- Brønnøysundregistrene
- Den norske Revisorforening
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bondelag
- Norsk Øko-forum
- Skattebetalerforeningen
- Statistisk sentralbyrå

Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges Bondelag og Skattebetalerforeningen er mot forslaget om plikt til elektronisk levering av selvangivelse for næringsdrivende. *Norges Bondelag og Skattebetalerforeningen* er også mot forslaget om opphevelse av adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgave på papir. Ingen av høringsinstansene kom med merknader til de foreslåtte forskriftsendringene. *Norges Bondelag* uttaler:

«Mange har fortsatt ikke den tekniske kompetanse, og i noen tilfeller heller ikke tilgang på elektroniske løsninger, som skal til for å klare å levere elektronisk. Konsekvensen kan bli at disse må skaffe seg regnskapsfører for at de skal få levert oppgaver til Skatteetaten elektronisk. Dette vil i så fall være svært fordyrende for skattyteren.»

Norsk Øko-forum mener tiden nå er inne for å stille krav om elektronisk innlevering av ligningsoppgaver for alle som driver næring. Elektronisk levering av merverdiavgiftsoppgavene ble ansett som like naturlig.

Statistisk sentralbyrå støtter forslaget og uttaler:

«Pliktig elektronisk rapportering vil forenkle datainnsamlingen, og gi oss et fullstendig datagrunnlag til presentasjon av økonomisk statistikk.»

Skattebetalerforeningen anser det som fornuftig å ha en målsetning om at alle leverer elektronisk, men anfører at det er for tidlig å fjerne adgangen til å levere på papir allerede nå. Det blir vist til at elektronisk levering særlig kan være problematisk for små enkeltpersonforetak.

Merknadene fra høringsinstansene vil bli behandlet under vurderinger og forslag fra departementet.

20.4 Vurderinger og forslag

20.4.1 Generelt om elektronisk levering

Som ledd i satsingsarbeidet på forenklinger i de senere år har det vært en generell omlegging til elektronisk rapportering og utvikling av gode elektroniske tjenester til næringslivet. Det arbeides systematisk med utvikling av Altinn-portalen med sikte på å legge enda bedre til rette for elektronisk rapportering. Det arbeides også med hvordan fremtidens elektroniske skjema kan utformes, slik at det oppnås besparelser og forenklinger for skattyterne og Skatteetaten. Dagens elektroniske skjema er stort sett kopier av tilsvarende papirskjema, med samme struktur og innhold som disse. Det er derfor et betydelig potensial for forenkling både for brukere og Skatteetaten ved i enda større grad å utnytte teknologien og brukerorientere den elektroniske kommunikasjonen.

Elektroniske tjenester gjør kommunikasjonen mellom det offentlige og næringsdrivende enklere og mindre ressurskrevende for begge parter. Elektronisk oppgaverapportering gir også forbedret datakvalitet ved at man unngår feil ved overføring av data manuelt og muliggjør elektroniske kontroller som reduserer antall tilfeller av mangelfullt utfylt skjema og skjema med logiske feil. Økt kvalitet ved rapporteringen vil blant annet kunne medføre redusert behov for oppfølging overfor skattyter av formalfeil og logiske feil som det er lagt inn sperre mot ved elektronisk levering. Skat-

tekontorene vil også få en besparelse ved redusert tid til manuelt mottak, sortering og registrering av skjema.

20.4.2 Elektronisk levering av selvangivelsen

For inntektsåret 2013 var andelen elektronisk rapportering av selvangivelser fra næringslivet 84,5 pst. På bakgrunn av de positive erfaringene med elektronisk innlevering av merverdiavgiftsoppgave, de fordelene elektronisk innlevering vil medføre for skattyter og Skatteetaten og det forhold at elektronisk levering av selvangivelse blir stadig mer utbredt mener departementet næringsdrivende nå bør kunne pålegges å levere selvangivelse elektronisk. Plikten vil omfatte en større og mer sammensatt gruppe enn de som i dag leverer merverdiavgiftsoppgave. Enkelte skattytere kan nok oppleve at plikt til elektronisk innlevering gjør leveringsprosessen mer komplisert enn de er vant til. Særlig må det antas at dette gjelder næringsdrivende med så lav omsetning (under 50 000 kr) at de er fritatt fra plikten til å levere næringsoppgave. Imidlertid har disse allerede en forenklet innlevering i Altinn.

De høringsinstansene som er mot å innføre en plikt nå har fokusert på at det fortsatt er en gruppe skattytere som på grunn av begrenset teknisk erfaring og kompetanse anser det som ønskelig å levere på papir. Departementet har vurdert hensynet til disse skattyterne, men har kommet til at dette hensynet ikke er tungtveiende nok vurdert opp mot gevinstene elektronisk levering vil innebære. Forbedret datakvalitet som innebærer at flere skattytere får korrekt skatteoppgjør og gir færre klagesaker vil være en fordel også for denne gruppen. I denne vurderingen er det også lagt vekt på at Skatteetaten skal tilby veiledning for skattytere som opplever elektronisk innlevering som vanskelig.

Flere av høringsinstansene har vært kritiske til hvordan denne bistanden vil fungere i praksis og anser det som uklart hvordan denne vil bli gjennomført.

Skattebetalerforeningen uttaler:

«I direktoratets rapport vises det til at de som ikke selv kan levere elektronisk kan få den nødvendige hjelp til elektronisk levering på skattekontoret. Det fremgår ikke av rapporten hvor mange en regner med at dette vil gjelde, og hvordan denne bistanden tenkes lagt opp. Der- som den næringsdrivende ikke kan bestille time for bistand, men må stille seg i kø på skat-

tekontoret, vil dette kunne være en tidkrevende og lite tilfredsstillende løsning.»

Skatteetaten kan gi veiledning til skattyterne på ulike måter. I denne sammenheng viser departementet til at Skatteetaten har utviklet en ny elektronisk næringsoppgave særskilt med tanke på mindre næringsdrivende som ikke leverer via fagsystemer. Denne blir lansert i begynnelsen av 2016. I forbindelse med lanseringen av denne planlegges en informasjonskampanje. På Skatteetatens nettsider vil eksempler og informasjon være tilgjengelig. Skatteetaten vil tilby kurs for nye næringsdrivende i hele landet. Skatteetaten vil også vurdere om det er behov for særskilte kurs for etablerte næringsdrivende. Departementet legger til grunn at Skatteetaten er forberedt på at elektronisk levering skaper økt behov for informasjon.

Departementet viser også til at etter eForvaltningsforskriften har næringsdrivende plikt til å motta informasjon fra det offentlige elektronisk. For næringsdrivende som leverer på papir kan en plikt til elektronisk levering fremstå som mer byrdefull enn en plikt som er begrenset til å motta informasjon elektronisk. Reguleringen i eForvaltningsforskriften er imidlertid et utslag av en målsetning om økt bruk av elektronisk kommunikasjon i forvaltningen og viser at næringsdrivende i denne sammenheng må akseptere større byrder enn andre. Næringsdrivende må da være forberedt på atplikten til elektronisk kommunikasjon kan bli utvidet, for eksempel ved at den næringsdrivendes rapporteringsplikter må utføres elektronisk.

Selvangivelsen for næringsdrivende er i dag bygget opp etter en skjemastruktur som er lik for alle næringsdrivende. Rapporteringsplikten innebærer utfylling av selvangivelsen med næringsoppgave, i tillegg til ett eller flere av ca. 40 ulike vedleggsskjema.

For næringsdrivende med enkle skattemessige forhold, men med driftsinntekt på mer enn 50 000 kr, utarbeider Skatteetaten en enklere selvangivelse som skal kunne brukes fra 1. januar 2016. Denne selvangivelsen vil også kunne brukes av skattytere med driftsinntekt under 50 000 kr. Det er potensielt ca. 200 000 skattytere som vil kunne bruke den forenklete selvangivelsen. Dette utgjør ca. en tredel av alle næringsdrivende. Den forenklete selvangivelsen skal tilpasses de digitale prosessene for regnskap og årsoppgjør. Med digital behandling og omgående tilbakemeldinger fra Skatteetaten til de næringsdrivende vil den forenklete selvangivelsen gi gevinst både for

de næringsdrivende som kan bruke den og for etaten. En forenklet selvangivelse vil gi færre feil og raskere behandling.

Den norske Revisorforening etterlyser kunnskap om årsakene til at enkelte næringsdrivende velger å levere på papir. *Den norske Revisorforening* uttaler:

«Rapporten tyder på at det ikke er undersøkt hvorfor 15 % av de næringsdrivende fortsatt leverer på papir, selv om rapporten indikerer at det er enklere å levere på nett. Vi mener at det bør undersøkes hvorfor en betydelig andel ikke ser dette potensialet før det påføres plikt og påfølgende bøter.

Det kan være flere gode grunner til at papi-rinnlevering av selvangivelsen fortsatt bør være et alternativ. Dette kan være enklere i forhold til vedlegg, det er et system som den opp-gavepliktige kjenner, det kan være kompliserte forhold som gjør at et manuelt system er enklere å håndtere eller andre grunner.»

Da spørsmålet om elektronisk levering ble utredet, innhentet Skattedirektoratet opplysninger om internettdekning. Tall fra Post- og teletilsynet som er omtalt i Skattedirektoratets rapport viser at minst 99 pst. av befolkningen nå har tilgang til mobildata. Manglende internettdekning kan dermed i liten grad forklare at en ikke ubetydelig andel skattytere leverer på papir. Som høringsinstansene har tatt opp, vil begrenset kunnskap om teknologien kunne være en faktor. Også skattytere som har tilstrekkelig kompetanse til å levere elektronisk vil kunne foretrekke papir ettersom dette er noe den skattepliktige kjenner fra før. Informasjon fra Skatteetaten vil ha betydning for begge disse gruppene.

Tekniske sider ved de elektroniske løsningene har medført at elektronisk levering ikke har fremstått som like hensiktsmessig for alle grupper skattytere. Skattedirektoratet arbeider derfor for å legge enda bedre til rette for at alle næringsdrivende skal kunne levere selvangivelsen med vedlegg og selskapsoppgaver fra deltagerlignede selskap elektronisk.

Forbedret datakvalitet som følge av obligatorisk elektronisk innlevering er også ønskelig ut fra statistikkformål. Statistisk Sentralbyrå (SSB) er det sentrale organ for innsamling, utarbeiding og formidling av offisiell statistikk. SSB benytter opplysninger fra ligningsmaterialet til blant annet inntektsstatistikk, strukturstatistikk og regnskapsstatistikk. Statistikken blir blant annet benyttet som grunnlag for evaluering av endringene av

skattereglene, hvor Finansdepartementet er en viktig bruker.

For å holde oppgavebyrden på et minimum innhenter SSB alt som rapporteres elektronisk til Skatteetaten gjennom uttrekk fra saksbehandler-systemet System for likning (SL). SSB har likevel fortsatt behov for å hente noen oppgaver på papirform for de selskapene som ikke rapporterer selvangivelsen elektronisk. SSB henter også næringsoppgave direkte fra næringsdrivende/foretak i forbindelse med strukturstatistikk. Slik særlig innhenting av papiroppgaver kan reduseres dersom oppgavene holdes elektronisk tilgjengelige gjennom Skatteetaten.

Plikten til å levere elektronisk foreslås innført for alle skattytere som driver virksomhet, uavhengig av selskapsform. Virksomhet må i utgangspunktet forstås tilsvarende som i den materielle skattelovgivningen, se særlig skatteloven §§ 5-1 og 5-30. Som virksomhet anses selvstendig økonomisk aktivitet av en viss karakter og omfang, egnet til å gi overskudd og utøvet for den skattepliktiges egen regning og risiko. Det stilles ikke krav om at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet.

Virksomhet må avgrenses mot ansettelsesforhold og annet arbeid for andre utenfor virksomhet (for eksempel enkeltstående og mer tilfeldige oppdrag), passiv kapitalavkastning, tilfeldig inntekt og ikke-økonomisk aktivitet.

En særskilt gruppe næringsdrivende som må vurderes nærmere er personlig næringsdrivende. Dette er personer som har en eller annen type næringsvirksomhet fra personlig utøvet virksomhet. Denne gruppen er mangfoldig sammensatt og omfanget av næringsvirksomhet varierer sterkt. Enkelte av disse skattyterne vil kunne oppleve det som byrdefullt å måtte levere elektronisk. Særlig vil nok dette gjelde næringsdrivende med så liten omsetning (driftsinntekt under 50 000 kr) at de er fritatt fra å levere næringsoppgave.

Departementet mener imidlertid at utviklingen av nye og forbedrede elektroniske løsninger gjør det stadig lettere for denne gruppen å levere elektronisk. Virksomheter med driftsinntekt under 50 000 kr har allerede en forenklet innlevering i Altinn. Dette er en forenklet versjon av næringsoppgaven hvor virksomhetene skal oppgi inntekter og kostnader. I tillegg kan de velge å legge ved skjemaene RF-1084 Avskrivning, RF-1219 Gevinst- og tapskonto og RF-1224 Personinntekt. Det er ca. 12 000-13 000 næringsdrivende som benytter seg av denne innleveringsløsningen.

For næringsdrivende med enkle skattemessige forhold, men med driftsinntekt over kr 50 000, utvikler Skatteetaten som nevnt for tiden en enklere selvangivelse. Denne skal kunne brukes fra 1. januar 2016. Også virksomheter med inntekter under 50 000 kr vil kunne velge å bruke den nye selvangivelsen.

Departementet foreslår derfor at alle næringsdrivende, også personlig næringsdrivende, omfattes av plikten til elektronisk levering.

Deltagerlignede selskapers plikt til å levere selskapsoppgave etter ligningsloven § 4-9 har nær sammenheng med deltakernes selvangivelsesplikt. Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 2 at selskapsoppgaven ikke bare skal inneholde spesifikasjon over selskapets brutto formue, inntekt og fradragposter, men også «andre opplysninger som har betydning for ligningen av deltakerne». Selskapets deltakeroppgave omfatter, i tillegg til opplysninger om andel netto formue og resultatandel også opplysninger om individuelle fastsettinger og kommunefordeling. På denne bakgrunn foreslås det også at plikten til elektronisk levering skal omfatte selskapsoppgave fra deltakerlignede selskap.

Det foreslås videre at Skattedirektoratet gis hjemmel til å fastsette forskrift om nærmere regler om elektronisk oppgaveinnlevering, herunder vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver. De konkrete forslagene til ny forskrift og forskriftendringer vil bli fulgt opp av Skattedirektoratet.

Det vises til forslag om at ligningsloven § 4-2 nr. 6 endres slik at den fastslår at elektronisk levering av ligningsoppgaver er pliktig leveringsmåte for næringsdrivende og at Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om slik levering.

Det foreslås videre at plikten til å levere elektronisk skal omfatte selvangivelse som nevnt i ligningsloven § 4-3, med vedlegg som nevnt i ligningsloven § 4-4.

20.4.3 Elektronisk levering av merverdiavgiftsoppgave

Ut fra den lave andelen merverdiavgiftspliktige som leverer på papir fremstår adgangen til å søke om dispensasjon fra plikten til å levere merverdiavgiftsoppgaven elektronisk nå som unødvendig. De merverdiavgiftspliktige har siden 2012 forholdt seg til et regelverk som ikke likestiller papirinnlevering og elektronisk innlevering. Bortfall av dispensasjonsadgang må kunne anses som en naturlig utvikling. Det vises til det som tidligere er opplyst om forbedret datakvalitet ved elektronisk levering. Departementet foreslår derfor at dispen-

sasjonsadgang til innlevering av omsetningsoppgaven for merverdiavgift på papir avvikles.

Forslaget om å oppheve adgangen til samtykke til innlevering av omsetningsoppgaven på papir omfatter oppgavene/skjemaene Alminnelig omsetningsoppgave (RF-0002), Omsetningsoppgave for primærnæringene (RF-0004) og Omsetningsoppgave for omvendt avgiftsplikt (RF-0005).

Det vises til forslag om at merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje ledd tredje punktum oppheves. Det samme gjelder for § 15-7 fjerde ledd annet punktum.

20.4.4 Sanksjon ved manglende elektronisk levering

Etter departementets vurdering er ingen av dagens sanksjonsbestemmelser i ligningsloven kapittel 10 godt egnet for tilpasning til disse tilfellene. Når det gjelder merverdiavgiftsoppgaven har merverdiavgiftsloven § 21-2 annet ledd en bestemmelse om sanksjon når merverdiavgiftsoppgaven leveres på papir. Det foreslås at denne bestemmelsen oppheves i og med at adgangen til å levere på papir foreslås fjernet.

Sanksjonsbestemmelsene når selvangivelsen og merverdiavgiftsoppgaven ikke leveres elektronisk bør i utgangspunktet medføre samme reaksjon. Ny skatteforvaltningslov har vært på offentlig høring. Her er det foreslått en alminnelig adgang til å ilegge skattepliktige tvangsmulkt ved manglende levering av opplysninger. Departementet foreslår ingen særskilt regulering av sanksjonsbestemmelsen nå, men viser til at dette vil bli regulert i forbindelse med proposisjonen til ny skatteforvaltningslov.

Det vises til forslag om oppheving av merverdiavgiftsloven § 21-2 annet ledd.

20.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Elektroniske tjenester gjør kommunikasjonen mellom de næringsdrivende og det offentlige enklere og mindre ressurskrevende for begge parter. Elektroniske skjema legger godt til rette for økt kvalitet ved rapporteringen, både gjennom automatiserte innsendingsprosesser, innbygde kontroller og automatisk overføring av tall mellom ulike skjema.

Det forventes at skattekontorene får en besparelse i form av redusert tid til manuelt mottak, sortering og registrering av papirskjema. I tillegg til redusert tidsbruk vil også elektronisk levering medføre økt kvalitet på opplysningene. Dette skyldes at feilkilder ved manuell føring av virksomhetens opplysninger i papirskjemaene og senere registrering ved skattekontorene blir borte. Dette vil gi et bedre grunnlag for fastsetting og kontroll, noe som vil øke kvaliteten i etatens etterarbeid.

Det koster Skatteetaten om lag 1,6 millioner kroner årlig å trykke, konvoluttere og sende ut selvangivelsen på papir til de ca. 293 000 næringsdrivende som fortsatt mottar og sender inn selvangivelsen på papir. Dersom elektronisk levering blir pliktig for alle næringsdrivende sparer man anslagsvis det beløpet.

Elektronisk levering vil gi en tidsbesparende effekt for skattyter. Dette er knyttet til preutfylling, utfylling av skjema elektronisk og økt datakvalitet. Den skattepliktige vil i økende grad slippe å fylle inn data Skatteetaten allerede har. Videre vil det bli mer korrekte skatteoppgjør, redusert antall klager og rettelser. Økt kvalitet ved rapporteringen vil blant annet kunne medføre redusert behov for oppfølging overfor skattyter av blant annet formalfeil og logiske feil som det er lagt inn sperre mot ved elektronisk levering. De nye elektroniske løsningene vil gjøre det lettere for skattyter å levere elektronisk.

Departementet antar at næringsdrivende har tilgang til internett, enten direkte eller via regnskapsførere eller andre rådgivere. I de sjeldne tilfeller der næringsdrivende ikke har tilgang kan skattyter henvende seg til skattekontoret eller lokale servicekontor for å få hjelp til å levere elektronisk. Næringsdrivende som begynner å benytte regnskapsfører for å få levert elektronisk, vil pådra seg noen kostnader.

20.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene i ligningsloven gjøres gjeldende fra og med 1. januar 2016, det vil si for selvangivelsen for inntektsåret 2015. Endringene i merverdiavgiftsloven foreslås gjort gjeldende fra og med 1. januar 2016.

21 Forskuddstrekkordningen for uføretrygd og andre uføreytelser

21.1 Innledning og sammendrag

Som et ledd i uførereformen, som ble iverksatt 1. januar 2015, ble skattereglene endret slik at uføreytelser fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger nå blir skattlagt som lønn. Når uføreytelser blir skattlagt som lønn er det naturlig at de også blir behandlet som lønn i forbindelse med forskuddstrekket. Finansdepartementet foreslår derfor endringer i skattebetalingsloven §§ 5-5 og 5-7 slik at det klargjøres at forskuddstrekkordningen for uføreytelser skal være som for lønn. Provenykonsekvensen av forslaget er ubetydelig. Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2016.

Det vises til forslag om endringer i skattebetalingsloven §§ 5-5 og 5-7.

21.2 Gjeldende rett

Forskuddstrekk skal foretas i blant annet «uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12» og «uføreytelser fra andre ordninger», jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b sammenholdt med skatteloven § 5-42. NAV foretar forskuddstrekk i uføretrygd etter folketrygdloven. Forskuddstrekk i uføreytelser fra andre ordninger, blant annet offentlige og private tjenestepensjonsordninger, foretas av andre aktører enn NAV, eksempelvis kommunale og private pensjonskasser.

Skattebetalingsloven § 5-5 første ledd fastsetter at det for lønn og ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 skal foretas et standardisert forskuddstrekk med 50 pst. i visse tilfeller hvor den trekkpliktige ikke har fått tilgang til opplysninger fra skattyters skattekort. For en del andre trekkpliktige ytelser, herunder uføretrygd og andre uføreytelser, skal det i slike tilfeller foretas et standardisert forskuddstrekk med 30 pst.

Etter skattebetalingsloven § 5-7 første ledd bokstav a kan skattytere som hovedregel fritas fra forskuddstrekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i en måned i ferietiden om sommeren

og i en halv måned før jul. For livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge skal det ikke foretas forskuddstrekk i desember, jf. § 5-7 første ledd bokstav b.

Før ikrafttredelsen av uførereformen 1. januar 2015, hvor uførepensjon skiftet navn til uføretrygd, fremgikk det at også forskuddstrekk i uførepensjon skulle foretas over 11 måneder med trekkfri måned i desember, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b og § 5-7 første ledd bokstav b. Dette til forskjell fra forskuddstrekket for lønnstakere som fordeles over 10,5 måneder i inntektsåret, jf. § 5-6 første ledd bokstav a og § 5-7 første ledd bokstav a.

I 2015 har det rådet en viss uklarhet knyttet til hvorvidt det er forskuddstrekkreglene for pensjon eller lønn som skal komme til anvendelse for uføretrygd og andre uføreytelser. Enkelte aktører som forestår utbetaling av uføreytelser har fra 1. januar 2015 benyttet forskuddstrekkordningen for lønn. Dette gjelder blant annet NAV. Departementet har imidlertid fått opplyst at noen aktører som forestår utbetalinger av uføreytelser følger trekkordningen som gjelder for pensjon, dvs. med forskuddstrekk fordelt over 11 måneder.

21.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det gjøres endringer i skattebetalingsloven kapittel 5 om forskuddstrekk slik at det klargjøres at forskuddstrekk i uføretrygd og andre uføreytelser skal foretas på samme måte som for lønn. Det foreslås derfor en endring i skattebetalingsloven § 5-5 første ledd slik at utbetalinger av uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger blir omfattet av regelen om 50 pst. forskuddstrekk i tilfeller hvor den trekkpliktige ikke har tilgang til opplysninger fra skattyterens skattekort mv. Videre foreslås det en endring i skattebetalingsloven § 5-7 første ledd bokstav a første punktum, slik at uføretrygd etter folketrygdloven

og uføreytelser fra andre ordninger blir omfattet av trekkordningen som gjelder for lønn med forskuddstrekk i 10,5 måneder i året.

Ovennevnte forslag tilrettelegger for en likeartet praksis for forskuddstrekk i uføreytelser, og er etter departementets oppfatning en naturlig konsekvens av at uføretrygd og andre uføreytelser skattlegges som lønnsinntekt.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven §§ 5-5 og 5-7.

21.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene ikke vil ha økonomiske eller administrative konsekven-

ser av betydning for Skatteetaten. Trekkpliktige som ved utbetaling av uføreytelser i 2015 har praktisert trekkordningen som gjelder for pensjon, vil måtte tilpasse sine systemer til en ny trekkordning.

Provenykonsekvensen av forslaget er ubetydelig.

21.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2016.

22 Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.

I tilfeller hvor skattyter har mottatt en ytelse fra en forskuddstrekkpliktig (arbeidsgiver) som er feilutbetalt eller som skattyter av andre grunner ikke har krav på, forekommer det at det blir fremmet krav om tilbakebetaling av utbetalt beløp med tillegg av trukket skatt, dvs. brutto ytelse. Departementet antar at dette blant annet skyldes at skattebetalingsloven ikke gir regler for hvilken adgang innkrevingsmyndigheten har til å tilbakebetale trukket skatt til arbeidsgiver, og at gjennomført forskuddstrekk som er innbetalt til skattemyndighetene i hovedsak er et anliggende mellom skattemyndighetene og den enkelte skattyter.

Departementet vil tilrettelegge for at korreksjon av trukket skatt i tilknytning til feilutbetalinger mv. kan håndteres i samarbeid mellom skattemyndighetene og arbeidsgiver slik at skattyter i mindre utstrekning blir møtt med krav om tilbakebetaling av brutto ytelse. Departementet vil videre

tilrettelegge for at en skattyter som likevel har tilbakebetalt en brutto ytelse, skal kunne få refundert den delen av tilbakebetalingen som utgjør trukket skatt.

Departementet foreslår derfor at det i skattebetalingsloven § 5-3 tredje ledd inntas en bestemmelse om at forskuddstrekk og fastsatt skatt i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, kan tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver. Departementet vil vurdere om det til bestemmelsen skal gis utfyllende bestemmelser i forskrift.

Forslaget vil ikke gi økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2016.

Det vises til forslag om endring i skattebetalingsloven § 5-3.

23 Overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten

23.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å overføre skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten fra 1. juni 2016. Formålet med tiltaket er å styrke kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, styrke rettssikkerheten og likebehandlingen, forenkling for skattytere og mer effektiv ressursbruk.

Dette er et av Regjeringens tiltak for å gjøre skatte- og avgiftsforvaltningen bedre, mer effektiv og mer samordnet, jf. omtale i Prop. 1 S (2015–2016) og Prop. 120 LS (2014–2015). Skatteetaten vil med tiltakene få et helhetlig ansvar for fastsettning, innkreving og kontroll av skatter og avgifter.

Ansvar for skatteoppkreverfunksjonen er i dag delt mellom Skatteetaten, som har det faglige ansvaret, og kommunene, som har det administrative ansvaret. En god del kommuner har etablert interkommunale enheter, og det er i dag 275 kommunale skatteoppkreverkontor som bruker om lag 1 400 årsverk på skatteoppkreverfunksjonen. Det er kritisk mange små miljøer; over 60 pst. av kontorene bruker to eller færre årsverk. Kontorene er forutsatt å utføre tre oppgaver: skatteinnkreving, arbeidsgiverkontroll og føre skatteregnskapet. Skatteoppkreving blir brukt som en felles betegnelse om de samlede oppgavene som ligger til skatteoppkreverfunksjonen. Skatteetaten på sin side bruker om lag 70 årsverk til å følge opp skatteoppkreverne.

Dagens organisering av skatteoppkreverfunksjonen er lite hensiktsmessig, både faglig, styrings- og ressursmessig. Skatteoppkreverfunksjonen er i dag ved lov lagt til kommunene. Denne organiseringen er historisk betinget og kan ikke lenger sies å være faglig begrunnet. Etter utviklingen av det landsdekkende skatteregnskapet, samt tilgang til eierregistre, utleggsregistre og annen elektronisk informasjon om skyldnerne, har skatteoppkrevingen i all hovedsak utviklet seg til å være en oppgave som i liten grad er stedsavhengig. Skatteoppkreving er ikke en naturlig kommunal oppgave der lokalpolitiske forhold har betyd-

ning, men en regelstyrt oppgave som utføres på vegne av skattekreditorene staten, fylkeskommunen og kommunene.

Selv om innkrevingsresultatene til skatteoppkreverne i dag tilsynelatende er gode, blir resultatene i all hovedsak oppnådd på grunn av ordningen med forskuddstrekk fra arbeidsgivere. Totalt innbetales 99,9 pst. av forskuddstrekket, og av dette innbetales 99,7 pst. frivillig (dvs. uten tvangsinnkreving av skatteoppkreveren). Skatteetaten har langt bedre resultater enn skatteoppkreverne i tvangsinnkrevingen. Ser en på skatteoppkrevernes resultat for tvangsinnkreving av restskatt for personlige skattytere er resultatet vesentlig lavere enn Skatteetatens tvangsinnkreving av merverdiavgift. I 2014 var resultatet 64,6 pst. for tvangsinnkreving av restskatt for personlige skattytere. Til sammenligning oppnådde Skatteetaten et resultat på 75,3 pst. for tvangsinnkreving av merverdiavgift. Forskjellen mellom de kommunale skatteoppkreverne og Skatteetaten har økt fra 4,7 prosentenheter i 2012 til 10,7 i 2014. Dette er en urovekkende utvikling. Halvårsresultatene for 2015 viser at denne utviklingen fortsetter.

Enda mer alvorlig er det at arbeidsgiverkontrollen, som er svært viktig for arbeidet mot svart økonomi og arbeidslivskriminalitet, ikke blir godt nok håndtert i dag. Dette skyldes både delt kommunalt og statlig ansvar, som gir et fragmentert kontrollansvar, men også at altfor mange kommuner prioriterer dette arbeidet for lavt. 81,5 pst. av kommunene bruker mindre enn ett årsverk på oppgaven. 82 kommuner gjennomførte i 2014 færre enn fem kontroller, mens 11 kommuner ikke gjennomførte en eneste kontroll. Mange kommuner har etablert interkommunale ordninger, men dette fører ikke til en samordning med Skatteetatens kontrollvirksomhet. En slik samordning er avgjørende for bedre å kunne bekjempe arbeidslivskriminalitet og svart økonomi. Arbeidsgiverkontrollen kan ikke vurderes isolert innenfor egne kommunegrenser, men må sees i nær sammenheng med Skatteetatens kontroller og på tvers av kommunegrensene. Ved behandling av

Dokument 8:7 (2014–2015) Om tiltak for å styrke kampen mot svart arbeid viste flertallet i Finanskomiteen til «at en solid arbeidsgiverkontroll er et viktig ledd i bekjempelsen av svart økonomi, og at man derfor må legge til rette for tilstrekkelig gode kontrollmiljøer som kan jobbe systematisk og profesjonelt sammen med Skatteetatens øvrige kontrollvirksomhet». Departementet vurderer at overføring av skatteoppkreverfunksjonen med arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten i praksis er den eneste måten å følge opp denne føringen på.

Oppfølging av stortingsbehandling

I Prop. 120 LS (2014–2015) ble det fremmet forslag om å overføre skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten fra 1. januar 2016. Ved Stortingets behandling av forslagene ble regjeringen bedt om å belyse noen problemstillinger nærmere, jf. Innst. 355 L (2014–2015):

«Komiteenes flertall, medlemmene fra Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folkeparti og Venstre, viser til at regjeringen har foreslått å overføre skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til staten med virkning fra 1. januar 2016.

Flertallet viser til at det er flere uavklarte spørsmål knyttet til bl.a. virksomhetsoverdragelse og ansattes rettigheter og konsekvenser for kommunene som følge av regjeringens forslag. Flertallet mener det ville være naturlig at en slik omfattende endring ble satt i en større sammenheng med bl.a. øvrige pågående reformer og strukturering av Skatteetaten, samt oppgavefordeling mellom stat og kommuner. Disse spørsmålene må eventuelt utredes nærmere.

Flertallet støtter på denne bakgrunn ikke regjeringens forslag til endringer i skattebetalingsloven knyttet til å overføre skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til staten fra 1. januar 2016.

Flertallet ber på denne bakgrunn om at regjeringen belyser disse spørsmålene ytterligere.»

Departementet har arbeidet med å belyse disse spørsmålene ytterligere. Når det gjelder spørsmålet om virksomhetsoverdragelse og ansattes rettigheter blir dette omtalt i punkt 23.6. Departementet har etter en konkret vurdering kommet til at det vil være riktig å foreslå at oppgaveoverføringen håndteres som en virksomhetsoverdragelse for alle kommuner, slik KS og mange kommuner

har ønsket. Når det gjelder øvrige pågående reformer og strukturering av Skatteetaten blir dette omtalt i punkt 23.5. Overføringen vil være en av flere premisser ved vurderingene av hvordan kontorstrukturen til Skatteetaten bør være i fremtiden. Ved Stortingets behandling av saken viste Stortingets mindretall i sin merknad til at sentraliseringseffekten forsterkes når det både foreslås endret kontorstruktur og overføring av skatteoppkreverfunksjonen. Regjeringen vil ikke gjøre større endringer i Skatteetatens kontorstruktur parallelt med at skatteoppkreverfunksjonen overføres.

Høring

Finansdepartementet sendte 1. desember 2014 på høring en rapport fra Skattedirektoratet om å flytte skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten, med høringsfrist 2. mars 2014. Skattedirektoratets forslag innebærer at skatteoppkrevingen kan gjennomføres av Skatteetaten med vesentlig færre årsverk enn ved dagens organisering, og at oppgaven bør utføres på 27 steder mot dagens 275. Direktoratet foreslår samtidig at kommunene skal beholde særnamskompetansen for kommunale krav og avgifter, og at dagens skatteutvalgsordning blir avvirket. Oppgavene som skatteoppkreverkontorene gjør for kommunene, inkludert innkreving og regnskapsføring av kommunale krav og kommunal inkasso, skal ikke overføres.

Høringsinstansene som har oppgaven i dag er i hovedsak negative til forslaget om å overføre oppgaven til Skatteetaten. Dette gjelder kommunene, organisasjoner som representerer kommunene og fagforeninger til ansatte i kommunal sektor. 25 kommuner er positive til forslaget. Alle andre høringsinstanser er positive til hovedretningen i forslaget. Dette inkluderer skattytere (næringslivs- og skattyterorganisasjoner som NHO, Bedriftsforbundet, Byggenæringens Landsforening og Skattebetalerforeningen), andre faginstanser (som Advokatforeningen, Revisorforeningen, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og NAV), organisasjoner som jobber mot økonomisk kriminalitet (som Økokrim og Norsk Øko-forum), alle fire fagforeninger i Skatteetaten og hovedsammenslutningen Unio.

De positive høringsinstansene trekker blant annet fram at forslaget vil føre til langt bedre tiltak mot svart økonomi, mer effektiv ressursbruk og oppgaveløsning, bedre rettssikkerhet og forenkling for skattyterne. Høringsinstansene som går mot forslaget frykter at endringen vil føre til

lavere proveny, dårligere service og tap av kompetansearbeidsplasser, og gir uttrykk for at forslaget må vurderes i sammenheng med kommunereformen. De viktigste merknadene fra høringsinstansene er referert og kommentert i punkt 23.3.

Finanskomiteen arrangerte åpen høring om Prop. 120 LS (2014–2015) 20. mai 2015. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) ga i høringen inntrykk av at det er stor IT-usikkerhet i overføringen av skatteoppkrevingen fra kommunene til Skatteetaten. NKK uttalte blant annet at det nå foreslås å lage et felles system mellom merverdiavgift og skatt, og at kostnadsrammen for dette virker veldig urealistisk. Dette er feil. Overføring av skatteoppkreverfunksjonen medfører ikke behov for et nytt IT-system. Skatteregnskapssystemet Sofie og kontrollstøttesystemet KOSS skal fortsatt brukes, og det skal ikke utvikles noen nye IT-systemer i forbindelse med overføringen. Skattedirektoratet har som systemeier allerede i dag ansvaret for drift, opplæring, forvaltning og videreutvikling av skatteregnskapssystemet.

Departementets forslag

Finansdepartementet foreslår å flytte skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten med virkning fra 1. juni 2016. Formålet med tiltaket er å styrke kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, styrket rettssikkerhet og likere behandling, forenkling for skattyterne og mer effektiv ressursbruk. Finansdepartementet mener at forslaget om å samordne skatteoppkreveroppgavene med tilsvarende oppgaver i Skatteetaten er svært godt begrunnet. Skattedirektoratets forslag til organisering av skatteoppkrevingen viser at oppgaven kan løses med vesentlig færre årsverk enn i dag, samtidig som en styrker kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, øker rettssikkerheten og gir forenkling for skattyterne. Skatte- og avgiftsforvaltningen vil få en naturlig og helhetlig samling i én etat. Departementet ønsker en sterkere satsing på arbeidsgiverkontrollen, og foreslår derfor seks flere kontor og 21 flere årsverk enn i Skattedirektoratets forslag. Departementet foreslår at skatteoppkrevingen skal løses i Skatteetaten med til sammen 1 015 årsverk på til sammen 33 steder. Departementet støtter også forslagene om at kommunene beholder særnamskompetansen for kommunale krav, og at skatteutvalgene ikke lenger skal behandle saker om betalingsutsettelse og nedsettelse av skatt etter skattebetalingsloven. Lov-

endringer som følge av at skatteoppkrevingen blir flyttet fra den kommunale skatteoppkreveren til Skatteetaten, at kommunene skal beholde særnamskompetansen for kommunale krav og avviklingen av nevnte skatteutvalsordning, er omtalt under punkt 23.7.

Samlet er det anslått at en overføring av oppgaven til Skatteetaten vil føre til en årlig nettoinnsparing på 356 mill. kroner.

Sammen med de andre tiltakene i reformen for bedre skatte- og avgiftsforvaltning, vil en overføring av skatteoppkreveroppgavene føre til at all forvaltning av skatt og avgift får sin naturlige samling i Skatteetaten. PwC har gjennomført en samfunnsøkonomisk analyse som viser at netto nåverdi av hele reformen er 7,4 mrd. kroner. Av disse utgjør flytting av skatteoppkreverfunksjonen 4,5 mrd. kroner. Gevinsten vil komme fordi dagens organisering med delt kommunalt og statlig ansvar fører til en rekke unødvendig tunge rutiner og dobbeltarbeid som man kan unngå.

Gjennomgangen av saken er basert på framstillingen i Prop. 120 LS (2014–2015). For å gi en samlet oversikt av saken blir store deler av innholdet derfra gjentatt, men er oppdatert og utdypet der det foreligger nye opplysninger i saken eller hvor Stortinget har bedt regjeringen om å belyse saken nærmere.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven kapittel 2, §§ 3-3, 4-1, 5-5, 5-12, 5-13, 5-14, 7-1, 8-2, 8-4, 9-2, 10-20, 14-3, 14-4, 14-5, 14-6, 15-1, 16-20 og 17-2. Det vises også til forslag til endringer i veitrafikkloven § 38, eidegdomsskatte- lova §§ 24, 25 og 27, brann- og eksplosjonsvernloven § 28, vass- og avløpsanleggslova § 6, ligningsloven §§ 2-5 og 10-8, folketrygdloven §§ 24-2, 24-4 og 25-1, rettsgebyrloven § 14, fjellova § 7, lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6 og a-opplysningsloven § 8. Endringene foreslås å tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

23.2 Bakgrunn

23.2.1 Skatteoppkreverfunksjonen

Skatteoppkreving brukes som en felles betegnelse på de oppgavene som ligger inn under skatteoppkreverfunksjonen, herunder fellesinnkrevingen, arbeidsgiverkontrollen og føring av skatteregnskapet.

Fellesinnkrevingen innebærer at skatteoppkreveren krever inn inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift på vegne av skattekreditorene (staten, fylkeskommunene og kommunene). Skatteoppkreverne står ved fellesinn-

krevingen for innkreving av de fleste direkte skatene som Skatteetaten fastsetter.

Arbeidsgiverkontrollen omfatter primært kontrollen av lønnsområdet. Formålet med kontrollen er å påse at forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift blir beregnet, oppbevart, innrapportert og innbetalt i samsvar med de bestemmelsene som gjelder. Siden likning av lønnstakere baserer seg på innsendte lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgiver, er kontrollen svært viktig for å oppnå korrekt skattegrunnlag.

Føring av skatteregnskapet innebærer at skatteoppkreverne fører skatteregnskapet for den enkelte kommune i Skatteregnskapssystemet (Sofie), som blir driftet av Skatteetaten. Skatteregnskapet avlegges månedlig for å fordele skatteinntektene til kommunene.

Skatteoppkrevernes oppgaver og plikter i forbindelse med skatteoppkrevingen følger av skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter og Instruks for skatteoppkreverne. Etter skattebetalingsloven § 2-1 skal myndigheten og de pliktene som er lagt til skatteoppkreveren i skattebetalingsloven utøves av den kommunale skatteoppkreveren. Loven setter ingen krav til hvordan funksjonen skal organiseres internt i kommunen. Kravet er ikke til hinder for at flere kommuner har felles skatteoppkrever, så lenge det blir ført et skatteregnskap for hver kommune.

23.2.2 Bakgrunnen for forslaget

Ansvar for skatteoppkrevingen er i dag delt mellom Skatteetaten, som har det faglige ansvaret, og kommunene, som har det administrative ansvaret. Skatteoppkreving er en regelstyrt oppgave med lite bruk av skjønn og lavt behov for geografisk nærhet til skattyter. Departementet mener at dagens organisering er lite hensiktsmessig, og at å flytte skatteoppkrevingen til Skatteetaten vil gi mer koordinerte og høyere prioriterte tiltak mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, bedre ressursutnyttelse, høyere rettssikkerhet og forenkling for skattyterne.

I dag er det skatteoppkreverkontorene i de enkelte kommunene som har oppgaven med skatteoppkreving. I tillegg til skatteinnkreving og innkreving av kommunale krav driver kontorene også arbeidsgiverkontroll og fører skatteregnskapet. Skatteoppkreving blir brukt som en felles betegnelse om de samlede oppgavene som ligger til skatteoppkreverfunksjonen. Kommunene utfører oppgaver på vegne av skattekreditorene: staten, fylkeskommunene og kommunene selv.

Skatteoppkreverfunksjonen er ved lov lagt til kommunene. På likningssiden har det blitt gjennomført flere organisasjonsendringer for å møte økende krav til lik behandling, bedre service, digitale tjenester og effektivisering av offentlig sektor. Likningskontorene ble statlige allerede i 1965, og i 2001 gikk Skatteetaten fra å ha ett likningskontor for hver kommune til å ha om lag 100 likningskontor til sammen. I 2008 ble likningskontorene avviklet og organisert inn i dagens fem skatteregioner. Det har ikke vært mulig å gjennomføre tilsvarende organisatoriske endringer på skatteoppkreversiden. Organiseringen er i prinsippet lik i dag som i 1957, selv om flere kommuner de siste årene har gått sammen om skatteoppkreverfunksjonen i blant annet interkommunale ordninger, slik at vi i dag har 275 skatteoppkreverkontor for de 428 kommunene i landet.

Skatteoppkreving er ikke en naturlig kommunal oppgave der lokalpolitiske forhold har innvirkning, men en regelstyrt oppgave som i liten grad er preget av skjønn og behovet for nærhet til publikum er lite. I behandlingen av Prop. 95 S (2013–2014) sluttet Stortinget seg til at ett av kriteriene for vurdering av oppgavefordelingen mellom stat og kommune er at «oppgaver som ikke skal la seg påvirke av lokalpolitiske oppfatninger og lokalpolitiske forhold, og som derfor er kjenetegnet av standardisering, regelorientering og kontroll, bør i utgangspunktet være et statlig ansvar».

Regjeringen har satt i gang arbeidet med sikte på å overføre den kommunale skatteoppkrevingen til Skatteetaten med virkning fra 1. juni 2016. Dette er ett av tiltakene i regjeringens reform for å få en bedre og mer effektiv skatte- og avgiftsforvaltning. Finansdepartementet mener dagens organisering ikke er hensiktsmessig verken faglig, styrings- eller ressursmessig. I tillegg til at 275 kommunale skatteoppkreverkontor bruker 1 374 årsverk på skatteoppkrevingen, bruker Skatteetaten 71 årsverk på styring og kontroll av skatteoppkreverne. Flere kommuner har etablert et interkommunalt samarbeid, men det er likevel mange kritisk små miljøer; over 60 pst. av kontorene (188 kontor) bruker to eller færre årsverk. Fordelt på de ulike oppgavene til skatteoppkreverfunksjonen brukte skatteoppkreverne i 2014 samlet henholdsvis 233 årsverk på føring av skatteregnskapet, 611 årsverk på innkreving, 380 årsverk på arbeidsgiverkontroll og 150 årsverk på administrative oppgaver. Det er et stort problem for innsatsen mot svart arbeid av kontrollen av arbeidsgiverne er svak; 81,5 pst. av kommunene bruker mindre enn ett årsverk på arbeidsgiverkontroll og 82 kommu-

ner gjennomførte i 2014 færre enn fem kontroller, mens 11 kommuner ikke gjennomførte en eneste kontroll.

Skatteoppkreverne står for fellesinnkrevingen av de fleste direkte skattene som Skatteetaten fastsetter: inntektsskatt- og formuesskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Resultatene av innkrevingen har en innbetalingsgrad på om lag 99,8 pst. En kan i hovedsak forklare disse resultatene med at vi har et svært velfungerende system for å fastsette, rapportere og kreve inn forskuddstrekk gjennom forskuddsordningen basert på arbeidsgivers trekk i arbeidstakernes lønn og andre ytelser. Av forskuddstrekket kommer 99,7 pst. inn «frivillig» (dvs. uten innkreving fra skatteoppkreveren). Ser en på tvangsinnkreving av restskatt for personlige skattytere er resultatet vesentlig lavere. I 2014 var resultatet 64,6 pst. Til sammenligning oppnådde Skatteetaten et resultat på 75,3 pst. for tvangsinnkreving av merverdiavgift. Forskjellen mellom de kommunale skatteoppkreverne og Skatteetaten har økt fra 4,7 prosentenheter i 2012 til 10,7 i 2014. Dette er en urovekkende utvikling. Halvårsresultatene for 2015 viser at denne utviklingen fortsetter.

Selv om innkreivingsresultatene til skatteoppkreverne i dag tilsynelatende er gode, blir disse med andre ord i stor grad oppnådd på grunn av ordningen med skattetrekk fra arbeidsgivere. Skatteetaten har langt bedre resultater enn skatteoppkreverne i tvangsinnkrevingen sin. Enda viktigere er at arbeidsgiverkontrollen, som er svært viktig for arbeidet mot svart økonomi og arbeidslivskriminalitet, ikke blir godt nok håndtert i dag. Dette er både på grunn av delt kommunalt og statlig ansvar, som gir et fragmentert kontrollansvar, men også for lav prioritet i mange kommuner.

Spørsmålet om å flytte skatteoppkrevingen til Skatteetaten er utredet flere ganger, senest i 2004 (NOU 2004: 12 Bedre skatteoppkreving) og i 2007 (NOU 2007: 12 Offentlig innkreving). Flertallet i disse utvalgene anbefalte overføring av oppgaven.

Finansdepartementet mener argumentene for å samordne skatteoppkreverfunksjonen med tilsvarende oppgaver i Skatteetaten er svært sterke.

Finansdepartementet foreslår å flytte skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten. Formålet med tiltaket er å styrke kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, styrket rettssikkerhet og likere behandling, forenkling for skattyterne og mer effektiv ressursbruk.

23.2.3 Skattedirektoratets forslag

Skattedirektoratet fikk 23. juni 2014 i oppdrag å utrede hvordan skatteoppkreverfunksjonen kan organiseres i Skatteetaten for å oppnå en bedre og mer effektiv skatteoppkreving. Utredningen skulle også inneholde forslag til nødvendige regelverksendringer, plan for eventuelle endringer i IKT-systemløsninger og vurdering av arbeidsrettslige og personalmessige forhold. Skattedirektoratets rapport ble sendt til Finansdepartementet 24. november 2014.

Skattedirektoratet har i utredningen vurdert ressursbehov, organisering og lokalisering for hver av oppgavene som skatteoppkreverne utfører i dag: skatteregnskap, arbeidsgiverkontroll, innkreving og rettledning/informasjon.

Skattedirektoratet foreslår at oppgavene blir løst på totalt 27 kontor med til sammen 985 årsverk. Dette innebærer at bemanningen til skatteoppkreverfunksjonen blir redusert med totalt 526 årsverk (472 i kommunene og 54 i Skatteetaten). Samtidig foreslår Skattedirektoratet å styrke arbeidsgiverkontrollen med 29 årsverk, slik at den samlede innsparingen blir netto 497 årsverk. Sammen med innsparing på blant annet kontorplasser og kostnader til IT-løsninger, gir dette en samlet innsparing på om lag 370 mill. kroner årlig. Innsparingene tar utgangspunkt i skatteoppkrevernes ressursbruk i 2013. Skattedirektoratet foreslår følgende organisering i Skatteetaten av de ulike oppgavene skatteoppkreverne håndterer i dag:

Føring av skatteregnskapet

Skattedirektoratet foreslår at føring av skatteregnskapet blir samlet på Lillestrøm, med en underavdeling i Vadsø. Enheten får et landsdekkende ansvar for oppgaven. Oppgaven blir bemannet med 45 årsverk på Lillestrøm og 15 i Vadsø. Dette er totalt 60 årsverk mot dagens 251. Kommunene vil få en spesialisert enhet som vil gi de samme rapportene og inntektsoversiktene som i dag, og som i tillegg vil kunne tilby alle kommuner analyser til økonomiforvaltningen deres.

Føring av skatteregnskapet er en spesialisert oppgave som krever riktig kompetanse og erfaring. Avgjørende for å velge lokalisering på Lillestrøm har vært rekrutteringsgrunnlaget fra de største skatteoppkreverkontorene på det sentrale østlandsområdet. Etter Skattedirektoratets vurdering har ingen andre steder i landet tilstrekkelig rekrutteringsgrunnlag med riktig kompetanse som kan sikre forsvarlig drift ved overføring.

Arbeidsgiverkontroll

Skattedirektoratet foreslår at arbeidsgiverkontrollen blir samlokalisert med de andre kontrollmiljøene i Skatteetaten og lokalisert på 22 steder. Oppgaven blir bemannet med 400 årsverk. Dette innebærer en styrking på 29 årsverk. I tillegg styrker en effekten av arbeidsgiverkontrollen vesentlig ved å samle den i større fagmiljøer og samordne den med de andre kontrollmiljøene i Skatteetaten. Skattedirektoratet har vurdert organiseringen av arbeidsgiverkontrollen ut fra hvor arbeidsgiverne holder til, hvor skatteoppkreverne har kompetansemiljø på oppgaven i dag og hvor Skatteetaten i dag har kontrollmiljøer. Arbeidsgiverkontrollen krever ikke at etaten er fysisk til stede overalt, men at det er mange nok til å reise ut på kontroller der en etter en risiko- og vesentlighetsvurdering finner ut at det er behov.

Innkrevning

Skattedirektoratet foreslår at innkrevingsoppgaven blir spesialisert og lokalisert på totalt 19 steder i landet. Innkreving mot næringsdrivende er foreslått samlet i fem regionale innkrevingsmiljøer der Skatteetaten allerede har innkrevingsmiljø for merverdiavgift. Innkreving mot personlige skattytere blir samlet i 19 fylkesvise enheter, der fem av disse også har innkreving mot næringsdrivende. Oppgaven blir bemannet med til sammen 453 årsverk, mot dagens 639.

Veiledning, informasjon og arkiv

Oppgaver knyttet til rettleiding, informasjon og arkiv for skatteoppkreverfunksjonen blir inkludert i Skatteetatens telefontjeneste, veiledningsfunksjonen og de regionale dokumentsentrene. Oppgaven blir bemannet med til sammen 55 årsverk. Tabell 23.1 gir en samlet oversikt over direktoratets forslag til bemanning og lokalisering av de enkelte oppgavene etter overføring til Skatteetaten.

Oppgavene som skatteoppkreverkontorene gjør for kommunene, inkludert innkreving og regnskapsføring av kommunale krav og kommunal inkasso, skal ikke flyttes. Skattedirektoratet foreslår også at kommunene skal beholde særnamskompetansen sin og motregningstiltak for de kommunale kravene som i dag kan kreves inn av skatteoppkreveren etter reglene for innkreving av skatt.

Skatteutvalgene er et folkevalgt organ som i skattesaker kan behandle og ta avgjørelser om

betalingsutsettelse og nedsettelse når hensynet til skyldneren gjør det uforholdsmessig belastende å fortsette innkrevingen. I forlengelsen av forslaget om å overføre skatteoppkrevingen til Skatteetaten, foreslår Skattedirektoratet at skatteutvalgenes myndighet skal overføres til skattekontoret.

Lovendringer i forbindelse med flytting av skatteoppkrevingen fra skatteoppkreveren til Skatteetaten m.m., kommunene sin innkreving av kommunale krav og skatteutvalgene er nærmere omtalt under punkt 23.7.

23.2.4 Høring

Departementet sendte 1. desember 2014 den overnevnte rapporten fra Skattedirektoratet med forslag om overføring av skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten på høring. Høringsfristen var 2. mars 2015. Adressatene for høringen var:

- Arbeids- og sosialdepartementet
- Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Klima- og miljødepartementet
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Landbruks- og matdepartementet
- Nærings- og fiskeridepartementet
- Olje- og energidepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Akademikerne
- Alle kommuner
- Arbeidsgiverforeningen Spekter
- Bedriftsforbundet
- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Direktoratet for økonomistyring
- Domstolsadministrasjonen
- Finans Norge (FNO)
- Finanstilsynet
- Hovedorganisasjonen Virke
- KS
- Landsorganisasjonen i Norge
- NITO – Norges ingeniør- og teknologorganisasjon
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Regnskap Norge siden 17. september 2015
- Norges Bondelag
- Norges Fiskarlag
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- Norges Rederiforbund
- Norsk Bonde- og Småbrukarlag

Tabell 23.1 Direktoratets forslag til bemanning og lokalisering av de enkelte oppgavene etter overføring til Skatteetaten

Fylke	Sted	Skatte- regnskap	Arbeidsgiver- kontroll	Innkrevning	Veiledning, SOL, arkiv	Årsverk
Østfold	Sarpsborg		19	16	7	42
Akershus	Lillestrøm	45	25			70
	Ski		15	34	2	51
Oslo	Oslo ¹		66	97	2	182
Hedmark	Hamar		13	11	1	25
	Lillehammer			11	1	12
Oppland	Gjøvik		13			13
Buskerud	Drammen		21	16	1	38
Vestfold	Tønsberg		18	13	4	35
Telemark	Skien		12	40	1	53
Aust-Agder	Grimstad		21			21
Vest-Agder	Kristiansand			15	6	21
	Stavanger		24	26	5	55
Rogaland	Haugesund		10			10
Hordaland	Bergen		36	57	2	95
	Leikanger		9		5	14
Sogn og Fjordane	Førde			6		6
	Ålesund		20	8	1	29
Møre og Romsdal	Kristiansund			6	3	9
Sør-Trøndelag	Trondheim		21	41	1	63
Nord-Trøndelag	Steinkjer		10	8	5	23
	Bodø		16	16	6	38
Nordland	Vestvågøy		7			7
	Tromsø		10	26	2	38
Troms	Harstad		5			5
	Alta		9	6		15
Finnmark	Vadsø	15				15
Landet		60	400	453	55	985

¹ I antall årsverk for Oslo er det inkludert 17 årsverk til administrative oppgaver i Skattedirektoratet.

Kilde: Skattedirektoratet.

- Norsk Øko-Forum (NØF)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Oslo kommune
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Unio, hovedorganisasjon. for universitets- og høyskoleutdannede
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund YS

- Økokrim
- Juristforbundet Skatteetaten
- Skatterevisorenes Forening – Unio
- Skatteetatens Landsforbund (SkL)
- Norsk Tjenestemannslag Skatt (NTL)

Følgende instanser har uttalt at de ikke har realitetsmerknader:

Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet, Domstoladministrasjonen, Helse- og omsorgsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Norddal kommune og Statistisk sentralbyrå.

Følgende instanser har realitetsmerknader:

Landsorganisasjonen i Norge, KS, KS Møre og Romsdal, Nord-Salten skatteoppkreverkontor, kemneren i Harstad, kemneren i Follo, kemneren i Drammensregionen, Nord-Aurdal Høyre, Norsk Arkivråd, Samarbeidsforum i Sunnfjord, Valdres Natur og kulturpark, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Fagforbundet, Møre og Romsdal fylkeskommune, Delta, Riksrevisjonen, Norges Juristforbund seksjon kommune, Norsk Tjenestemannslag, Arbeids- og sosialdepartementet med vedlegg fra NAV, Justis- og beredskapsdepartementet, Samferdselsdepartementet, Bedriftsforbundet, Skatteutvalget i Skatt øst, sør og Midt-Norge, Skatteutvalget i Skatt nord, Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norsk Øko-Forum, Næringslivets Hovedorganisasjon, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet, Den Norske Advokatforening, Unio, Økokrim, Skatteetatens Juristforening, Skatterevisorenes Forening, Skatteetatens Landsforbund, Norsk Tjenestemannslag Skatt, Likningsutvalget, Fagforeningene ved Statens innkrevingsentral, Byggenæringens Landsforening, Oslo byfogdembete, Econa og Energi Norge.

I tillegg er det levert høringsuttalelser fra 287 kommuner og 13 interkommunale råd eller kommunale sammenslutninger. 197 av disse høringsuttalelsene bygger helt eller delvis på argumentasjonen til KS eller Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund. Stort gjenbruk av denne argumentasjonen og ferdigskrevet mal til høringsuttalelser gjør at høringsuttalelsene samlet sett i mindre grad enn ønskelig har bidratt med lokale vurderinger og erfaringer fra hver enkelt kommune.

Alle de høringsinstansene som ikke har skatteoppkreveroppgaver i dag eller representerer disse, støttet overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten. Også fra kommunene har det kommet 25 positive høringsuttalelser.

Det har kommet 42 høringsuttalelser som ikke er fra kommunale eller interkommunale instanser. Av disse er 29 positive. Dette er blant annet Økokrim, Advokatforeningen, Revisorforeningen, Skattebetalerforeningen, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Næringslivets hovedorganisasjon og Bedriftsforbundet. Tre er nøytrale, mens åtte er negative til hovedinnretningen

til forslaget. Dette er instanser som representerer de som i dag har oppgaver knyttet til skatteoppkreving, herunder KS, Norges kemner og kommuneøkonomers forbund og fagforeninger til ansatte som har oppgaven i dag. De resterende to høringsuttalelsene er bare knyttet til skatteutvalgsordningen.

Argumentene som blir trukket fram til støtte for forslaget er hovedsakelig:

- Bedre tiltak mot svart økonomi og arbeidslivskriminalitet
- Styrket arbeidsgiverkontroll
- Økt rettssikkerhet og likere behandling
- Bedre kvalitet på saksbehandlingen
- Større fagmiljøer
- Forenkling for skattyter og næringsliv
- Mer helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning
- Redusert ressursbruk og mer effektiv oppgaveløsning

NHO uttaler:

«Etter vår oppfatning vil endringen kunne bidra til styrkede fagmiljø for innfordring og kontroll, styrking av bekjempelsen av svart arbeid og arbeidsmarkeds kriminalitet, samt bidra til mer effektiv offentlig ressursbruk.»

Revisorforeningen uttaler:

«Etter vår oppfatning gir overføringen en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning, en styrket arbeidsgiverkontroll, større fagmiljøer og en redusert ressursbruk gjennom effektiv oppgaveløsning. Faglig sett er det sterke grunner for en slik omlegging. Når det i tillegg gir store gevinster på ressursbruken, er dette et prosjekt som må gjennomføres.»

Skodje kommune, som har overført skatteoppkrevingen til Ålesund kommune, uttaler:

«Avvikling av egen skatteoppkrever har vore ein suksess. Kompleksiteten i eigen organisasjon har blitt redusert, som igjen har frigjort egne ressurser. Samstundes har kvaliteten på skatteinnkrevningen blitt oppretthaldt og delvis forbetra.»

Norsk Øko-forum (NØF) uttaler:

«Det eksisterende skillet mellom statlig kontroll- og innkrevingsmiljø og kommunalt kontroll- og innkrevingsmiljø gavner etter NØFs oppfatning de kriminelle.»

Argumentene som blir brukt mot forslaget er hovedsakelig:

- Forholdet til kommunereformen
- Lokalkunnskap og nærhet til skattyterne
- Provenyeffekter
- Dårligere service til brukerne
- Redusert innsats mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi
- Mindre innkrevings- og økonomikompetanse i kommunene
- Hensynet til distriktspolitikk og tap av kompetansearbeidsplasser
- Dårligere rettssikkerhet
- Forbedring innenfor dagens organisering

KS uttaler:

«Skatteinnkrevningen i Norge er svært effektiv, og det er vanskelig å se at en statliggjøring vil forbedre den. Samtidig fjerner man en viktig oppgave fra kommunesektoren, stikk i strid med målene i den nylig igangsatte kommunereformen.»

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler:

«NKK mener man ikke må risikere en av samfunnets viktigste inntektskilder ved å foreta en omorganisering innenfor et område som i dag leverer svært gode resultater.»

Fagforbundet uttaler:

«Dagens organisering av skatteoppkrevingen har en meget høy innfordringsgrad. Dette skyldes i all vesentlighet en god dialog med skyldner med mulighet for fysisk oppmøte og nærkontakt. Personlig saksbehandling er vesentlig for et godt innfordringsresultat, samtidig med at skattyter opplever en god service og ser muligheter for å komme ut av sin vanskelige situasjon. Fremlagte forslag vil ikke videreføre denne muligheten.»

Delta uttaler:

«Prinsipielt mener Delta at rettsikkerheten er større for den enkelte skattyter når utskrivning og innfordring av skatt ligger til ulike instanser og nivåer. Tilliten dette gir er viktig for legitimiteten til skatteoppkreverfunksjonen og viljen til å betale skatt.»

23.3 Merknader fra høringsinstansene og departementets vurdering

Finansdepartementet refererer og kommenterer de vesentligste merknadene nedenfor. Gjennomgangen er i all hovedsak lik omtalen i Prop. 120 LS (2014–2015), bortsett fra at punktet om arbeidsrettslige og personalmessige forhold er tatt ut av gjennomgangen og blir nå omtalt i punkt 23.7, og omtalen av kommunereformen er oppdatert med stortingsbehandlingen av Meld. St. 14 (2014–2015) *Kommunereformen – nye oppgaver til større kommuner*.

23.3.1 Tiltak mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser, blant annet Økokrim, Norsk Øko-forum, Næringslivets Hovedorganisasjon, Byggenæringens Landsforening, Advokatforeningen, Revisorforeningen, hovedsammenslutningen Unio, Norsk Tjenestemannslag Skatt, Skatteetatens Juristforbund, Skatteetatens landsforbund og Skatterevisorenes forening mener forslaget vil medføre en styrking av arbeidet mot svart økonomi. I høringsuttalelsene kommer det tydelig fram at tiltaket er svært etterlenget i næringslivet og i de virksomhetene som arbeider med skatt og som kjemper mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi. Mange trekker fram at styrket arbeidsgiverkontroll og en koordinering av eksisterende kontrollmiljøer er fornuftige tiltak mot økonomisk kriminalitet, og at overføringen er helt nødvendig for å kunne avdekke økonomisk kriminalitet i størst mulig grad. Dette vil motarbeide den useriøse delen av næringslivet, som gir svært vanskelige vilkår for de som driver seriøst.

Norsk Øko-forum (NØF) er en tverrfaglig interesseorganisasjon som har som formål å motarbeide økonomisk kriminalitet, med medlemmer fra blant annet de kommunale skatteoppkreverne, Skatteetaten, Tolletaten, NAV, politiet og påtalemyndighetene. NØF mener at det eksisterende skillet mellom statlige og kommunale kontroll- og innkrevingsmiljøer gagnar de kriminelle, og at det er nødvendig å innlemme skatteoppkrevingen i Skatteetaten for å sikre at økonomisk kriminalitet blir avdekket i størst mulig grad. De baserer sitt standpunkt på behovet for å få et mest mulig helhetlig bilde av virkeligheten som premiss for å velge ut de riktige sakene til kontroll, avdekking, vedtak, tvangs-

innkreving og eventuell melding til politiet og oppfølging av straffesporet. NØF påpeker at dagens organisering resulterer i fragmenterte kontrollmiljøer hvor skattekontoret og skatteoppkreverne ikke har fokus på de samme sakene. Dette svekker slagkraften i kontrollene, og er ikke et resultat av planmessig utvelgelse, men av tilfeldige sammentreff. Økokrim påpeker at en solid arbeidsgiverkontroll er viktig for å fastsette korrekte skatter og avgifter og avdekke eventuelle regelbrudd. Etter Økokrims oppfatning vil en styrket kontroll, kombinert med en koordinering opp mot allerede eksisterende kontrollmiljøer, være et fornuftig tiltak mot økonomisk kriminalitet.

Revisorforeningen mener det virker klart at å legge arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten åpner for bedre samordning med de andre kontrollmiljøene i etaten, og at en ved å styrke arbeidsgiverkontrollen med 29 årsverk gir gode forutsetninger for å intensivere innsatsen på dette kontrollområdet.

Byggenæringens Landsforening mener forslaget er et viktig tiltak i kampen mot arbeidslivskriminalitet, fordi det bidrar til å gjøre det enklere for de seriøse næringsdrivende og vanskeligere for de useriøse, og legger særlig vekt på flytting av arbeidsgiverkontrollen. Foreningen uttaler at bedre og mer effektive kontroller er et av de viktigste tiltakene for å motarbeide den useriøse delen av næringslivet, og særlig når vi vet at enkelte kommuner av ressursmessige årsaker ikke gjennomfører denne type kontroller i det hele tatt.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mener endringen vil kunne bidra til styrkede fagmiljøer for innkreving og kontroll og bedre tiltak mot svart arbeid og arbeidsmarkeds kriminalitet. NHO mener det er godt dokumentert hvordan kommunene i varierende grad prioriterer den lokale arbeidsgiverkontrollen, og at kontrollarbeidet uansett virker lite koordinert og strukturert. Det at oppgaven blir innlemmet i den eksisterende kontrollaktiviteten i Skatteetaten, vil derfor etter NHOs oppfatning gi en bedre og mer effektiv arbeidsgiverkontroll, og på den måten bidra positivt i kampen mot økonomisk kriminalitet.

Likningsutvalget uttaler at arbeidsgiverkontrollen mer og mer nærmer seg den kontrollen som Skatteetaten utfører, og at det er økt samarbeid mellom disse. «For sammen å kunne bekjempe arbeidsmarkeds kriminalitet, vil en samenslåing kun bli til det bedre og lette det praktiske arbeidet.»

Skatteetaten uttaler at:

«Skatteetaten ønsker å utnytte potensialet i arbeidsgiverkontrollen, koordinert med øvrige kontrollaktiviteter og virkemidler. En overføring av arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten vil kunne gi bedre utvelgelse av kontrollobjekter, effektivisere kontrollgjennomføringen og legge til rette for flere robuste og kompetente kontrollmiljø. Det er derfor Skattedirektoratets klare oppfatning at det vil gi en stor samfunnsmessig gevinst å overføre arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten.»

Unio er for så vidt positive til forslaget og støtter styrkingen av arbeidsgiverkontrollen, men mener økningen av antall årsverk burde vært høyere enn de foreslåtte 29. Også Norsk Tjenestemannslag Skatt, som støtter forslaget, mener oppgaven bør legges til flere kontorsteder enn det som er foreslått. Unio legger samtidig vekt på at området må ha de best kvalifiserte menneskene, og at skatteoppkrevermiljøet har en unik operativ kompetanse som må tas vare på. Skatterevise-nes forening understreker også hvor viktig det er å sette i verk tiltak mot den grove kriminaliteten, og mener forslaget vil skape rom for satsing på dette området. De mener som Unio at den planlagte økningen i antall årsverk bør økes ytterligere, og at en må legge til rette for operativ kontrollvirksomhet i virksomhetene. Skatteetatens Landsforbund er positive til forslaget og mener at det vil styrke arbeidsgiverkontrollen vesentlig, men mener også at Skatteetatens forslag legger opp til færre kontor enn det som er hensiktsmessig.

Advokatforeningen, som i hovedsak støtter forslaget, mener det kan være uheldig for den enkelte lønnstaker å fjerne brorparten av oppfølgings- og kontrollelementet, siden skatteoppkreverne følger opp og kontrollerer arbeidsgiverne på stedet der arbeidsgiveren er. De understreker derfor hvor viktig rollen til arbeidsgiverkontrollen er når det gjelder å ta hånd om lønnstakerne sine interesser og sikre at skattene deres kommer med i de årlige skatteberegningene.

Ålesund kommune, som støtter forslaget, viser til at arbeidsgiverkontrollen i Ålesund i dag er organisert som en del av et interkommunalt samarbeid med til sammen 15 kommuner. Kommunen peker på at det går med en del administrative ressurser for å holde oversikt, registrere og betjene den enkelte kommune samt rapportering til Skatteetaten. Ved en overføring av oppgaven til Skatteetaten, mener Ålesund kommune at dette gir mulighet til å omdisponere disse ressursene til

kontroll. Dette vil styrke arbeidsgiverkontrollen samtidig som det blir oppnådd en effektiviseringsgevinst ved at det blir brukt mindre på administrasjon. Videre peker Ålesund kommune på at forslaget vil få god effekt for kompetansebygging, kortere saksbehandlingstid for vedtak, og at ressursene samlet vil kunne utnyttes på en bedre og mer effektiv måte.

Bodø kommune uttaler:

«Innenfor dette området er det spesielt viktig å bygge opp solide og gode fagmiljøer, ettersom denne kompetansen er vanskelig å rekruttere. Bodø kommune mener derfor arbeidsgiverkontrollen bør samles i større enheter, og ser fordelene med at disse lokaliseres sammen med skatteetatens etablerte kontrollmiljøer, slik det legges opp til i utredningen.»

198 kommuner mener at dagens organisering gir nærhet mellom skatteoppkrever og det lokale næringslivet, og at dette er viktig for å motarbeide arbeidslivskriminalitet. Fagforbundet uttaler at forslaget vil kunne resultere i mer svart økonomi, dels som følge av manglende nærhet i kommunen og dels fordi de kommunale skatteoppkreverne i dag blant annet arbeider tett med de lokale NAV-kontorene for å hindre urettmessig utbetaling av trygd.

Juristforbundet-Kommune er positive til at en foreslår å styrke arbeidsgiverkontrollen, men mener at å legge kontrollen under Skatteetaten ikke nødvendigvis er den beste måten å motarbeide svart økonomi på.

Econa mener forslaget i seg selv ikke nødvendigvis innebærer en styrking av arbeidsgiverkontrollen, og at forslaget ikke tar hensyn til demografi, størrelse eller kompleksiteten i næringslivet. Econa understreker at det er viktig å holde på kompetanse og å sørge for at kontrollene totalt sett ikke blir mindre hyppige.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler at nærheten til skatte- og kontrollsubjektene er viktig i kampen mot svart økonomi, og at skatteoppkrevernes nærhet som kontrollinstans i lokalmiljøet har en klar preventiv effekt. De mener at forslaget vil gi store reiseavstander som vil svekke arbeidsgiverkontrollen, samtidig som den gode synergieffekten mellom innkreving og kontroll vil bli svekket.

KS uttaler at skatteoppkreverne har god kontakt med og kjennskap til lokalt næringsliv, og at dette bidrar til å motarbeide svart økonomi.

Finansdepartementets vurdering

Arbeidsgiverkontrollen er en svært viktig oppgave i kampen mot svart økonomi, særlig siden skattelekkingen av vanlige lønsmottakere i all hovedsak er basert på innrapporteringer fra arbeidsgiverne. Overføring av arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten og samordning med kontrollene til Skatteetaten vil gi bedre og mer effektive kontroller, og større og mer kompetente kontrollmiljøer som vil gjøre det lettere å arbeide helhetlig med kontroll av bedrifter og enkeltpersoner.

I dag er måloppnåelsen for arbeidsgiverkontrollen varierende og gjennomgående lav. Svært få av kommunene i landet har klart å levere en kontrolldekning på 5 pst. av arbeidsgiverne i sin kommune, som har vært resultatkravet de siste ti årene. I 2014 var det 11 kommuner som ikke gjennomførte noen arbeidsgiverkontroller i det hele tatt, 82 kommuner gjennomførte mindre enn fem kontroller og hele 81,5 pst. av kommunene brukte mindre enn ett årsverk på oppgaven. Flere kommuner har organisert oppgaven i interkommunale ordninger. Dette er positivt, men slike løsninger blir ikke brukt i så stort omfang at de motvirker utfordringene med en stor spredning av oppgaven, herunder å kunne arbeide helhetlig med kontroll av bedrifter og enkeltpersoner, og få kontroller basert på risiko og vesentlighet. Interkommunale ordninger fører heller ikke til samordning med resten av kontrollvirksomheten til Skatteetaten.

Finansdepartementet mener at en slik situasjon gjør det vanskelig å bygge opp gode fagmiljøer. Manglende eller dårlig arbeidsgiverkontroll øker risikoen for konkurransevridning, der det seriøse næringslivet taper for de som velger å drive uhederlig virksomhet. Vi kan også risikere at useriøse aktører i større grad velger å etablere virksomheten sin i kommuner der de vet at kontrollen er lav. Kampen mot svart økonomi og arbeidslivskriminalitet er en nasjonal oppgave som ikke bør styres av hvordan hver enkelt kommune prioriterer å bruke ressurser på arbeidsgiverkontroll.

For å legge til rette for en best mulig videreutvikling av kontrollmetodikk og god utnytting av kontrollressursene, må arbeidsgiverkontrollen sees i sammenheng og koordineres med resten av kontrollvirksomheten til Skatteetaten. Dette vil gi større og mer kompetente kontrollmiljøer og gjøre det lettere å gjennomføre en mer helhetlig og risikobasert kontrollutvelging. Økonomisk kriminalitet og svart økonomi er komplekst og har

ofte forgreninger til andre sakskompleks, også i utlandet. Det er derfor ikke lenger tilstrekkelig å se den lokale arbeidsgiverkontrollen isolert. Arbeidsgiverkontrollen er et svært viktig tiltak i kampen mot svart økonomi, som vil gi en mer korrekt fastsetting av skatter og avgifter, økt etterlevelse og som vil sikre skatteinntektene til fellesskapet.

Mange kommuner og blant annet Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener nærheten til skatte- og kontrollsubjektene er viktig i kampen mot svart økonomi. Finansdepartementet deler vurderingen at en del kontrollvirksomhet må gjøres der arbeidsgiverne er. Skatteetaten har tatt hensyn til dette i forslaget sitt, og Regjeringen styrker elementet av lokalt nærvær, jf. punkt 23.4. Departementet har likevel merket seg at flere av de kommunene som argumenterer for at nærhet er viktig, allerede i dag inngår i en interkommunal kontrollordning. Blant annet håndterer Bergen kommune arbeidsgiverkontrollen for 29 av 33 kommuner i Hordaland, Sør-Varanger kommune i Finnmark selger arbeidsgiverkontroller til fire kommuner i Nordland, og Ålesund kommune har ansvaret for det interkommunale samarbeidet om arbeidsgiverkontrollen mellom 15 kommuner i Møre og Romsdal.

Det er likevel slik at en organisering som bare tar hensyn til lokalt nærvær på ingen måte er rustet til å kjempe mot det komplekse og sammensatte kriminalitetsbildet vi ser i dag. Etter Finansdepartementets vurdering har tiden løpt fra dagens organisering. Skatteetaten har siden 1965 hatt en rekke organisatoriske endringer som har vært nødvendige for å forme den digitale, brukervennlige og profesjonelle etaten vi har i dag, mens det i samme periode har vært få endringer i organiseringen av skatteoppkrevingen.

Ved behandling av Dokument 8:7 (2014–2015) Om tiltak for å styrke kampen mot svart arbeid viste flertallet i Finanskomiteen til «at en solid arbeidsgiverkontroll er et viktig ledd i bekjempelsen av svart økonomi, og at man derfor må legge til rette for tilstrekkelig gode kontrollmiljøer som kan jobbe systematisk og profesjonelt sammen med Skatteetatens øvrige kontrollvirksomhet». Departementet vurderer at overføring av skatteoppkreverfunksjonen med arbeidsgiverkontrollen til Skatteetaten i praksis er den eneste måten å følge opp denne føringen på.

23.3.2 Provenyeffekter

Høringsinstansenes synspunkt

255 kommuner mener endringen kan føre til dårligere resultat og gi risiko for provenytap for staten. Flere kommuner og enkelte andre høringsinstanser, blant annet Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund og fagforeningene Delta og Unio, viser til en analyse utført av Oslo Economics, på oppdrag fra Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, som blant annet viser at overføring av skatteoppkrevingen kan føre til en nedgang i skatteinntektene som er større enn innsparingen.

KS, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund og flere kommuner viser til at dagens skatteinnkreving har svært gode resultater med en innbetalingsgrad på om lag 99,8 pst. av samlede krav for de viktigste skatteartene, og peker på at dette er marginalt høyere enn innbetalingsgraden på Skatteetatens innkreving av merverdiavgift på 99,4 pst. KS kommenterer at kravenes karakter, innkreving via arbeidsgiver og automatiserte prosesser er viktige forklaringer på de gode resultatene. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener et viktig premiss for forskuddsordningen er arbeidet de kommunale skatteoppkreverne gjør for at arbeidsgiverne skal overholde pliktene sine, blant annet veiledning og informasjon, oppgavekontroll og purring.

Enkelte høringsinstanser sammenligner endringen med en tilsvarende omstilling i Danmark i 2005, som blant annet førte til en redusert innkrevsprosent. Norsk Tjenestemannslag Skatt uttaler at Norge har en mer helhetlig IKT-struktur enn det Danmark hadde, men at en i Danmark også i mindre grad har opplevd å bli tatt for å holde unna skatt og avgift. Norsk Tjenestemannslag Skatt uttaler at dersom Skatteetaten i Norge blir mindre synlig i framtiden som følge av at skatteoppkrevingen blir overført, kan dette også skje i Norge.

Revisorforeningen uttaler at innvendigene om at overføringen kan gi lavere proveny er basert på en lite treffende sammenligning av innbetalingsgraden i kommunal innkreving og den statlige innkrevingen av merverdiavgift. Kravene er av ulik karakter, og nærmest all inndriving skjer automatisk gjennom forskuddstrekket (99,7 pst.). Revisorforeningen mener det er langt mer relevant å sammenligne resultatene av tvangsinnkreving, der resultatene i 2013 for skatteoppkreverne er 63 pst. av restskatt for personlige skattytere, mot Skatteetatens 74,2 pst. av merverdiavgift. Revisorforeningen uttaler at det derfor virker

som om Skatteetaten allerede i dag er mer effektiv på innkreving enn kommunale skatteoppkrevere.

Skattedirektoratet viser til at Skatteetaten i dag har ansvaret for resultatene for innbetaling og innkreving av skatt og arbeidsgiveravgift, og uttaler at det derfor er utenkelig at etaten skal gå inn i en organisasjonsmodell som setter provenyet i fare.

Direktoratet uttaler:

«Med dagens skattebetalerordning og velfungerende IT-system er vi trygge på at skatteinntektene opprettholdes ved overføring av skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten, samtidig som løsningen vil legge til rette for en effektivisering og videreutvikling.»

Finansdepartementets vurdering

Analysen fra Oslo Economics¹, som flere høringsinstanser refererer til, viser at overføring av skatteoppkrevingen under enkelte forutsetninger kan føre til en nedgang i skatteinntektene som er større enn innsparingen. Samtidig tar Oslo Economics klare forbehold og sier at det ikke kan utelukkes at en statliggjøring vil gi en økt skatteinnkreving. Oslo Economics skriver også at de ikke har funnet entydige data som gir grunnlag for å konkludere med at skatteoppkrevingen blir av dårligere kvalitet ved at den blir flyttet fra kommune til stat. Rapporten peker videre på at det ikke er mulig å direkte sammenligne innkreivingsresultat av skattetyper som blir krevd inn i kommunene og i staten, og konkluderer med at det ikke er mulig å si noe sikkert om provenyeffekten ved en slik endring. Finansdepartementet mener rapporten ikke gir støtte til argumentet om at en overføring av skatteoppkrevingen til Skatteetaten vil føre til dårligere innkreivingsresultat og risiko for provenytap.

Flere høringsinstanser trekker fram at dagens resultater for skatteoppkreving er svært gode. Det er riktig at skatteoppkrevingen også i dag fungerer tilfredsstillende, og at 99,8 pst. av fastsatt forskuddstrekk blir krevd inn. Finansdepartementet mener dette ikke er på grunn av organiseringen med delt kommunalt og statlig ansvar og 288 kontorer, men i all hovedsak som følge av ordningen med forskuddstrekk og at alle skatteoppkrevne bruker det samme IT-systemet, som Skatteetaten eier og drifter. Det er arbeidsgiverne som gjennom forskuddstrekk i lønn gjør mesteparten av

skatteoppkrevingen. 99,7 pst. av forskuddstrekket blir i dag betalt inn frivillig, uten innkreivingsiltak fra skatteoppkrevne. Dersom en sammenligner resultatene på tvangsinnkreivning hadde kommunene i 2014 et resultat på 64,4 pst. på restskatt, mens Skatteetatens resultat på tvangsinnkreivning av merverdiavgift var 75,3 pst. Forskjellene mellom kommunene og Skatteetatens resultater har økt fra 4,6 prosentenheter i 2012 til 10,7 i 2014. Halvårsresultatene for 2015 viser at denne utviklingen fortsetter. Det er altså ikke grunnlag for å hevde at kommunene har bedre innkreivning enn staten – tvert imot.

Sammenligningen enkelte høringsinstanser gjør med situasjonen i Danmark er ikke treffende. I Norge bruker alle skatteoppkrevne det landsdekkende skatteregnskaps- og innkreivingsystemet Sofie. Skattedirektoratet har som systemeier hovedansvaret for drift, opplæring, forvaltning og videreutvikling av systemet. Danmark hadde ikke tilsvarende systemstøtte på plass før statliggjøringen i 2005. Samtidig ble den danske skatteetatens tid til innkreivning vesentlig redusert som følge av kortere foreldelsesfrist for skattekrav. Dette gir høyere restanser uavhengig av hvordan oppgaven er organisert. I Danmark tok skatteetaten samtidig også over innkreivning av alle kommunale krav, noe som kan ha påvirket oppgaveløsningen. Skattedirektoratet foreslår ikke at den norske Skatteetaten skal ta over innkreivning av kommunale krav.

Finansdepartementet kan ikke se at det å overføre skatteoppkrevingen skal gi reduksjon i provenyet eller dårligere resultater. Basert på en sammenligning av resultatene for innkreivning av merverdiavgift i Skatteetaten og restskatt i kommunene, mener Finansdepartementet forslaget snarere vil føre til høyere proveny, ikke lavere. Samtidig sørger forslaget for bedre tiltak mot svart økonomi, noe som igjen kan føre til økt proveny.

Bedre tiltak mot svart økonomi vil kunne øke det samlede, fastsatte provenyet og dermed minske det såkalte skattegapet. Skattegapet er en betegnelse på differansen mellom skatten som teoretisk sett skulle ha vært innbetalt dersom alle oppfylte skatte- og avgiftspliktene sine, og den skatten som faktisk er betalt inn. Omfanget av uregistrert økonomi er naturlig nok vanskelig å beregne, men Sverige har beregnet skattegapet til om lag 5 pst. av BNP og om lag 10 pst. av den utlignede skatten². Gitt at disse estimatene fra Sverige gir et noenlunde riktig bilde av nivået på

¹ «Mulige provenyeffekter ved flytting av skatteinnkreivning», Oslo Economics 2014

² Skatteunderlagsutvalget – NOU 2009:4

skatteunndragelser i Norge, innebærer dette at det blir unndratt skatter og avgifter i Norge for bortimot 90 mrd. kroner i året³. Bedre tiltak mot svart økonomi har dermed avgjørende proveny-virkninger.

23.3.3 Ressursbruk og mer effektiv oppgaveløsning

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser, blant annet Næringslivets Hovedorganisasjon, Norsk Øko-forum, Skatteetatens Juristforening, Skatteetatens Landsforbund, Bedriftsforbundet, Byggenæringens Landsforening og Revisorforeningen trekker fram at dagens organisering ikke er formålstjenlig med tanke på ressursbruk og at forslaget vil føre til bedre bruk av offentlige midler.

Næringslivets Hovedorganisasjon mener forslaget medfører en rasjonell og effektiv utnytting av offentlige ressurser, og en bedre drift og utvikling av Skatteetatens IT-systemer:

«Etter vår oppfatning vil endringen kunne bidra til styrkede fagmiljø for innføring og kontroll, styrking av bekjempelsen av svart arbeid og arbeidsmarkeds kriminalitet, samt bidra til mer effektiv offentlig ressursbruk.»

Revisorforeningen mener det er en faglig sterk begrunnelse for forslaget, og mener at når det i tillegg gir store gevinster på ressursbruken, er dette et prosjekt som må gjennomføres.

Skattebetalerforeningen uttaler at selv om dagens forvaltning på mange måter fungerer bra, er det viktig å få ut ytterligere potensiale for forbedring og effektivisering.

Skattebetalerforeningen mener de ikke har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere innsparingen som er lagt til grunn, men mener dersom utregningene stemmer at dette er et moment som med styrke taler for å gjennomføre endringen. Det er likevel en forutsetning for omleggingen at resultatene blir like gode som i dag.

Oslo byfogdembete mener endringen og en samlet innkreving av merverdiavgift og skatter/avgifter vil innebære en ressursinnsparing for domstolen, da det ofte dreier seg om de samme skyldnerne. Samordningen vil derfor kunne redusere antallet konkurskrav som må behandles. Tilsvarende argument blir trukket fram for utleggsaker, ved at en kan ta utlegg for flere krav samti-

dig, og krav om arrest. Oslo byfogdembete vil også kunne spare tid ved å bare måtte ta hensyn til én samarbeidsaktør i stedet for to.

Norsk Tjenestemannslag mener overslagene for gevinstrealisering er for optimistiske dersom formålet er å opprettholde dagens innkrevningsnivå og kvalitet, og frykter at omstillingen kan gå ut over Skatteetatens kjerneoppgaver, dersom det ikke blir tilført ytterligere midler. Econa finner det vanskelig å tro på at en kan få bedre resultat for innkreving og kontroll samtidig som en reduserer antall årsverk med om lag 500. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener rapporten ikke har vurdert behovet for å differensiere ressursinnsatsen basert på sosio-økonomiske og demografiske ulikheter mellom kommunene, og at forslaget ikke vil gi den forventede effektiviseringsgevinsten.

Ålesund kommune viser til at arbeidsgiverkontrollen er organisert som et interkommunalt samarbeid mellom til sammen 15 kommuner i Møre og Romsdal. Kommunen påpeker at det går med en del administrative ressurser for å holde oversikt, registrere og betjene den enkelte kommunen, og at en overføring av oppgaven til Skatteetaten vil frigjøre disse ressursene.

Fjell kommune uttaler:

«Sjølvsagt om Fjell kommune i dag har ei velfungerende ordning vil ei samordning kunne gi innsparingar som igjen gir ytterlegare inntekter som kan komme innbyggjarane til gode.»

Skatteetatens Juristforening er usikre på om modellene som er brukt for å regne ut ressursbehovet er tilstrekkelig underbygde, og mener ressursestimateret kan være i underkant av det som trengs for å løse oppgavene på en god måte. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener rapporten ikke gir tilstrekkelig grunnlag for å støtte opp under Skattedirektoratet sine vurderinger om innsparinger og reduksjon av årsverk.

Fagforeningene ved Statens innkrevingssentral mener Statens innkrevingssentral kan løse innkrevingsoppgaven med 95 årsverk, og at dette innebærer en innsparing på ytterligere 400 årsverk sammenlignet med Skattedirektoratets forslag.

Finansdepartementets vurdering

Skattedirektoratet har i sin utredning beregnet at oppgavene kan løses på totalt 27 kontorer og med 985 årsverk. Samlet gir direktoratets forslag en

³ Fordelingsutvalget – NOU 2009:10

innsparing på 526 årsverk. Samtidig blir det foreslått å styrke arbeidsgiverkontrollen med 29 årsverk, som gir en netto samlet innsparing på nær 500 årsverk. Samlet innsparing (lønns-, kontor- og systemkostnader) i Skatteetatens forslag er 370 mill. kroner årlig. Dette baserer seg på skatteoppkrevernes ressursbruk i 2013. 2014-ressursbruken er omtalt i punkt 23.8.

Hovedårsaken til ressursinnsparingen er først og fremst at dagens organisering med delt kommunalt og statlig ansvar fører til en rekke unødvendig tunge rutiner og dobbeltarbeid. Det er flere saksbehandlere hos skatteoppkreveren og Skatteetaten som gjør samme arbeid mot de samme skyldnerne, blant annet utleggsforretninger og konkurskrav. Når det gjelder arbeidsgiverkontrollen ligger kontrollkompetansen hos skatteoppkreveren, mens Skatteetaten har vedtakskompetansen. Dette gir tungvinte arbeidsprosesser og gjør at saksbehandlingstiden på vedtakene blir unødig lang. I tillegg vil en overføring av arbeidsgiverkontrollen og en samordning med Skatteetatens øvrige kontrollmiljøer frigjøre administrative ressurser hos de skatteoppkreverne som har organisert arbeidsgiverkontrollen i interkommunale kontrollordninger. Skatteetaten bruker i tillegg 71 årsverk til oppfølging og kontroll med skatteoppkreverne. Dette er avgjort lite formålstjenlig ressursbruk.

Høringsuttalelsene viser også at en rekke andre virksomheter vil få innsparinger og mindre dobbeltarbeid i arbeidsoppgavene sine. Finansdepartementet mener Skattedirektoratets vurderinger er solide og gir et godt grunnlag for å vurdere gevinstene ved endringen. Med tanke på at en kan gjennomføre endringen med store innsparinger, samtidig som en styrker innsatsen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi, oppnår bedre rettssikkerhet og kan løse oppgavene mer effektivt, mener Finansdepartementet at av hensynet til effektiv ressursbruk er det helt klart at forslaget bør gjennomføres.

23.3.4 Rettsikkerhet og lik behandling

Høringsinstansenes synspunkt

124 kommuner mener at å flytte skatteoppkrevingen til Skatteetaten vil gi skattyterne dårligere rettssikkerhet. Også andre høringsinstanser argumenterer med dette, blant annet Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Juristforbundet–Kommune, Fagforbundet og Haugaland Vekst. Oslo kommune viser blant annet til at Skattedirektoratet i sin utredning omtaler nærhetsprinsippet

som en risiko for rettssikkerheten til skattyter, mens Oslo kommune mener det motsatte er tilfelle. Fagforeningen Delta mener prinsipielt at rettssikkerheten for den enkelte skattyter er større når utskrivning og innkreving av skatt ligger til ulike funksjoner og nivåer, og at dette er viktig for tilliten og legitimiteten til skatteoppkreverfunksjonen. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund trekker fram at det er et grunnleggende rettssikkerhetskrav at det skal være både et organisatorisk skille og en arbeidsdeling mellom fastsetting og innkreving av skatt. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener forslaget øker risikoen for at det blir tatt innkrevingsmessige hensyn ved fastsetting og fastsetningshensyn ved innkreving, og at dette vil gi borgerne redusert rettssikkerhet.

Flere høringsinstanser, blant annet Skatteetatens Juristforbund, Byggenæringens Landsforening, Skatteetatens Landsforbund, NAV, Revisorforeningen og Bedriftsforbundet trekker fram at forslaget vil gi skyldnere økt rettssikkerhet. Advokatforeningen, som i hovedsak støtter forslaget, understreker hvor viktig det er at rettssikkerheten faktisk blir styrket i forbindelse med overføringen, og forutsetter at en ved overføringen også tar hensyn til behovet for oppfølging fra Skatteetaten i de tilfellene der skatteoppkreverne har hatt en viktig rolle lokalt.

Byggenæringens Landsforening mener forslaget vil styrke rettssikkerheten med sterkere fagmiljø knyttet til innkreving og kontroll. Tilsvarende argument blir fremmet av Næringslivets Hovedorganisasjon. De mener at større fagmiljøer fører til at saksbehandlingen blir styrket og mer lik, uavhengig av hvor en hører til geografisk.

NAV mener forslaget er med på å styrke rettssikkerheten til skattyterne, og at forutsetningene for lik behandling blir bedre. Revisorforeningen mener innkreving er en klart regulert oppgave, og at den lokale tilknytningen til skyldneren kan virke uheldig, gi ulik behandling og svekke snarere enn styrke rettssikkerheten.

Bedriftsforbundet mener at siden Skatteetaten har et større fagmiljø enn mange skatteoppkreverkontor, vil dette øke sjansen for lik behandling ved like saker og tror at overføringen vil føre til bedre kvalitet i saksbehandlingen. Bedriftsforbundet, som i hovedsak støtter forslaget, trekker likevel fram at hensynet til skattyterens rettssikkerhet også kan bli påvirket negativt, og at Skatteetaten derfor må arbeide for at en ny organisering ikke fører til mer overflattisk og automatisert skatteoppkreving.

Fagforeningene ved Statens innkrevingsentral mener at dagens organisering gjør lik behand-

ling nærmest umulig. De mener likevel at Skatte- direktoratets forslag ikke vil sikre en tilstrekkelig grad av lik behandling, og at all tvangsinnkreving mot privatpersoner bør samles ved Statens innkre- vingssentral.

Skattebetalerforeningen er usikker på om omleggingen vil styrke rettssikkerheten til skatt- yterne, men mener omleggingen likevel kan være fornuftig, gitt at rettssikkerheten ikke blir svek- ket. Skattebetalerforeningen understreker at det er viktig med personlig oppfølging i vanskelige saker, og mener det er urovekkende at mye makt blir samlet i en enkelt etat. Skatteetaten vil etter endringen opptre både som utligner og innkrever av skatten, men dette blir avhjulpet noe ved at inn- kreving og fastsetting blir lagt til ulike enheter i etaten.

Finansdepartementets vurdering

Enkelte høringsinstanser trekker fram at skillet mellom fastsetting og innkreving er et viktig prin- sipp i skatteforvaltningen, og at en ved å samle dette i samme enhet derfor kan komme til å redu- sere rettssikkerheten til skyldnerne. Finansdepar- tementet mener derimot det er fullt mulig å opp- rettholde dette prinsippet ved at oppgavene blir lagt til ulike enheter i Skatteetaten. For eksempel ligger i dag både fastsetting og innkreving av kommunal eiendomsskatt og kommunale avgifter i kommunene. Det samme gjelder for merverdiav- gift i Skatteetaten, mens fastsetting og innkreving er lagt til ulike enheter. Dette har så vidt Finans- departementet erfarer ikke ført til svekket retts- sikkerhet. Videre kan alle tvangstiltak prøves for tingretten, og klagemulighetene for skattyter blir som i dag.

Skatteoppkreving er en oppgave som i all hovedsak er preget av stram regulering, liten grad av skjønn og et sterkt behov for likhet på tvers av kommunegrensene. Riksrevisoren uttalte på en pressekonferanse 25. juni 2014: «En ting er veldig klart: Skattebetalere, både arbeidstakere og bedrifter, får svært ulik behandling avhengig av hvilken kommune de bor i». Han sa også at det er behov for omlegging «hvis likebehandling av bor- gere er et mål». Dersom skatteoppkrevingen blir overført til Skatteetaten, vil dette blant annet gi større og mer kompetente fagmiljøer som vil legge til rette for at skattyterne i større grad blir behandlet likt, uavhengig av hvilken kommune de bor i. Departementet vurderer at rettssikkerheten for skattyterne derfor blir styrket når Skatteetaten tar over oppgaven.

23.3.5 Forenkling og service til skattyterne

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser, blant annet Norsk Øko- forum, Skatteetatens Juristforbund, Skatteetatens Landsforbund, Unio, Næringslivets Hovedorgani- sasjon, Byggenæringens Landsforening, Revisor- foreningen, Skattebetalerforeningen, Bedriftsfor- bundet, Advokatforeningen, Norsk Tjeneste- mannslag og Energi Norge trekker fram at forsla- get vil medføre en forenkling for skattytere og næringsliv.

Advokatforeningen mener forslaget innebærer en forbedring ved at skattyterne får én etat å ta hensyn til, og at det særlig i innkrevingssaker der skattyter i dagens system klager på den materielle ligningen er problematisk at skatteoppkrevernes og Skatteetatens kompetanse er delvis overlapp- ende og uklar.

Skatteetatens Landsforbund mener at samord- ning vil føre til en forenkling for skatte- og avgifts- pliktige med bare én etat å ta hensyn til. De viser til at «Skatteopplysningen mottar årlig ca. 30 000 telefoner som gjelder skatteoppkreveren og skat- teoppkreveren mottar årlig et utall telefoner som gjelder skattekontorene».

Norsk Øko-forum mener en i dag risikerer at skatteoppkreveren og skattekontorene kontrolle- rer og politimelder ulike saker som gjelder samme skattyter. Det ville medføre en forenkling dersom en kunne utarbeide én politimelding mot det samme objektet, som omfatter alle straffbare forhold.

NAV trekker fram at endringen vil gjøre det enklere å samhandle med Skatteetaten, ettersom de bare trenger ta hensyn til én etat. Skattebeta- lerforeningen mener den foreslåtte endringen leg- ger bedre til rette for dialog mellom fastsetting og innkreving enn i dag, og håper dette medfører at enkle rettinger kan gjennomføres på en enklere måte, slik at skattyteren slipper å måtte betale urettmessige krav, for senere å måtte klage. Skat- tebetalerforeningens inntrykk er at skatteoppkre- veren i dag ofte opptre «firkantet» og at det for ofte er mangelfull dialog mellom Skatteetaten og skatteoppkreverkontorene.

Næringslivets Hovedorganisasjon mener det ikke er naturlig å skille mellom faglig og admini- strativ kontroll av skatteoppkreverfunksjonen mel- lom to ulike forvaltningsnivå, og at dagens organi- sering ikke virker rasjonell. Hovedorganisasjonen mener det både faglig, styrings- og ressursmessig bør være store gevinster å hente gjennom sam- ordning og mindre overlapping.

Norsk Tjenestemannslag mener en overføring vil medføre en forenkling for skyldnere, som ofte skylder både merverdiavgift og skatt/arbeidsgiveravgift, ved at de får én statlig kreditor å ta hensyn til. Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening trekker tilsvarende fram at forslaget innebærer en forenkling for næringsdrivende, som får ett innkreivingsmiljø å ta hensyn til.

Oslo byfogdembete uttaler at de fra sine møter med skyldner erfarer at dagens system med flere innkreivende etater er forvirrende for skyldner, som ofte ikke forstår hvem som har hvilke krav, og hvem de skal henvende seg til for å få ordnet opp. Oslo byfogdembete vurderer at en samordning vil kunne være en stor fordel for skyldnerne.

Skatteetatens Juristforening mener utviklingen innenfor IKT fører til at behovet for fysisk oppmøte hos skatteoppkreiveren er mindre, og at brukerne er mer opptatt av tilgjengelighet. Forventningen er at de offentlige tjenestene skal være tilgjengelige på telefon og elektronisk nærmest hele døgnet, og at ved å samle tjenestene i Skatteetaten har en i større grad ressurser og kompetanse til å utvikle tjenester som ivaretar disse behovene.

Skattedirektoratet påpeker at for skattytere og arbeidsgivere kan det være krevende å forstå ansvarsfordelingen i dagens skatteforvaltning, blant annet hvem en skal henvende seg til for spørsmål. Direktoratet uttaler at forslaget vil medføre at brukerne vil få én etat å forholde seg til, ett telefonnummer å ringe og én internettside for alle spørsmål som gjelder skatt og avgift. Direktoratet påpeker at dette vil gjøre det enklere å utvikle elektronisk kommunikasjon og selvbetjeningsløsninger for brukerne.

Skattedirektoratet peker også på at deres erfaring er at skattytere som har fått store vansker med skatte- og avgiftsgjeld, såkalte vanskeligstilte skattytere, ofte har drevet næring, og at problemet gjelder både skatte- og merverdiavgiftskrav. Direktoratet mener at for å bedre livssituasjonen for disse skattyterne er det som regel ikke tilstrekkelig å komme fram til en løsning for skattekravene. Direktoratet mener at overføring av skatteoppkreivingen til Skatteetaten vil legge til rette for en bedre hjelp til vanskeligstilte skattytere ved at Skatteetaten får et helhetlig ansvar som blant annet bidrar til en helhetlig løsning for betaling eller reduksjon av kravene og kortere saksbehandlingstid.

253 kommuner trekker fram at å flytte skatteoppkreivingen til staten og samle oppgaven på færre kontor vil gi dårligere service til brukerne. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund

mener dagens organisering gjør det lett for alle brukere å komme i kontakt med skatteoppkreiveren, og at nærhet til innbyggeren gjør det enklere å oppnå et godt og riktig resultat fordi en får et bedre faktagrunnlag å basere avgjørelsene på. Juristforbundet–Kommune mener dagens ordning med skatteoppkreiving lokalt har fordeler med tanke på veiledning og informasjonsvirksomhet, og at lokal nærhet gjør det lettere å fysisk oppsøke skatteoppkreiveren for møte, overlevering av regnskap osv. Inntrykket deres er at skatteoppkreiverne er lettere tilgjengelig for publikum enn Skatteetaten. Samtidig som Juristforbundet–Kommune mener det er en fordel med en lokal skatteoppkreiver for de skattyterne som trenger hjelp til å komme ut av betalingsproblemene, uttaler de at i forhold til den store massen skattytere som uansett betaler, er det ikke viktig om skatteoppkreiveren er lokal eller sentralisert.

Norsk Tjenestemannslag Skatt er urolig for at det i forbindelse med overføringen ikke vil bli satt av tilstrekkelige ressurser til veiledning og publikumsmottak, og mener det er viktig å ikke underverdne behovet mange skattytere fremdeles vil ha for personlige oppmøte på et skatteoppkreiverkontor. De påpeker at dette behovet også eksisterer utenfor de største byene. Norsk Tjenestemannslag Skatt mener en overføring vil føre til større pågang for Skatteopplysningen, og at en bør overføre flere årsverk for å sikre kvaliteten på opplysningstjenestene. Delta uttaler at det at skatteoppkreiverkontorene i dag har breddekompetanse når det gjelder å veilede arbeidsgivere og skattytere gir bedre service. Fagforbundet uttaler at personlig saksbehandling er vesentlig for et godt innkreivingsresultat, samtidig med at skattyter opplever god service og ser at det kan være mulig å komme ut av den vanskelige situasjonen vedkommende er i. Forslaget vil i følge Fagforbundet ikke videreføre denne muligheten.

Finansdepartementets vurdering

Finansdepartementet mener forslaget innebærer en klar forenkling for skattytere og næringsdrivende, og flere høringsinstanser trekker også fram hvordan endringen medfører forbedringer for deres egne arbeidsprosesser. For skattytere og næringsdrivende er arbeids- og ansvarsfordelingen mellom stat og kommune lite intuitiv, noe som skaper unødvendig ekstraarbeid, forvirring og frustrasjon. I dag må skattyterne ta hensyn til to ulike etater i samme sak. Det er ikke alltid gitt for skattyterne hvem som kan gi veiledning om det de lurer på. Skattedirektoratet viser til at

Skatteopplysningen årlig tar imot 30 000 telefoner fra skattytere som må henvises videre til skatteoppkreverkontoret, mens skatteoppkreverne har beregnet et tilsvarende antall som de viser videre til Skatteetaten.

Ved en omlegging får skattyter bare én etat å forholde seg til, og en unngår at skattyteren kontakter feil etat. Det vil bli ett kontaktpunkt for alle forespørsler om skatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. I tillegg vil et landsdekkende skatte-regnskap medføre at det blir én felles landsdekkende bankkonto, og ikke som i dag med en bankkonto for skatt i hver kommune (428 bankkontor). Dette vil gjøre det enklere for næringsdrivende som driver virksomhet i flere kommuner, da de kun vil ha én bankkonto å forholde seg til. Videre vil arbeidet med daglig oppfølging og avstemming av bankkontoen i hver kommune erstattes av oppfølging av bare én bankkonto.

Behovet for personlig oppmøte på et skattekontor er gjennom de siste årene betydelig redusert på grunn av digitalisering, veiledning og informasjon på Skatteetaten.no og rapportering av grunnlagsdata.

Utviklingen innenfor IKT, digitale løsninger og register med grunnlagsdata gjør at behovet for personlig oppmøte og fysisk nærhet også på skatteoppkreverkontorene blir stadig mindre. Undersøkelser gjort av oppmøte hos enkelte skatteoppkreverkontor viser også dette. I en utredning fra KS «Konsekvenser av regjeringens forslag om overføring av skatteoppkrevingen fra kommunene til staten»⁴, vises det til at innbyggerne som oftest tar kontakt med skatteoppkreverne via telefon, og det er store variasjoner i omfanget av personlig oppmøte på skatteoppkreverkontoret. Rømskog kommune oppgir 2-4 besøk i året, Notodden 10-15 i uken, mens Drammen kommune oppgir at det er svært lite besøk.

Enkelte skattytere og skyldnere vil selvsagt også i framtiden ha et behov for kontakt med skatteoppkreveren. Finansdepartementet legger til grunn at størstedelen av dette behovet kan dekkes gjennom digitale kanaler og telefon. For de som har behov for å møte personlig er det i rapporten lagt opp til at det fremdeles skal være kontor med skatteoppkreverfunksjonsoppgaver i alle fylker i landet, samtidig som en foreslår at alle de eksisterende publikumsmottakene til Skatteetaten (i dag om lag 110 kontorer) kan håndtere oppmøter fra skattytere. Departementet mener derfor at nærhet i innkrevingen ikke er et godt argument

mot forslaget, og at det ikke er formålstjenlig å opprettholde en spredt og lite effektiv kontorstruktur for å ivareta en svært liten gruppe skattytere.

Skattedirektoratet foreslår at veiledningen knyttet til skatteoppkreverfunksjonen blir inkludert i Skatteopplysningen (Skatteetatens landsdekkende telefonopplysningstjeneste) og i Skatteetatens veiledningsmiljøer rundt om i landet, og at disse får tilført ressurser for å ivareta oppgaven. Finansdepartementet støtter dette forslaget. Det skal etableres en god veiledningstjeneste per telefon, og bygges god veiledningskompetanse både i Skatteetatens eksisterende miljøer for veiledning og de stedene der det blir etablert kontor med skatteoppkreveroppgaver.

De skattyterne som på grunn av en særlig vanskelig livssituasjon ikke er i stand til å oppfylle skatteforpliktelsene sine eller ivareta sine rettigheter, kan få hjelp av Skatteetaten til dette gjennom den såkalte «Skattehjelpen». I dag er det et problem for disse skattyterne at ansvaret er delt mellom Skatteetaten og skatteoppkreverne. Skatteetatens erfaring er at skattytere som har kommet i store vansker med skatte- og avgiftsgjeld, ofte har drevet næring, og at problemene gjelder skjønnsfastsatte krav om både skatt og merverdiavgift. Den foreslåtte organiseringen vil legge til rette for at Skatteetaten kan ta et helhetlig ansvar for disse sakene, noe som vil medvirke til at behandlingen av slike saker kan gå raskere. Finansdepartementet mener også at større fagmiljøer gir bedre kompetanse, slik at en raskt kan gi god veiledning og riktige svar på skattyterne sine spørsmål. Dette er også god service.

23.3.6 Lokalkunnskap og nærhet til skattyterne

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser, blant annet Norges kerner- og kommuneøkonomers forbund, KS og 265 kommuner argumenterer for at forslaget vil innebære tap av nærhet til skattyterne og dermed mindre lokalkunnskap i skatteoppkrevingen. Flere kommuner uttaler at «Vi mener derfor at vår nærhet til innbyggerne og vår lokalkunnskap i stor grad bidrar både til forskuddsordningens suksess og til de gode resultatene for innkreving av de andre skatteartene.» KS viser til at innbyggere med betalingsvansker kan få en samordnet betalingsordning for skattegjelden sin og utestående kommunale krav ved å kontakte den kommunale skatteoppkreveren, som kjenner de lokale forhold

⁴ KS FoU-prosjekt nr. 144038, Rapport fra Agenda Kaupang, 30. januar 2015

dene i kommunen. Med en statlig skatteinnkrevning mener KS at disse innbyggerne ofte vil måtte ta stilling til to innkrevningsinstanser (staten og kommunene), og at dette kan gjøre det vanskeligere å ta kontakt og dermed heve terskelen for innbyggerne. Flere høringsinstanser mener også at mindre nærhet og kjennskap til lokalt næringsliv vil svekke innsatsen mot svart økonomi (jf. punkt 23.3.1 «Tiltak mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi»).

Flere høringsinstanser mener likevel at overføringen vil gi bedre fagmiljøer og øke kvaliteten på saksbehandlingen. Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening mener at omorganiseringen vil kunne skape grobunn for større profesjonalitet i arbeidet. Samtidig mener de også at kunnskap om lokale forhold og nærhet kan bli en større utfordring med ny organisering.

Revisorforeningen støtter forslaget og trekker i uttalelsen sin fram at dagens organisering er lite formålstjenlig. Revisorforeningen uttaler:

«Det er vanskelig å se gode grunner for at skatteoppkreverfunksjonen skal være en kommunal oppgave. Innvendingen om at nærhet til skattyterne og de næringsdrivende vil bli borte, er ikke relevant. Innkreving er en klart regulert oppgave. Det er tvert imot slik at den lokale tilknytningen til skyldneren kan virke uheldig og gi manglende likebehandling og svekke rettssikkerheten.»

Skatteetatens Juristforening støtter også forslaget og viser til at dagens samfunn og elektroniske tjenester har redusert behovet for personlig kontakt, og dette er ikke lenger et viktig moment for å beholde kommunal organisering av oppgaven. Deres oppfatning er at utviklingen på IT-siden medfører at behovet for fysisk oppmøte hos skatteoppkreverne er mindre, og brukerne er mer opptatt av elektronisk tilgjengelighet og tilgjengelighet på telefon, helst 24 timer i døgnet 7 dager i uken. Skatteetatens Juristforening mener at ved å samle oppgavene i Skatteetaten er det mer ressurser og kompetanse til å utvikle tjenester som gir bedre tilgjengelighet.

Finansdepartementets vurdering

Finansdepartementet mener at skatteoppkreving er en oppgave som er preget av stram regulering, liten grad av skjønn og et sterkt behov for likhet på tvers av kommunegrensene. Elektronisk kommunikasjon, rapportering fra tredjepart og grunnlagsdata har over tid sterkt redusert beho-

vet for lokal kontakt, og undersøkelser viser at nærhet ikke fører til bedre innkrevingsresultat. Heller ikke når namsmannen gjennomfører utleggsforretninger er det vanlig at skyldner møter opp personlig. Skattyterens verdier går fram av ulike registre, og det er i dag i svært få tilfeller aktuelt å oppsøke skyldnerens bosted eller forretningssted for å gjennomføre en utleggsforretning. Kontorforretninger er også i dag hovedregelen ved utleggsforretninger, og endringen vil i liten grad påvirke dette.

Finansdepartementet er enig med høringsinstansene som mener at nærhet kan gi ulik behandling og manglende rettssikkerhet for skattebetalerne. Ved at Skatteetaten tar over oppgaven vil behandlingen skje i større og mer kompetente fagmiljøer, og overføringen legger til rette for at skattebetalerne blir behandlet likt, uavhengig av hvilken kommune de bor i.

Nærhet særlig i små kommuner kan også være problematisk. At den som krever inn skatten kjenner skyldneren personlig eller har andre koblinger til skyldneren kan gjøre det vanskelig å gjennomføre skatteoppkrevingen på en god måte, og kan undergrave en lik og rettferdig praksis rundt i landet.

Finansdepartementet mener at en del kontrollvirksomhet må være der arbeidsgiverne er, og dette gjenspeiler seg i regjeringens forslag til lokalisering. Men for å bekjempe morgendagens kriminalitetsutfordringer når det gjelder arbeidslivskriminalitet og økonomisk kriminalitet er ikke lokalt nærvær tilstrekkelig. Vi må da se på tvers av kommunegrensene og samarbeide med andre kontrollinstanser. For små fagmiljøer er dette krevende, både ressurs- og kompetansemessig. Med høy grad av nærhet blir det lettere å observere opplagte unndragelser som en frisør eller kiosk som tilsynelatende har flere kunder enn det den innrapporterte omsetningen tilsier, mens det gir skinn av legitimitet til den mer organiserte kriminaliteten fordi det ikke finnes ressurser lokalt til å kontrollere og avdekke denne. Et eksempel kan være en kommune med få innbyggere, men høy grad av utbygging av hyttefelt. Skatteoppkreveren er kjent med utbyggingen, men med for eksempel ett kontrollårsverk har kommunen ingen mulighet til å gjennomføre en full arbeidsgiverkontroll hos en stor utbygger som benytter importert arbeidskraft og der arbeidstakerne ikke er registrert, det opereres med en leverandørkjede med høy risiko for fiktiv fakturering etc. Kontrollen blir også vanskeliggjort dersom firmaene som jobber med oppføringen er registrert i flere ulike kommuner.

Det finnes ingen dokumentasjon for at lokal-kunnskap gir bedre resultater hverken når det gjelder kontroll eller innfordring. I så måte så kan man heller si at vi ser det motsatte. De større kontroll- og innfordringsmiljøene vi ser hos de store skatteoppkreverne, for eksempel Oslo, Bergen og Trondheim, gir bedre resultat i å bekjempe arbeidslivs- og økonomisk kriminalitet.

23.3.7 Helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning

Høringsinstansenes synspunkt

Revisorforeningen, Ligningsutvalget og Norsk Tjenestemannslag Skatt uttaler at overføringen vil gi en mer helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning. Norsk Tjenestemannslag Skatt påpeker at det er gode faglige argumenter for dette.

Som ledd i den større omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen mener Skattedirektoratet det er helt naturlig at skatteoppkreverfunksjonen blir en del av Skatteetaten. Direktoratet peker på at etter overføringen av Statens innkrevingsentral 1. januar 2015 og overføring av oppgaver fra Tolletaten fra 1. januar 2016, vil overføring av skatteoppkreverfunksjonen gjøre at Skatteetaten får et helhetlig ansvar for skatte- og avgiftsforvaltningen.

Skattedirektoratet uttaler:

«For å få dette til på en best mulig måte, er det viktig at Skatteetaten ikke bare har det faglige ansvaret for de forvaltningsoppgaver som ligger i skatteoppkreverfunksjonen, men kan gjøre de prioriteringer og ta de beslutninger som skal til.»

Direktoratet mener også at skatteoppkreverfunksjonen inneholder oppgaver som er i kjerneområdet til Skatteetaten.

Finansdepartementets vurdering

Regjeringen har satt i gang en rekke tiltak i etatene som håndterer skatt, avgift, toll og innkreving, og i oppgavefordelingen mellom dem, jf. Prop. 93 S (2013–2014), Prop. 1 S (2014–2015), Prop. 120 (2014–2015) og Prop. 1 S (2015–2016). Tiltakene skal gjøre skatte- og avgiftsforvaltningen bedre, mer effektiv og mer samordnet. Hovedmålene i arbeidet med en bedre skatte- og avgiftsforvaltning er: styrking av arbeidet mot svart økonomi, bedre grensekontroll, forenkling for innbyggerne og næringslivet, økt rettssikkerhet og redusert ressursbruk. Endringene inne-

bærer en rendyrking av oppgavene til både Skatteetaten og Tolletaten. Overføring av skatteoppkreverfunksjonene fra kommunene til Skatteetaten er ett av tiltakene. Skatteetaten vil med tiltakene få et helhetlig ansvar for fastsetting, innkreving og kontroll av skatter og avgifter.

Å samordne skatte- og avgiftsforvaltningen i én etat gir langt bedre muligheter til å se sammenhengen i den enkelte skatte- og avgiftspliktige virksomhet. Dette er viktig i alt fra ordinær veiledning til å gjennomføre gode og risikobaserte kontroller. I dag må dette skje gjennom planlagt samarbeid og felles prioriteringer mellom Tolletaten, Skatteetaten og den kommunale skatteoppkreveren. På denne måten kan en blant annet styrke kampen mot arbeidslivskriminalitet og svart økonomi.

23.3.8 Distriktpolitikk og tap av kompetansearbeidsplasser

Høringsinstansenes synspunkt

163 kommuner mener at forslaget ikke er i tråd med god distriktpolitikk, mens 114 kommuner hevder at endringen vil fjerne kompetansearbeidsplasser i kommunene.

Fagforbundet viser til at forslaget innebærer at både små og store kommuner vil miste arbeidsplasser, og peker på at dette ikke er i samsvar med Regjeringens ønske om å styrke lokalsamfunnene og bygge robuste kommuner.

Norsk Tjenestemannslag påpeker at forslaget får følger for om lag 70 årsverk i Skattedirektoratet og skatteregionene. Tjenestemannslaget mener funksjonene disse årsverkene har i dag sikrer lik behandling og at rettssikkerheten til innbyggerne blir tatt hånd om, og at de omfatter ansatte med høy kompetanse som det er viktig å beholde i Skatteetaten. Norsk Tjenestemannslag understreker hvor viktig det er at disse blir tatt godt vare på ved en eventuell omstilling.

NAV, som støtter forslaget, stiller spørsmål ved hvorfor en anbefaler å dele opp innkrevingsmiljøet i enkelte fylker på flere steder, og mener det med dagens teknologi er lite behov for personlig oppmøte, og derfor mindre vesentlig hvor innkrevingsmiljøet fysisk er plassert. NAV anbefaler derfor å bygge opp robuste fagmiljøer og ikke dele disse opp slik Skattedirektoratets utredning foreslår.

Enkelte hevder at forslaget er en sentralisering ved at de store byene får flere arbeidsplasser, mens de minste byene og stedene blir svekket. Nord-Aurdal Høyre uttaler at:

«Skattedirektoratet legger for stor vekt på nærhet til de store byene, særlig Oslo, og at hensynet til god regional fordeling av arbeidsplasser ikke er godt nok ivarett.»

Fagforeningene ved Statens innkrevingsentral er uenige i at hensynet til regional spredning av arbeidsplasser er et viktig hensyn på innkrevingsområdet, og mener at hensynet til lik behandling, rettssikkerhet og effektivitet er langt viktigere.

Finansdepartementets vurdering

Departementet er opptatt av å opprettholde en god regional fordeling av arbeidsplasser, og skal sørge for at det blir bygd attraktive, sterke og gode kompetansesarbeidsplasser mange steder i landet. Med Skattedirektoratets forslag til organisering blir det større og mer kompetente fagmiljøer i alle fylker, slik at Skatteetaten får sterke fagmiljøer som er bedre rustet til å møte framtidige utfordringer og som det kan satses på også i framtiden. Finansdepartementet mener derfor at endringen vil føre til at fagmiljøene på ingen måte forvitrer, men får en reell anledning til å styrke seg, og at det blir skapt flere solide kompetansemiljøer i distriktene. For å skape gode fagmiljøer er oppgavene knyttet til skatteoppkreverfunksjonene lagt til steder der Skatteetaten i dag allerede har kontor, og dette vil sikre at etatens kontorer på disse stedene blir opprettholdt.

Det er riktig at forslaget innebærer en reell og vesentlig innsparing av årsverk brukt på skatteoppkreveroppgaver. Selv om arbeidsplasser er viktige, mener Finansdepartementet det ikke er riktig å holde på en lite formålstjenlig organisering med denne begrunnelsen. Det er ikke god ressursbruk å bruke flere årsverk enn nødvendig på skatteregnskap og skatteinnkreving. Å flytte skatteoppkreveroppgavene til Skatteetaten vil frigjøre årsverk og ressurser til andre viktige oppgaver i kommunene samtidig som det blir etablert gode kompetansemiljøer utenfor de store byene. Se figur 23.1 under punkt 23.4 for oversikt over hvilke steder oppgaven er foreslått lokalisert.

23.3.9 Forholdet til kommunereformen

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser, herunder 277 kommuner eller instanser som har uttalt seg på vegne av kommuner, argumenterer for at forslaget må sees i sammenheng med kommunereformen. Innvendningene dreier seg om at Regjeringen har varslet

en kommunereform som skal gi nye oppgaver til kommunene, samtidig som Regjeringen nå varsler at en oppgave skal flyttes fra kommune til stat. KS uttaler blant annet at en viktig oppgave blir fjernet fra kommunesektoren, stikk i strid med målene i kommunereformen.

Enkelte høringsinstanser mener en bør vurdere å holde igjen reformen og at en eventuell omlegging av oppgaven bør følge de nye strukturene i kommunesektoren, selv om selve funksjonen blir overført til staten. Fagforeningen Delta har tilsvarende argument, og mener generelt at en bør følge prinsippet om at oppgaver bør løses på lavest effektive nivå. Også Norges kemmer- og kommuneøkonomers forbund mener dette prinsippet taler for en videreføring av den kommunale organiseringen.

Skatteetatens Landsforbund mener det vil være gevinster å hente ved å se innkreving av skatter i sammenheng med de andre oppgavene Skatteetaten har med fastsetting, og at skatteoppkreverfunksjonen derfor bør overføres til Skatteetaten uavhengig av kommunereformen.

Finansdepartementets vurdering

Stortinget behandlet i juni 2015 både Meld. St. 14 (2014–2015) *Kommunereformen – nye oppgaver til kommunene* og forslaget om overføring av skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten fra 1. januar 2016 (Prop. 120 LS (2014–2015)).

Stortinget tok ved behandling av Meld. St. 14 (2014–2015) stilling til at en rekke oppgaver skal vurderes overført til kommunene. I forbindelse med Stortingets samlede vurdering av hvilke oppgaver kommunene skal ha, ble det fremmet et mindretallsforslag om at skatteinnkrevingen fortsatt skal ligge i kommunene. Forslaget ble ikke vedtatt, og vedtaket ble i samsvar med Innst. 333 S (2014–2015) fra kommunal- og forvaltningskomiteen.

Da kommuneproposisjonen for 2015 (Prop. 95 S (2013–2014)) ble behandlet, sluttet Stortinget seg til kriteriene for å vurdere oppgavefordelingen mellom stat og kommune. Ett av kriteriene er at «oppgaver som ikke skal la seg påvirke av lokalpolitiske oppfatninger og lokalpolitiske forhold, og som derfor er kjennetegnet av standardisering, regelorientering og kontroll, bør i utgangspunktet være et statlig ansvar.» Skatteoppkreving er åpenbart en oppgave som faller inn under denne kategorien. Skatteoppkrevingen er preget av standardisering (alle skatteoppkreverne bruker det samme IT-systemet, som Skatteetaten eier og drifter), stram regulering, sterk regelstyring og liten

grad av skjønn, og et sterkt behov for rettssikkerhet og likhet på tvers av kommunegrensene.

Departementet vurderer at større kommuner uansett ikke vil løse behovet for større samordning med øvrige kontrolloppgaver. Større kommuner og/eller flere interkommunale samarbeid kan bidra til en riktig retning av større og mer robuste fagmiljøer, men uten å få de viktigste effektene som kommer ved å samle skatteinnkreving og arbeidsgiverkontroll med tilsvarende oppgaver i Skatteetaten.

Med kommunal organisering vil særlig arbeidsgiverkontrollen fortsatt være avhengig av den enkelte kommunes prioritering av denne oppgaven. Bekjempelse av økonomisk kriminalitet er en nasjonal oppgave som ikke bør avhenge av kommunale prioriteringer.

23.3.10 Skatteregnskapet

Høringsinstansenes synspunkt

Revisorforeningen legger til grunn at føringen av skatteregnskap i Sofie, et felles innkrevings- og regnskapssystem for skatteregnskapet som skatteoppkreverne bruker i dag, gir en formålstjenlig samling av den faglige styringen av regnskapsføringen. Foreningen er enig i at den nye enheten på føring av skatteregnskap gir større anledning til å opprettholde en ensartet kvalitet og praksis i arbeidet. Norsk Tjenestemannslag viser til at deres tillitsvalgte har påpekt at en spesialisering og sentralisering av denne oppgaven vil være fornuftig, ettersom det vil bli bygd opp et kompetent og mindre sårbart fagmiljø. Norsk Tjenestemannslag er samtidig opptatt av at kommunene skal ha enkel tilgang til sitt eget skatteregnskap for å kunne planlegge sin egen økonomi.

Skatteetatens Landsforbund mener det vil være gevinster å hente ved å samle føringen av skatteregnskapet i større enheter, og at dette vil bidra til et solid og mindre sårbart fagmiljø. Landsforbundet har ingen innvendinger til forslaget, men er usikre på hvordan ressursbehovet er beregnet, og om antallet på 60 årsverk er tilstrekkelig.

Brønnøy kommune går mot forslaget om overføring av skatteoppkrevingen, men mener føring av skatteregnskapet bør sentraliseres i samsvar med forslaget.

Fagforbundet mener at i dagens ordning har de fire fagområdene (skatteregnskap, innkreving person/næring, arbeidsgiverkontroll og informasjon) en komplementær funksjon ved at de utfyller hverandre og har gjensidig nytte av et tett og nært

samspill i det daglige arbeidet. Fagforbundet beklager at forslaget til ny organisering ikke legger til rette for å videreføre dette. Juristforbundet-Kommune mener at samarbeidet mellom skatteregnskapsmiljøet og innkrevingsmiljøet vil bli vanskeligere når skatteregnskapsmiljøet blir sentralisert, samtidig som de mener at den utregnede gevinsten på 191 årsverk er lite troverdig.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler at Skattedirektoratets forslag om å kutte antall årsverk brukt på skatteregnskapet fra 251 til 60 årsverk virker urealistisk. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund mener at dette må bygge på en misforståelse av hvordan skatteregnskapsavdelingene er organisert i den enkelte kommune. De viser til at i flere kommuner utfører skatteregnskapsavdelingene både veiledningsoppgaver og arbeidsgiverkontrolloppgaver, selv om de organisatorisk hører til skatteregnskap. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund hevder at siden det ikke er en presis definisjon av skatteregnskap, er det den organisatoriske enheten og ikke den funksjonelle som er rapportert til Skatteetaten.

Finansdepartementets vurdering

Føringen av skatteregnskapet er en av hovedoppgavene i skatteoppkreverfunksjonen. Skatteregnskapet blir lagt fram årlig 31. desember, i tillegg skal det leveres periodisk oppgjør (månedlig) for fordelte innbetalinger til kommunen, fylkeskommunen, staten og folketrygden. Alle kommuner bruker det samme skatteregnskapssystemet, Sofie, og føringen av skatteregnskapet er en oppgave som ikke nødvendigvis må utføres på stedet.

Skatteregnskapssystemet inneholder også registre som blant annet danner grunnlag for å skrive ut innbetalingskort, følge opp innsending av oppgaver og betaling av forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og utleggstrekk. Ajourholdet skjer delvis manuelt, mens registeret over skattytere i kommunen blir hentet automatisk fra skattemanntallene.

Flere kommuner trekker i høringsuttalelsene fram at når føringen av skatteregnskapet forsvinner fra kommunene, vil de miste verdifull økonomisk kompetanse og muligheter for rapporter, jf. også punkt 23.3.14. 92 av de kommunene som i høringen argumenterer med at skatteoppkreverens økonomisk kompetanse er viktig for kommunen, rapporterte at de brukte 0,2 årsverk eller mindre på skatteregnskapet for 2013. Finansdepartementet mener dette indikerer at dagens organisering gjør at oppgaven er spredt på alt for

mange kontorer og personer til at dette er en reell problemstilling.

Finansdepartementets vurdering er at å samle skatteregnskapet i en sentral enhet vil gi en kvalitativt bedre og mer ensartet føring av skatteregnskapet. Føring av skatteregnskapet er en helt stedsuavhengig oppgave. Å samle oppgaven vil gi solide og mindre sårbare fagmiljøer og en trygg, sikker og mer effektiv oppgaveløsning. Det er viktig at reskontro- og regnskapsføring i skatteregnskapet er av høy kvalitet og at føringene er å jour på daglig basis. Skatteetaten har etablert en landsdekkende regnskapsenhet i Grimstad for merverdiavgift, og Skattedirektoratet viser til at dette har vært vellykket og at det er høy kvalitet i oppgaveløsningen.

I tillegg vil skatteregnskapet kunne føres mer effektivt. En landsdekkende enhet med ansvar for føring av skatteregnskapet innebærer en vesentlig effektivisering, med en reduksjon fra 233⁵ til 60 årsverk. Det innebærer en reduksjon i årsverk på hele 74 pst. I tillegg vil en omfattende reduksjon i mengden transaksjoner og avstemminger i regnskapet som følge av en landsdekkende bankkonto føre til at føringen av skatteregnskapet blir mer effektiv. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund hevder at innrapporterte årsverk kan avvike noe fra det som skatteoppkreveren reelt bruker på oppgaven. Departementet merker seg dette, men vil påpeke at departementet må legge til grunn de tallene som er innrapportert fra hver enkelt kommune. Det har ellers vært relativt små endringer i rapportert samlet ressursbruk de siste årene.

Å sentralisere skatteregnskapet vil samtidig gi store kompetente fagmiljøer, og kommunene vil få en spesialisert enhet som vil gi de samme rapportene og inntektsoversiktene som i dag, og som i tillegg vil kunne tilby alle kommuner analyser til sin økonomiforvaltningen. Skattedirektoratet viser i sin utredning til at for mange kommuner vil dette bli et bedre tilbud enn i dag. I tillegg blir det én konto for innbetaling av skatt, noe som gjør regnskapsføringen mer effektiv.

23.3.11 Forbedring innenfor dagens organisering

Høringsinstansenes synspunkt

24 kommuner argumenterer for at skatteoppkrevingen kan bli bedre, men at dette bør skje innen-

for dagens organisering. Flere høringsinstanser trekker fram at enkelte kommuner på eget initiativ har valgt å organisere skatteoppkrevingen i interkommunale ordninger og har gode erfaringer med dette. Skatteetatens Juristforbund understreker likevel at selv om det finnes samarbeidsordninger innenfor kontroll og innkreving mellom skatteoppkrevere i dag, er ordningene sårbare, basert på frivillig medvirkning og avhengige av den enkelte kommunes økonomi.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund påpeker at 90 av de største kommunene i landet har over 70 pst. av alle innbyggerne i landet. De aller fleste av disse kommunene er så store, eller samarbeider allerede om skatteinnkreving, at ytterligere stordriftsfordeler virker urealistiske. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund hevder at det derfor er rimelig grunn til å tro at de påståtte gevinstene til Skattedirektoratet allerede er i ferd med å bli realisert og at store ytterligere gevinster ikke er sannsynlig uten tap av proveny, rettssikkerhet og tjenestetilbud.

Finansdepartementets vurdering

Det har de siste årene vært en god utvikling i omfanget av interkommunale løsninger for å løse oppgavene som ligger til skatteoppkreverfunksjonen, men det er fremdeles mange små miljøer med variabel kompetanse. I tillegg vil ikke effektene ved å samle arbeidsgiverkontrollen og Skatteetatens kontrollmiljø kunne realiseres, og heller ikke effekten av å samle føringen av skatteregnskapet i en sentral enhet. Dette blir også understreket av de faglige rådene om at dagens organisering i seg selv gir for små enheter til å utføre oppgaven på en god måte. For mange kommuner velger å gjøre oppgaven alene, og får dermed små og sårbare fagmiljøer. Dette gir på sikt en risiko for at det kan bli vanskelig å trekke til seg og opprettholde riktig og nødvendig kompetanse på området. Det vil heller ikke være mulig å realisere forenklinger for skattyter, jf. punkt «Forenkling og service til skattyterne», bare ved å øke bruken av interkommunale løsninger.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund hevder at Skattedirektoratet sine påståtte gevinster allerede er i ferd med å bli realisert, og at store ytterligere gevinster ikke er sannsynlige uten tap av proveny, rettssikkerhet og tjenestetilbud. Til dette vil Finansdepartementet påpeke at hoveddelen av gevinsten ikke vil komme som stordriftsfordeler eller på grunn av færre kontorer. Gevinsten vil komme fordi dagens organisering med delt kommunalt og statlig ansvar fører til

⁵ Årsverk brukt på skatteregnskap i 2014, innrapportert fra skatteoppkrever til Skatteetaten.

en rekke unødvendig tunge rutiner og dobbeltarbeid som man kan unngå.

Skatteetaten har i styringsdialogen med kommunene i flere år prøvd å få til felles prioriteringer og satsinger innenfor ulike områder basert på risikobasert kontrollutvalg. Erfaringene til etaten er at en helhetlig kontroll-satsing der arbeidsgiverkontroll inngår ikke har vært mulig med dagens fragmenterte organisering og svake styringsmodell, der det er opp til den enkelte kommune å prioritere hvor mye ressurser de skal bruke på kontroll.

I løpet av de siste årene har skatteoppkreverne fått felles IT-system for regnskap, innkreving og kontroll (Sofie og KOSS). Disse systemene legger til rette for større grad av lik behandling, kvalitet og effektivisering. Selv med en vesentlig økning i antall interkommunale ordninger eller litt større kommuner vurderer departementet at det ikke er fullt ut mulig å utnytte de effektiviserings- og samordningsmulighetene som dagens IT-system gir.

23.3.12 Arbeidsrettslige og personalmessige forhold

Skattedirektoratets rapport inkluderer en vurdering av arbeidsrettslige og personalmessige forhold. Direktoratet viser til at en ved overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten må gjøre en vurdering av om det skjer en virksomhetsoverdragelse. Hver enkelt kommune med skatteoppkreverfunksjon må vurdere om kriteriene og vilkårene for virksomhetsoverdragelse er til stede eller ikke. Rettslig sett vil dette kunne føre til at arbeidstakere i de ulike kommunene får ulike rettigheter med hensyn til om de kommer inn under reglene om virksomhetsoverdragelse eller ikke. Skatteoppkrevingen er ulikt organisert fra kommune til kommune, og direktoratets rapport gir derfor ikke en helt generell skildring av de personalmessige følgene. Når det gjelder konsekvensen for ansatte i Skatteetaten viser direktoratet til at oppgaver knyttet til styring og kontroll av skatteoppkreverfunksjonen vil falle bort, og at dette vil få følger for 71 ansatte. Direktoratet viser til at det er tjenestemannsloven som definerer hvilke rettigheter og plikter disse vil få, og i den grad en i forbindelse med overføring av ansatte fra kommunene ikke får overført tilstrekkelig antall årsverk, vil etaten tilby disse oppgaver som blir overført.

Skattedirektoratet viser i sin rapport til at en bør legge vekt på gode personalprosesser, og at det er en grunnleggende forutsetning at omstil-

lingsarbeidet skal skje i nært samarbeid med de ansatte og organisasjonene deres.

Høringsinstansenes synspunkt

Flere høringsinstanser uttaler seg om arbeidsrettslige og personalmessige forhold.

Delta forventer at det videre arbeidet, dersom Stortinget vedtar forslaget, blir gjennomført i tett samarbeid med arbeidstakerorganisasjonene. Delta uttaler videre at det å opprette et samarbeidsutvalg tilsvarende det som ble brukt i forbindelse med vergemålsreformen vil være en aktuell mal for et slikt videre arbeid.

Econa viser til at man i utredningen fra Skattedirektoratet ikke konkluderer på om det er reglene om virksomhetsoverdragelse i arbeidsmiljøloven som skal brukes i denne omorganiseringsprosessen, men at en anbefaler å overlate til den enkelte kommune å ta stilling til dette. Econa mener dette vil føre til at de ansatte kan risikere ulikt rettslig utgangspunkt knyttet til lønns- og arbeidsvilkårene sine, og for å unngå dette bør en ta stilling til reglene om virksomhetsoverdragelse på overordnet nivå. Econa uttaler videre:

«Kapitlet om virksomhetsoverdragelse i utredningen gir ikke en korrekt og uttømmende beskrivelse av gjeldende rett på området. Blant annet er det ikke gitt at ansatte i kommunal sektor ikke har en valgrett ved overføring, slik det slås fast på side 64. Beskrivelsen av hva som ligger i begrepet «selvstendig enhet» i punkt 13.1.2 er ikke juridisk korrekt, og det er ikke slik at en virksomhet kan organisere seg bort fra identitetskravet slik det synes å være fremstilt i beskrivelsen av dette. Ved innplassering, er det heller ikke slik at det kun er vurderingen av hvem som er best kvalifisert til stillingen som skal være førende. I tillegg er det klare utgangspunkt at overtallighetsvurderingen må tas etter overdragelsen og ikke før.»

Econa mener at det må gjøres en grundig gjennomgang av de juridiske og personalmessige følgene av denne overføringen. Econa mener også at det tidsmessig skal holde hardt å få en tilstrekkelig god og grundig prosess, og mener at en ryddig prosess må prioriteres foran å få en ny organisasjon på plass innen årsskiftet.

Juristforbundet-Kommune viser til at ansatte i staten blir trukket 2 pst. i lønn hver måned i pensjonssparing i Statens Pensjonskasse, mens i Oslo kommunes tariffområde betaler kommunen inn pensjonspremie uten at dette blir trukket av den ansattes lønn. Juristforbundet-Kommune forutsetter at dette blir kompensert, og viser til at det er

uakseptabelt at ansatte skal gå ned i lønn og få dårligere pensjon ved å bli overført til staten.

KS uttaler blant annet at:

«Staten må ta hovedansvar for å gjennomføre virksomhetsoverdragelsen, herunder ta ansvar for de som blir overtallige. Dette innbefatter også eventuelt omplassering til andre stillinger i staten».

KS viser videre til at Skattedirektoratet ikke har gjort en fullstendig kartlegging av antall ansatte som arbeider med skatteinnkreving. Blant annet er det usikkerhet knyttet til ansatte som dels jobber med skatteinnkreving og dels med kommunale oppgaver. KS mener at staten må utføre en detaljert kartlegging av antall personer og årsverk i god tid før en eventuell overføring.

Unio understreker hvor viktig det er at rettighetene til de ansatte blir ivaretatt fullt ut både i samsvar med lov og avtaleverk, og at en må sikre forsvarlige prosesser for å ta hånd om eventuelt overtallige ansatte. Fagforbundet og Norsk Tjenestemannslag peker på at de forventer at det eventuelle videre arbeidet blir gjennomført med et partssammensatt utvalg og at en gjør et godt og detaljert kartleggingsarbeid i hver enkelt kommune, og krever at det blir opprettet et samarbeidsutvalg etter samme mal som vergemålsreformen.

Oslo kommune uttaler:

«Dersom Stortinget vedtar statliggjøring av skatteoppkreverfunksjonen vil Oslo kommune bidra til en så ryddig prosess som mulig. Oslo kommune forutsetter at regelverket om virksomhetsoverdragelse blir fulgt fullt ut. Det vil være statens hovedansvar at overføringen skjer på en måte som ivaretar arbeidstakerne på en god måte, herunder må staten ta ansvar for dem som blir overtallige.»

Finansdepartementet varslet i september 2014 at de ville invitere hovedsammenslutningene og aktuelle arbeidsgivere til et samarbeidsorgan etter mal av gjennomføringen av vergemålsreformen. De aktuelle hovedsammenslutningene og arbeidsgiverne på kommunal side ønsket ikke å etablere et slikt samarbeidsutvalg før Stortinget eventuelt vedtok en overføring. Skatteetatens Landsforbund viser til at de som fagforening er svært opptatt av de personmessige konsekvensene som følger av en eventuell overføring. Skatteetatens Landsforbund uttaler:

«I så måte er vi skuffet over at samarbeidsutvalget, som nettopp skulle se på slike forhold, ikke ble opprettet som planlagt. I tråd med intensjonen med samarbeidsutvalget legger Skatteetatens Landsforbund likevel til grunn at partene tilstreber gode løsninger, både for den enkelte medarbeider og kommunene som arbeidsgiver.»

Arbeids- og sosialdepartementet påpeker at det er viktig å stadfeste hvem som skal ha ansvaret for å betale framtidige pensjonskostnader knyttet til pensjonsopptjeningen i de kommunale tjenestepensjonsordningene for arbeidstakerne som blir overført. Arbeids- og sosialdepartementet uttaler videre at:

«Alternativene er enten de opprinnelige kommunale arbeidsgiverne eller staten. I lys av andre omstillingsprosesser der dette temaet har vært en problemstilling, er det Arbeids- og sosialdepartementets oppfatning at ansvaret i utgangspunktet bør ligge til de tidligere kommunale arbeidsgiverne.»

Finansdepartementets vurdering

Se punkt 23.6.

23.3.13 Økonomikompetanse og -styring i kommunene

Høringsinstansenes synspunkt

189 kommuner mener endringen kan svekke økonomikompetansen i kommunene, da skatteoppkreverne inngår i de totale økonomiske fagmiljøene i kommunene og bidrar med viktig kompetanse.

Flere høringsinstanser, blant annet Oslo kommune, KS, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund og Fagforbundet trekker fram at endringen kan svekke kommunenes kontroll over og oppfølging av sitt eget inntektsgrunnlag. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler at kommunal skatteoppkreving er viktig for kommunenes styring, kompetanse og likviditet. De mener samtidig at skatteoppkreverfunksjonen er et viktig bidrag til den kommunale økonomistyringen og det økonomiske fagmiljøet i kommunene, og at nærheten til kommunenes egen inntektsstrøm gjør det mulig å fange opp avvik fra forventet skatteinntang raskere enn en greier på nasjonalt plan. Juristforbundet-Kommune uttaler at kommunene har et stort behov for rapporter og

analyser som gjelder skatteinntektene til kommunene. Juristforbundet mener at det er tvilsomt om kommunen vil beholde den samme oversikten over skatteinntektene ved endret organisering, og er urolig for om Sofie vil takle det rapportbehovet hver enkelt kommune har.

Flere kommuner og KS uttaler at en overføring vil avgrense kommunenes mulighet til god kommunal likviditetsstyring, og gjennom dette også avgrense kommunenes evne til å innfri pliktene sine ved forfall ved at kommunen ikke lenger kan styre gjennomføringen av forskudd på periodisk oppgjør. Det blir hevdet at dette kan gi et rentetap for kommunesektoren på 150-200 mill. kroner årlig.

Delta mener den tette kontakten mellom kommunene sine økonomiavdelinger og de som jobber med skatteregnskap gjør at utbetaling av forskudd til kommunene kan skje veldig raskt, og mener overføringen kan føre til at kommunenes likviditet blir dårligere. Fagforbundet peker også på at det ikke er gunstig at skatteregnskapet blir skilt fra de andre fagområdene (innkreving, veiledning og arbeidsgiverkontroll), da disse utfyller hverandre og har gjensidig nytte av et tett og nært samspill i det daglige arbeidet.

Unio understreker at skatteoppkreverne har høy kompetanse som det har tatt lang tid å opparbeide, og som er viktig å opprettholde på de kommunale økonomiavdelingene. Unio mener det økonomiske fagmiljøet i kommunene vil bli skadelidende, og at disse konsekvensene ikke er tilstrekkelig utredet i rapporten. Fagforbundet påpeker at forslaget til ny organisering allerede har ført til at de ansatte kjenner seg utrygge, og at de som velger å søke ny jobb ofte er de med høyest kompetanse og stor bredde i erfaringen. Forslaget har derfor en uheldig effekt uavhengig av hvilket vedtak Stortinget gjør, ved at sektoren blir tappet for arbeidskraft.

Skodje kommune, som er positiv til overføringen, uttaler at ut fra deres erfaringer kan de ikke se at en statliggjøring av skatteinnkrevningen skal gi noen negative konsekvenser for kommunene. Kommunen har ut fra en målsetting om å redusere egne produksjons- og transaksjonskostnader avvirket egen skatteoppkreving og overført den til Ålesund kommune. Skodje kommune peker på at utvikling av egen skatteoppkrever har vært en suksess. Kommunen viser til at kompleksiteten i egen organisasjon har blitt redusert, noe som igjen har frigjort egne ressurser, samtidig som kvaliteten på skatteoppkrevingen har blitt opprettholdt og delvis forbedret.

Finansdepartementets vurdering

Finansdepartementet vurderer at økonomimiljøene i kommunene ikke vil bli vesentlig svekket som følge av at skatteoppkreveroppgavene blir overført til Skatteetaten. Enkelte kommuner har dessuten interkommunale ordninger for økonomistyringsfunksjonene, og mange bruker private inkassobyråer til innkreving av kommunale krav eller har egne IT-systemer for innkreving. Det er også grunn til å regne med at økonomimiljøene i kommunene vil bli styrket gjennom kommunereformen.

KS sin utredning «Konsekvenser av regjeringens forslag om overføring av skatteoppkrevingen fra kommunene til staten»⁶ har blant annet undersøkt om en overføring vil føre til at kompetansen til kommunene på det kommunale innkrevingområdet blir svekket og at kostnadene øker, blant annet som følge av at det oppstår ulemper ved småskaladrift. Utredningen konkluderer med at hypotesen om behov for økt bemanning på innkreving av kommunale krav ikke kan bekrefte.

Finansdepartementet vurderer at det ikke er grunn til uro for at økonomifunksjonen i kommunene skal miste informasjon de i dag får fra sitt eget skatteregnskapsmiljø om skatteinntekter, fordelingsoppgjør, prognoser for skatteinngang med mer. Kommunen skal også ved den nye organiseringen få de opplysningene de trenger for å kunne følge opp skatteinntektene til kommunene og ha en god økonomistyring. Skatteetaten skal opprette et eget miljø som skal hjelpe og følge opp hver enkelt kommunes behov for rapporter.

Departementet har merket seg at en i utredningen fra KS nevnt ovenfor også viser til at kommunene i liten grad bruker informasjon fra skatteoppkreveren når de budsjetterer i skatteinngangen, men heller bruker prognosemodellen til KS, Telemarksforskning og statsbudsjettet. Alle kommunene som er intervjuet, viser likevel til at de bruker rapporten som skatteoppkreverne utarbeider hver måned, men mener at den ikke er avgjørende i et styringsperspektiv.

Noen av høringsinstansene ser med uro på at kommunene ikke lenger kan styre på gjennomføring av forskudd på periodisk oppgjør, men departementet viser til at Skattedirektoratet i sitt forslag vil erstatte dette med en ny type ordning: «For å effektivisere arbeidet med forskuddsdeling bør det etableres systemfunksjonalitet for (automa-

⁶ «Konsekvenser av regjeringens forslag om overføring av skatteoppkrevingen fra kommunene til staten», KS FoU-prosjekt nr. 144038, 30. januar 2015.

tisk) maskinell beregning og utbetaling av forskudd på periodisk oppgjør til kommunene og fylke på fastsatte tidspunkt i perioden.» De fleste større kommunene får forskudd på periodisk oppgjør (overføre skatteinntekter forskuddsvis i skattemåneden) en eller flere ganger per periode. Statistikk over kommunenes forskuddsdeling for regnskapsåret 2014 viser at 201 kommuner ikke forskuddsfordelte, mens 227 kommuner forskuddsfordelte en eller flere ganger i løpet av året. Utredningen til KS viser til at «Dersom man legger opp til forskudd to ganger i måneden og avregning den 2. i måneden etter vil kommunene som i dag er «flinke» og utøver en aktiv finansforvaltning, ikke tape på en eventuell overføring av skatteinnkrevningen.»⁷ Departementet forutsetter at en fremdeles skal kunne regne ut og betale ut forskudd på periodisk oppgjør også etter at skatteoppkreverfunksjonen er overført, slik at kommunen fremdeles kan styre på gjennomføringen av dette og unngå ev. rentetap. Departementet mener at det bør vurderes rutiner som sikrer en forskuddsfordeling med en frekvens som ligger opp til det den enkelte kommunen har i dag.

23.3.14 Innkreving av kommunale krav

Høringsinstansenes synspunkt

150 kommuner argumenterer i høringsuttalelsene sine for at endringen vil gi mindre effektiv innkreving av kommunale krav, og viser til at skatteoppkreverfunksjonen er viktig for denne innkrevningen. Flere kommuner og blant annet KS viser til at skatteoppkrevernes bruk av særnamskompetanse er et svært effektivt virkemiddel i kommunenes innkreving av kommunale krav og avgifter, samtidig som det sparer innbyggerne for vesentlige beløp i innkrevingsgebyr.

Juristforbundet-Kommune hevder at mindre kommuner med små skatteoppkreverkontor kan miste medarbeiderne sine med innkrevingskompetanse dersom skatteoppkreverfunksjonen blir overført til Skatteetaten. En viser til at disse kommunene kanskje bare har én jurist som arbeider med både skattekrav, kommunale krav og med de andre oppgavene av juridisk karakter kommunene har. Videre hevder Juristforbundet at de som jobber med kommunal innkreving ved de store kemnerkontorene i dag vil miste fagmiljøet sitt, og

at dette kan få konsekvenser for kommunen ved at det kan bli vanskeligere å rekruttere og beholde god fagkompetanse.

Justis- og beredskapsdepartementet har til forslaget om at kommunene fremdeles skal ha særnamskompetanse for kommunale krav uttalt:

«Når skatteoppkreverfunksjonen overføres til Skatteetaten, kan det reises spørsmål om det på kommunalt hold kan opprettholdes tilstrekkelig kompetanse til å utøve en særnamsfunksjon for disse kravene på tilfredsstillende vis. Det synes derfor å være grunn til å vurdere om tvangsinndrivelsen av slike krav også kunne overtas av Skatteetaten, eventuelt direkte av Statens innkrevingsentral på samme måte som mange statlige krav, eller overlates til det alminnelige namsapparatet.»

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler videre at registreringen av utleggsforretninger i Løsøreregisteret er viktig for å sikre bedre samordning av utleggstrekk og bedre kredittopplysningsgrunnlag, og foreslår at en bruker anledningen til å ta initiativ til at utlegg i kommunale krav og avgifter blir tatt inn i utleggsdatabasen og Løsøreregisteret. Justis- og beredskapsdepartementet uttaler også at dersom «tvangsinndrivelsen av slike krav ble overtatt av Skatteetaten, eventuelt direkte av Statens innkrevingsentral, eller overlatt til det alminnelige namsapparatet, ville dette problemet lett være løst».

Finansdepartementets vurdering

Av de 150 kommunene som har trukket fram argumentet om mindre effektiv innkreving i høringsuttalelsene sine, har bare 55 på spørsmål i en undersøkelse i forbindelse med Skattedirektoratets utredning bekreftet at skatteoppkreverens kompetanse og ressurser også blir brukt i arbeidet med kommunale krav. I tillegg har mange kommuner satt innkrevningen av kommunale avgifter og gebyr ut til private selskap, eller de har et interkommunalt samarbeid. Finansdepartementets vurdering er at dette kan tyde på at oppkreving av statlige krav i liten grad er viktig for de fleste kommuner sin kompetanse på innkreving av kommunale krav, og at en god del av kommunene allerede i dag har løsninger for å sikre at de kan kreve inn kommunale krav og avgifter på en effektiv måte.

Finansdepartementet foreslår likevel at kommunene beholder særnamsmyndigheten og den motregningstilgangen som de i dag har når de

⁷ I utredningen presiseres at undersøkelsene er gjort i et avgrenset antall kommuner, og at det derfor må tas høyde for at det kan være en større andel som overfører forskudd mer enn en gang per måned enn det som er funnet i utredningen.

krever inn kommunale krav. Til Justis- og beredskapsdepartementets merknad om at det kan reises spørsmål ved om kommunene kan opprettholde tilstrekkelig kompetanse til å utøve en særnamnsfunksjon for kommunale krav og avgifter, vil departementet påpeke at kommunene fremdeles kan velge å sette tvangsinnkrevningen av kravene ut til de alminnelige namnsmyndighetene. Det er i dag varierende hvordan kommunene organiserer innkrevningen av kommunale krav og avgifter. Mange kommuner bruker de alminnelige namnsmyndighetene ved tvangsinnkrevningen, og flere kommuner setter også annen innkreving ut til private selskap eller har et interkommunalt samarbeid. Flere kommuner bygger større fagmiljøer for å ta hånd om disse oppgavene selv gjennom interkommunalt samarbeid, og det er grunn til å regne med at disse fagmiljøene vil bli styrket ytterligere gjennom kommunereformen. Det må etter departementets oppfatning følgelig være opp til den enkelte kommune å avgjøre om de skal nyttiggjøre seg av særnamnsmyndigheten, og under dette å vurdere om kommunen har tilstrekkelige ressurser for å håndtere oppgaven på en tilfredsstillende måte. Departementet foreslår derfor at de lovene som i dag gir skatteoppkreveren myndighet til å kreve inn kommunale krav etter reglene for innkreving av skatt, blir endret slik at den myndigheten som disse lovene i dag legger til skatteoppkreveren fremdeles kan utøves av kommunen, jf. nærmere om dette under punkt 23.7.

Departementet vil til Justis- og beredskapsdepartementets merknad om å registrere utlegg i kommunale krav og avgifter i utleggsdatabasen og Løsøreregisteret, påpeke at dette må vurderes uavhengig av forslaget om å overføre skatteoppkrevingen til Skatteetaten.

23.3.15 Skatteutvalgsordningen

Høringsinstansenes synspunkt

Skatteutvalget i Skatt nord og skatteutvalgene i Skatt øst, Skatt sør og Midt-Norge uttaler at forslaget om å legge ned skatteutvalgene fører til at en forlater «et grunnleggende prinsipp i norsk forvaltning og rettssystem, at viktige beslutninger for borgerne skal tas av likemenn» og at de uhildede og skjønnsmessige vurderingene til de folkevalgte med dette blir erstattet av vurderingene til saksbehandlere. Skatteutvalget i Skatt nord og flertallet i skatteutvalgene i Skatt øst, sør og Midt-Norge mener dette er urovekkende. Skatteutvalgene uttaler videre følgende:

«Det trygger legitimiteten til skattesystemet at det ikke bare er skatteekspertter og saksbehandlere som kan vurdere den enkelte borgers økonomiske og skattemessige situasjon.

Et skatteutvalg kan i større grad oppleves som uhildet for skyldneren. Det at skattekontoret selv skal håndtere disse sakene kan fort svekke tilliten til skattemyndighetene. Avstanden mellom Skatteetat og – kontor er ikke lang, og inntrykket av at «bukken passer havresekken» blir nærliggende.

Vi vil derfor sterkt anbefale at en beholder de regionale skatteutvalgene.

Vi deler Skattedirektoratets mål om effektiv saksbehandling, likebehandling og mulighet for klageadgang, som skatteyterne ikke har etter skatteutvalgenes beslutninger i nåværende ordning. Imidlertid mener vi dette fint kan løses samtidig som en opprettholder demokratisk oppnevnte skatteutvalg.»

Ski kommune er også negative til forslaget og uttaler:

«Det er viktig at den folkevalgte vurderingen ved spørsmål om ettergivelse av skatt grunnet sosiale forhold videreføres. Skatteutvalgenes mandat bør styrkes ved at de blir klageorgan for den første administrative avgjørelsen, og at en vurderer å oppheve beløpsgrensen som nå er en skranke for den folkevalgte prøvingsretten av de administrative vurderinger.»

Skatteetatens Juristforening (SJ) er positive til forslaget og uttaler:

«SJ støtter forslaget om å legge ned de regionale skatteutvalgene og etablere en ren forvaltningsmessig behandling også av søknader om lempning av hensyn til skyldneren. Vi mener det vil styrke borgernes rettssikkerhet ved at det etableres en administrativ klageadgang også for de saker der skatteutvalgenes vedtak frem til nå ikke har kunnet påklages. En positiv konsekvens ved å endre ordningen er at det etter all sannsynlighet vil føre til kortere saksbehandlingstid siden all saksbehandling skjer i en instans. I dag skal søknaden fremmes for skatteoppkreveren som saksbehandler søknaden og sender innstilling til skattekontoret. Skattekontoret forbereder så saken for skatteutvalget som treffer vedtak dersom beløpet er under kr 200.000. Er beløpet over kr 200.000 gir skatteutvalget innstilling og vedtak treffes av skattekontoret. I de tilfeller der skattekonto-

ret er vedtaksinstans vil det være klageadgang på vedtaket, noe som ikke er tilfellet der skatteutvalget treffer vedtak.»

Vurderinger og forslag fra departementet

Ordningen med at skatteutvalgene skal behandle søknader om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse (lempning) i skattesaker har tradisjonelt vært grunnlagt med behovet for folkevalgt innsyn og kontroll med skattebetalingen. Til dette vil departementet påpeke at det ved vurderingen av om en skal gi lempning av skatt etter skattebetalingsloven § 15-1 skal utøves et ordinært forvaltningsskjønn. Ved at en har klagerett over avgjørelsene som innkrevingsmyndighetene tar, blir det lagt til rette for forvaltningskontroll av avgjørelsene.

Stadig flere saker om lempning av skatt som tradisjonelt har blitt behandlet av skatteutvalgene, blir i dag behandlet og avgjort etter reglene i gjeldsordningsloven. Dette har ført til en nedgang i antall saker for skatteutvalgene og innebærer at utvalgenes medlemmer får et mer snevert erfaringsgrunnlag. Medlemmene i skatteutvalget blir valgt hvert fjerde år, noe som gjør at skatteutvalgets sammensetning ofte blir endret. Dette kan føre til at skatteutvalget over tid ikke har den kunnskapen og erfaringen som er en forutsetning ved behandling av sakene. Dette vil igjen føre til en økt risiko for ulik behandling og at rettssikkerheten for skattyter ikke blir ivaretatt på en god nok måte.

Oppfatningen til departementet er derfor at en bedre ivaretar hensynet til likhet og rettssikkerhet ved å legge beslutningsmyndigheten til innkrevingsmyndighetene. Disse behandler allerede i dag søknader om lempning av skattekrav som overstiger 200 000 kroner og lempning av merverdiavgift m.m. av hensyn til skyldneren. Hensynet til likhet og rettssikkerhet vil også bli bedre ivaretatt ved en slik forvaltningsordning enn i dag, ettersom det er klagerett over vedtak som innkrevingsmyndigheten gjør i første instans. Videre vil skyldneren få færre instanser å forholde seg til, noe som vil legge til rette for at sakene kan bli behandlet raskere. Departementet foreslår etter dette at skatteutvalgene ikke lenger skal behandle skattesaker etter skattebetalingsloven. Forslaget

medfører at en må gjøre enkelte endringer i skattebetalingsloven § 3-3 første ledd og § 15-1 tredje ledd, jf. nærmere om dette nedenfor under punkt 23.7.

23.4 Departementets forslag til lokalisering og årsverk

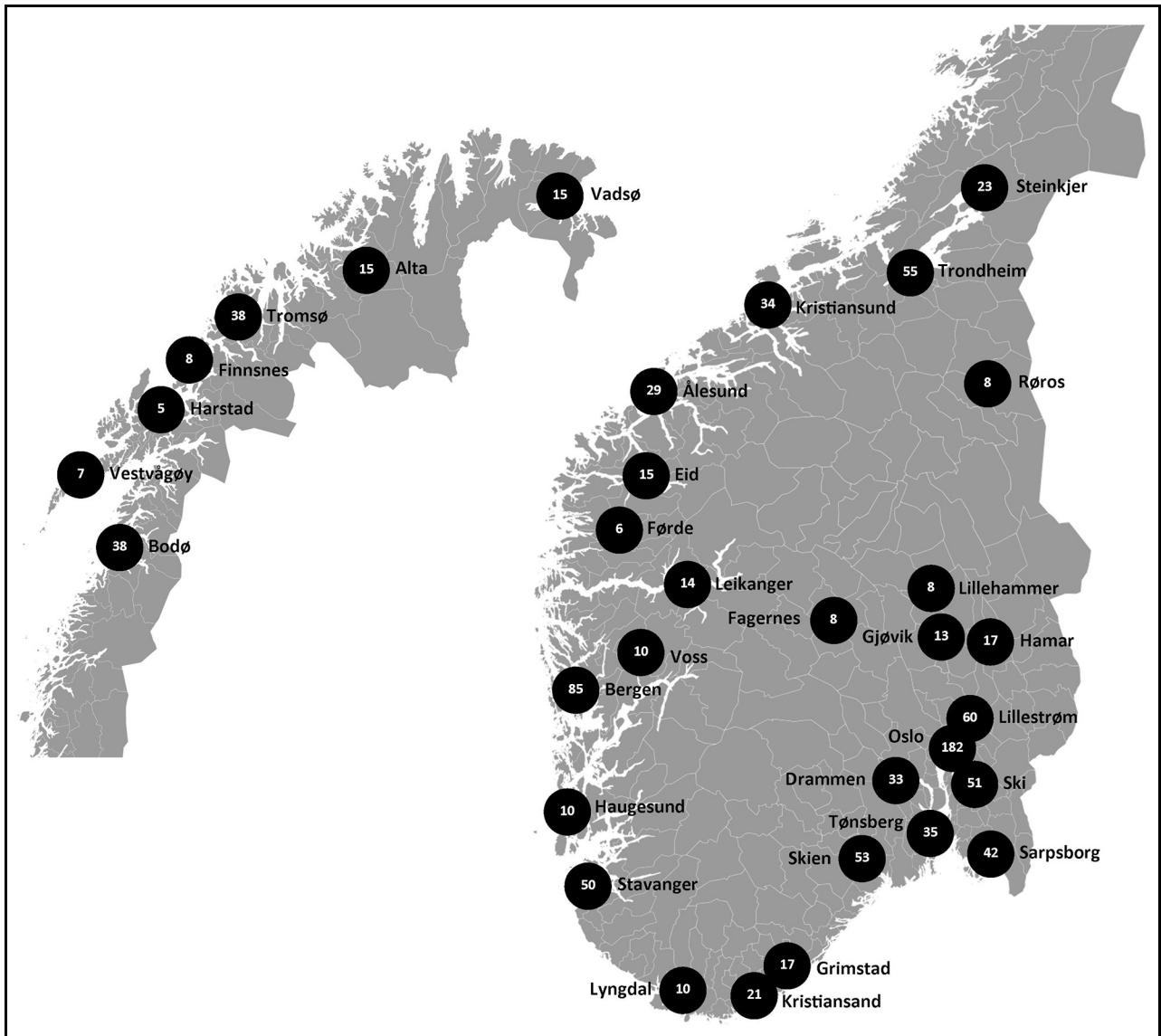
Departementet vurderer Skattedirektoratets forslag til lokalisering, jf. punkt 23.2.3, som godt.

Flere av høringsuttalelsene, blant annet Unio, Skatterevisorenes forening, Norsk Tjenestemannslag Skatt og Skatteetatens Landsforbund har uttalt at det foreslåtte antallet årsverk til oppgaven bør økes. Departementet er fornøyd med at det i Skattedirektoratets forslag ligger inne en styrking av arbeidsgiverkontrollen på 29 årsverk. Finansdepartementet foreslår likevel å styrke arbeidet mot svart økonomi ytterligere.

Enkelte høringsuttalelser, blant annet fra Norsk Tjenestemannslag og Skatteetatens Landsforbund, viser også til at Skattedirektoratets forslag om å legge oppgavene til totalt 27 kontor er for få kontor. Blant annet for å sikre kompetansearbeidsplasser enda flere steder foreslår departementet noen flere kontorer enn det direktoratet har foreslått. I tillegg til de 27 kontorene i direktoratets forslag, foreslår Regjeringen kontor på Finnsnes, Voss, Lyngdal, Eid, Røros og Leira i Valdres. For å skape gode fagmiljøer er disse kontorene lagt til steder der Skatteetaten i dag allerede har kontor, og dette vil sikre at etatens kontorer på disse stedene blir opprettholdt. Departementet foreslår også å styrke kontoret i Kristiansund med flere arbeidsplasser.

Sammenlignet med Skattedirektoratet sitt forslag foreslår Finansdepartementet noen færre årsverk i Lillestrøm, Hamar, Lillehammer, Drammen, Grimstad, Stavanger, Bergen og Trondheim. Samlet sett foreslår Finansdepartementet å styrke arbeidsgiverkontrollen med 30 årsverk. Samlet antall årsverk til skatteoppkreveroppgaver blir da økt fra 985 i Skattedirektoratets forslag til 1 015 i Finansdepartementets forslag.

Tabell 23.2 gir en samlet oversikt over departementets forslag til bemanning og lokalisering av skatteoppkreverfunksjonens oppgaver organisert i Skatteetaten.



Figur 23.1 Departementets forslag til lokalisering

Kilde: Finansdepartementet.

23.5 Sammenheng med øvrige pågående reformer og struktur- endring i Skatteetaten

Stortingets flertall viser til at det ville vært naturlig å sette overføringen av skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten i en større sammenheng, blant annet med øvrige pågående reformer og strukturendringer i Skatteetaten.

Regjeringen har satt i gang en rekke tiltak i etatene som håndterer skatt, avgift, toll og innkreving, og i oppgavefordelingen mellom dem, jf. Prop. 1 S (2015–2016). Tiltakene skal gjøre skatte- og avgiftsforvaltningen bedre, mer effektiv og mer samordnet. Hovedmålene i arbeidet med en bedre skatte- og avgiftsforvaltning er; styrking av

arbeidet mot svart økonomi, bedre grensekontroll, forenkling for innbyggerne og næringslivet, økt rettssikkerhet og redusert ressursbruk.

Endringene innebærer en rendyrking av oppgavene til både Skatteetaten og Tolletaten. Overføring av skatteoppkreverfunksjonene fra kommunene til Skatteetaten er ett av tiltakene. Skatteetaten vil med tiltakene få et helhetlig ansvar for fastsetting, innkreving og kontroll av skatter og avgifter.

I Prop. 1 S (2014–2015) ble det varslet en gjennomgang av kontorstrukturen i Skatteetaten med sikte på færre og større skattekontor. Meningen med gjennomgangen var å legge til rette for at etaten kan løse oppgavene sine på en bedre og mer effektiv måte. Overføringen av skatteoppkrever-

Tabell 23.2 Departementets forslag til bemanning og lokalisering av skatteoppkreverfunksjonens oppgaver organisert i Skatteetaten

Fylke	Sted	Årsverk	
		Forslag Skattedirektoratet	Forslag Finansdepartementet
Østfold	Sarpsborg	42	42
Akershus	Lillestrøm	70	60
	Ski	51	51
Oslo	Oslo ¹	182	182
Hedmark	Hamar	25	17
	Lillehammer	12	8
	Gjøvik	13	13
Oppland	Leira i Valdres		8
Buskerud	Drammen	38	33
Vestfold	Tønsberg	35	35
Telemark	Skien	53	53
Aust-Agder	Grimstad	21	17
	Kristiansand	21	21
Vest-Agder	Lyngdal		10
	Stavanger	55	50
Rogaland	Haugesund	10	10
	Bergen	95	85
Hordaland	Voss		10
	Leikanger	14	14
	Førde	6	6
Sogn og Fjordane	Eid		15
	Ålesund	29	29
Møre og Romsdal	Kristiansund	9	34
	Trondheim	63	55
Sør-Trøndelag	Røros		8
Nord-Trøndelag	Steinkjer	23	23
	Bodø	38	38
Nordland	Vestvågøy	7	7
	Tromsø	38	38
	Harstad	5	5
Troms	Finnsnes		8
	Alta	15	15
Finnmark	Vadsø	15	15
Landet		985	1 015

¹ I antall årsverk for Oslo er det inkludert 17 årsverk til administrative oppgaver i Skattedirektoratet.

Kilde: Finansdepartementet.

funksjonen fra kommunene vil gi en endring i Skatteetatens oppgaveportefølje. Overføringen vil være et av flere premisser for vurderingene av hvordan kontorstrukturen i etaten bør være i framtiden. Ved Stortingets behandling av saken i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015 viste Stortingets mindretall i sin merknad til at sentraliseringseffekten forsterkes når det både foreslås endret kontorstruktur og overføring av skatteoppkreverfunksjonen. Regjeringen vil ikke gjennomføre en omfattende reduksjon av antall kontorenheter i Skatteetaten parallelt med at skatteoppkreverfunksjonen blir overført.

23.6 Arbeidsrettslige og personalmessige forhold

Skattedirektoratets rapport inneholder en vurdering av arbeidsrettslige og personalmessige forhold. Direktoratet viste til at en ved overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten må gjøre en vurdering av om det skjer en virksomhetsoverdragelse. I Prop. 120 LS (2014–2015) var det anbefalt at hver enkelt kommune med skatteoppkreverfunksjon må vurdere om kriteriene og vilkårene for virksomhetsoverdragelse er til stede eller ikke. Rettslig vil dette kunne føre til at arbeidstakere i de ulike kommunene får ulike rettigheter med hensyn til om de kommer inn under reglene om virksomhetsoverdragelse eller ikke. Skatteoppkreverfunksjonene er ulikt organisert i kommunene, og direktoratets rapport gir derfor ikke en helt generell beskrivelse av konsekvensene for de ansatte som arbeider med skatteoppkreverfunksjonen.

Flere høringsinstanser, herunder KS og mange kommuner, peker på at ved en ev. overføring av oppgavene må staten ta ansvar for de som blir overtallige. KS uttaler blant annet:

«Staten må ta hovedansvar for å gjennomføre virksomhetsoverdragelsen, herunder ta ansvar for de som blir overtallige. Dette innebærer også eventuelt omplassering til andre stillinger i staten»,

mens Oslo kommune uttaler

«Dersom Stortinget vedtar statliggjøring av skatteoppkreverfunksjonen vil Oslo kommune bidra til en så ryddig prosess som mulig. Oslo kommune forutsetter at regelverket om virksomhetsoverdragelse blir fulgt fullt ut. Det vil være statens hovedansvar at overføringen

skjer på en måte som ivaretar arbeidstakerne på en god måte, herunder må staten ta ansvar for dem som blir overtallige.»

Flere fagforeninger la vekt på at det er viktig med et tett samarbeid mellom partene i prosessen. Flere høringsinstanser trakk også fram at tiden fram til årsskiftet ville bli knapp for en god prosess.

Departementet har etter en konkret vurdering kommet til at det vil være riktig å foreslå at oppgaveoverføringen gjennomføres etter arbeidsmiljølovens regler om virksomhetsoverdragelse for alle kommuner. Da vil alle berørte ansatte i kommunene behandles likt. Dette er i tråd med høringsuttalelsen fra KS og flere kommuner. Tidspunktet for endringen er samtidig utsatt til 1. juni 2016, noe som vil gi bedre tid for etaten og de ansatte til å tilpasse seg endringen.

Når det gjelder konsekvensen for ansatte i Skatteetaten viser direktoratet til at oppgaver knyttet til styring og kontroll av skatteoppkreverfunksjonen vil falle bort, og at dette vil få konsekvenser for 71 ansatte. Direktoratet viser til at det er tjenestemannsloven (lov om statens tjenestemenn m.m. av 4. mars 1983) som definerer hvilke rettigheter og plikter disse vil få, og i den grad en i forbindelse med overføring av ansatte fra kommunene ikke får overført tilstrekkelig antall årsverk vil etaten tilby disse oppgaver som blir overført.

Det er i Skattedirektoratets rapport vist til at en bør legge vekt på gode personalprosesser, og at det er en grunnleggende forutsetning at omstillingsarbeidet skal skje i nært samarbeid med de ansatte og deres organisasjoner. Dette er nærmere omtalt i Prop. 120 LS (2014–2015) og er fremdeles de gjeldende retningslinjene for det videre arbeidet. En skal gjøre rede for følgene for de ansatte og planlegge et omstillingsløp som involverer tillitsvalgte for de ansatte som overføringen berører. Departementet og Skattedirektoratet har i denne sammenheng startet et arbeid for å forberede en overføring av skatteoppkreverfunksjonen.

Departementet vil innenfor rammene av lov og avtaler invitere hovedsammenslutningene og arbeidsgiverne dette gjelder til å samarbeide om å gjennomføre overføringen av oppgavene fra kommune til stat, blant annet med sikte på å informere berørte arbeidstakere. I prosessen vil en legge vekt på å gi informasjon, og departementet vil invitere til å etablere et samarbeidsorgan mellom partene tilsvarende det som ble etablert da vergeomsetningsreformen ble gjennomført.

23.7 Lovendringer

23.7.1 Innledning

For å tilrettelegge for overføringen av skatteoppkrevingen fra den kommunale skatteoppkreveren til Skatteetaten og avvikling av dagens skatteutvalgsordning i skattesaker, foreslår departementet endringer i skattebetalingsloven kapittel 2, §§ 3-3, 4-1, 5-5, 5-12, 5-13, 5-14, 7-1, 8-2, 8-4, 9-2, 10-20, 14-3, 14-4, 14-5, 14-6, 15-1, 16-20 og 17-2.

Overføring av skatteoppkrevingen, og det at kommunene skal beholde sin særnamnsmyndighet for kommunale krav, gjør det også nødvendig med endringer i andre lover. Departementet foreslår derfor endringer i veitrafikkloven § 38, eidegdomsskattelova §§ 24, 25 og 27, brann- og eksplosjonsvernloven § 28, vass- og avløpsanleggslova § 6, ligningsloven §§ 2-5 og 10-8, folketrygdloven §§ 24-2, 24-4 og 25-1, rettsgebyrloven § 14, fjellova § 7, lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6 og a-opplysningsloven § 8.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

23.7.2 Gjeldende rett

Skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven kapittel 2 fastsetter hvem som er rett innkrevingsmyndighet og betalingsmottaker for krav etter skattebetalingsloven. Kapitlet ble endret ved lov 19. juni 2015 nr. 54, med virkning fra 1. januar 2016 og vil bestå av tre paragrafer, §§ 2-1 til 2-3. Det følger av § 2-1 at skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet for formues- og inntektskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som ikke skal innkreves av skatteoppkreveren etter § 2-1, jf. § 2-2. Bestemmelsen i § 2-2 regulerer videre forholdet til Statens innkrevingsssentral og fastsetter at departementet i forskrift kan gi regler om at krav skal betales til andre enn skattekontoret og om at tollregionen skal innkreve enkelte nærmere bestemte krav. Paragraf 2-3 regulerer departementets myndighet til å gi instruks og å delegere myndighet til skatteoppkreverne.

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd fastslår at når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles. De ansvarlige kan imidlertid avtale at pliktene etter loven skal utføres av en av dem, men en slik avtale fritar bare for plikter så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

I skattebetalingsloven kapittel 5 er det regler om forskuddstrekk. Etter § 5-5 syvende ledd skal arbeidsgiver, i tilfeller hvor det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra den kommunen skattyter mener han skal svare skatt til. Etter § 5-5 åttende ledd kan skatteoppkreveren fritas for plikten til å foreta forskuddstrekk i tilfeller hvor det godtgjøres at det betales forskuddstrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt og det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet. Videre er det i § 5-12 tredje ledd bestemt at med mindre skatteoppkreveren samtykker, kan kontohaver ikke disponere over en skattetrekkskonto på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank.

Skatteoppkreveren skal som ledd i arbeidsgiverkontrollen påse at arbeidsgivere og andre som har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt, jf. skattebetalingsloven § 5-13. Skatteoppkreveren kan, ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen, innhente kontrollopplysninger fra tredjepart, jf. § 5-14.

Skattebetalingsloven kapittel 7 har regler om avregning. Det følger av § 7-1 første ledd at det er skatteoppkreveren som skal foreta avregningen knyttet til forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som skal gå til fradrag i utlignet skatt.

I skattebetalingsloven kapittel 8 er det regler om hvordan den felles innkrevde skatt mv. skal fordeles mellom skattekreditorene. Etter § 8-2 tredje ledd skal forskuddstrekk som ikke skal tilbakebetales til skattyter etter § 7-3 annet ledd og forskuddstrekk for lønnstakere som er ukjent i kommunen, overføres til staten tre år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt. Etter § 8-4 første ledd skal skatt og trygdeavgift, som er trukket eller innbetalt til skatteoppkrever, i nærmere angitte tilfeller anses som deponert inntil det er avgjort hvilken kommune skattyter er skattepliktig til. Den skatteoppkrever som mottar slik betaling, skal straks melde fra om dette til skatteoppkreverne for de berørte kommuner. I § 8-4 annet ledd er det regler om søksmålsfrister fra kommuner med hensyn til innbetalingen som er deponert etter første ledd.

Skatteoppkreverne kan i medhold av skattebetalingsloven § 10-20 annet ledd første punktum fastsette forfallsterminene for forskuddsskatt når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte, og tilsvarende etter annet punktum når skattyter i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt

av inntekt opptjent i utlandet, og inntekten er gjenstand for forskuddstrekk etter interne regler.

I skattebetalingsloven kapittel 14 er det regler om utlegg, herunder utleggspant og utleggstrekk. Skatteoppkreverne kan i henhold til § 14-3 første ledd holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Etter annet ledd kan en skatteoppkrever på anmodning avholde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som en annen skatteoppkrever eller et skattekontor har innkrevingsansvaret for. Skattekontoret kan på tilsvarende måte holde utleggsforretning for skatteoppkreverne. Skatteoppkreverne og skattekontoret kan videre i henhold til § 14-4 første ledd nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

I skattebetalingsloven § 14-5 er det regler om gjennomføring av utleggstrekk. Det følger av § 14-5 første ledd at utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og skattekontoret også gjelder for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter kapittel 8, samt at skattebetalingsloven § 5-10 annet ledd om gjennomføringen av forskuddstrekk gjelder tilsvarende for utleggstrekk. Av § 14-5 annet ledd følger det at ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne, skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkskonto følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven kapittel 5 og 10, og at beløpene skal betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt utleggstrekket. Utleggstrekk nedlagt av skattekontoret skal til sammenligning følge reglene om forfall i tvangsfullbyrdsloven § 7-22 første ledd, jf. bestemmelse om dette i skattebetalingsloven § 10-50. Det er således forskjellige regler for oppgjør og forfall for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren og skattekontoret.

I § 14-6 er det fastsatt begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift. Etter første ledd kan en skattyter som har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue eller inntekt i flere kommuner, unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift til skatteoppkreveren for den kommunen som han mener kravene skal utskrives i. Av fjerde ledd følger det at når en av skatteoppkreverne har satt i verk utleggstrekk etter § 14-4, kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt.

Etter skattebetalingsloven § 15-1 tredje ledd kan skatteutvalget i skattesaker gi utsettelse med betalingen av hensyn til skyldneren når denne er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen. Er betalingsevnen varig svekket kan skatteutvalget bestemme at kravet skal settes ned eller frafalles. I saker som gjelder ettergivelse av skatt for mer enn 200 000 kroner, ligger derimot avgjørelsesmyndigheten hos skattekontoret. Skatteutvalgets avgjørelser kan ikke påklages, jf. skattebetalingsloven § 3-3 første ledd siste punktum.

I skattebetalingsloven § 16-20 er det regler om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk. Etter første ledd kan krav rettes mot arbeidsgivere og andre som er pliktig til å foreta trekk, dersom disse ikke foretar forskuddstrekk, utleggstrekk og/eller oppgjør. Annet ledd fastsetter at krav kan rettes mot arbeidsgivere som unnlater å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i melding eller på annen måte. Etter tredje ledd kan felles ansvarskrav fra flere kommuner mot en arbeidsgiver, motregnes i krav som arbeidsgiveren har på hver enkelt av skattekreditorene.

Av skattebetalingsloven § 17-2 første ledd følger det at søksmål mot staten for avgjørelser som nevnt i bestemmelsen skal anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans, når skatteoppkrever er innkrevingsmyndighet. De alminnelige vernetingsreglene i tvisteloven kommer til anvendelse ved søksmål rettet mot skattekontoret.

Annen lovgivning

For enkelte kommunale krav er det bestemt at kravene kan innkreves av skatteoppkreveren etter reglene for innkreving av skatt. Dette gjelder kommunale krav som nevnt i eiedomsskattelova § 27 tredje punktum, vass- og avløpsanleggslova § 6 tredje punktum, vegtrafikkloven § 38 annet ledd tredje punktum, brann- og eksplosjonsvernloven § 28 fjerde ledd og forurensningsloven § 34 femte ledd annet punktum. Dette innebærer at skatteoppkreveren har særnamsmyndighet og motregningsadgang for kravene.

Lovgivningen inneholder videre andre bestemmelser som legger myndighet til eller på annen måte omhandler skatteoppkreveren.

Det følger av eiedomsskattelova § 24 at eiedoms skatten skal svares til skatteoppkreveren og etter § 25 annet ledd kan skatteoppkreveren i sær-

lige tilfelle gi utsetting med betaling av eiendoms-skatten.

I lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6 første ledd er det fastsatt at avgift skal innbetales til skatteoppkreveren for Svalbard.

Ligningsloven § 2-5 bokstav b fastsetter at skatteoppkrevere, samt tjenestemenn ved deres kontorer, er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i ligningsloven §§ 2-2 til 2-4. Videre følger det av ligningsloven § 10-8 tredje ledd at gebyr ved for sent eller ikke innleverte opplysninger etter lovens kapittel 5 eller § 6-3 nr. 3 eller 4 kan ilegges av skatteoppkreveren, og av § 10-8 femte ledd at vedtak truffet av skatteoppkreveren om slikt gebyr kan påklages til skattekontoret.

Folketrygdloven § 24-2 tredje ledd fastsetter at arbeidsgiver skal gjøre skatteoppkreveren oppmerksom på feil ved beregningen eller oppgjøret for arbeidsgiveravgiften. I § 24-4 er det videre fastsatt at skatteoppkreveren som ledd i arbeidsgiverkontrollen skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Det følger for øvrig av folketrygdloven § 25-1 tredje ledd at skatteoppkreverne har adgang til opplysninger fra arbeidsgiverregisteret og arbeidstakerregisteret.

Etter a-opplysningsloven § 8 annet ledd skal skatteoppkreverne ha tilgang til opplysninger om arbeidsgivers beregning og oppgjør av skatte-trekk og arbeidsgiveravgift etter skattebetalingsloven og folketrygdloven.

Av rettsgebyrloven § 14 siste ledd fremgår det at det ikke skal betales gebyr for utleggstrekk besluttet av skatteoppkreveren, og at departementet kan bestemme at gebyr som påløper ved skatteoppkreverens forretning for utleggspant skal tilfalle kommunen.

I fjellova § 7 er det fastsatt at fjellstyremedlemmene skal ha en rimelig godtgjørelse for arbeidet, og at godtgjørelse skal betales av kommunekassa dersom det ikke er tilstrekkelige midler i fjellkassa.

23.7.3 Høring

Skattedirektoratets forslag til endringer i skattebetalingsloven

Skattedirektoratet foreslår endringer i skattebetalingsloven kapittel 2 som tilrettelegger for at skattekontoret blir ny innkrevingsmyndighet for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

Direktoratet foreslår videre at «skatteoppkreveren» erstattes med «skattekontoret» i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, § 5-5 åttende ledd, § 5-12 tredje ledd, § 5-13 første ledd, § 5-14, § 7-1 første ledd, § 10-20 annet ledd, § 14-4 første ledd, § 14-5 første og annet ledd, og i tillegg noen språklige tilpasninger i §§ 5-13 og 5-14.

Direktoratet foreslår også å endre bestemmelsene i § 5-5 syvende ledd og § 14-6 første ledd som følge av at skattekort ikke lenger skrives ut i kommunen, men sentralt for de ulike kommunene.

Videre foreslår direktoratet å korte ned bestemmelsen i § 7-1 første ledd, siden det ikke lenger er nødvendig å ha bestemmelser i loven om hvor avregningen skal foretas etter at oppgavene overføres til skattekontoret.

Bestemmelsen i § 8-2 tredje ledd er foreslått endret som følge av at det ikke lenger blir aktuelt å overføre forskuddstrekk fra kommunene til staten når staten skal innkreve forskuddstrekket. Direktoratet foreslår videre å oppheve § 8-4. Om bakgrunnen for forslaget uttaler direktoratet følgende:

«Begrunnelsen for denne bestemmelsen har over lengre tid blitt klart svekket som følge av at forskuddsutskrivningen forlengst er sentralisert. Utskrivning i (eller for) to eller flere kommuner for samme formue eller inntekt skal således forekomme i veldig liten utstrekning. Ved en overføring av skatteoppkreverfunksjonen må det uansett kunne legges til grunn at den situasjon bestemmelsen forutsetter, ikke vil kunne oppstå overfor en og samme oppkrever med det innhold og den virkning for skattyter som bestemmelsen regulerer med henvisning til lovens §§ 5-5 sjette ledd (henvisning til sjette ledd beror på en inkurie, det skal være sjuende ledd) og 14-6 første ledd. Søksmål som nevnt i § 8-4 annet ledd vil ved en overføring av skatteoppkreverfunksjonen da heller ikke kunne oppstå med hensyn til betalingssituasjonen, da det ikke lenger vil kunne være to eller flere innkrevingsinstanser. Vi ser på denne bakgrunn ikke lenger behov for å regulere deponering av pengebeløp, og foreslår opphevelse av § 8-4.»

I § 14-3 er første ledd annet punktum og annet ledd foreslått opphevet fordi bestemmelsene blir overflødige etter overføringen av skatteoppkreverens oppgaver til skattekontoret. Med tilsvarende begrunnelse er § 14-5 annet ledd siste punktum foreslått opphevet. I tilknytning til forslaget om

endring av § 14-5 om gjennomføring av utleggstrekk er det uttalt:

«I dag er det forskjellige regler for oppgjør og forfall for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren og skattekontoret. Skattekontoret følger reglene i skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsloven § 7-22 første ledd. Skatteoppkreveren følger reglene for oppgjør av forskuddstrekk. I følge forarbeidene til bestemmelsen var det upraktisk å ha samme regel for skattekontorene fordi midlene på skattetrekkskontoen kun kan disponeres med samtykke av den lokale skatteoppkrever, jf. skbtl. § 5-12 (3). Etter omorganiseringen vil ikke dette lenger være problematisk.

Det bør velges en felles løsning for håndtering av utleggstrekk fordi man nå får en og samme innkrevingsinstans å forholde seg til. Det vil ellers virke svært forvirrende for en arbeidsgiver dersom han skal skille mht. oppgjørsregime avhengig av hvilket krav som skal tvangsfullbyrdes gjennom trekkpålegget.

Reglene for skatteoppkreverne antas i større grad å sikre det beløp som er trukket av arbeidsgiver, jf. særlig at midlene må settes inn på en skattetrekkskonto. Vi foreslår derfor at denne regelen som utgangspunkt skal gjelde for alt utleggstrekk nedlagt av skattekontoret dersom trekkpliktige skal ha skattetrekkskonto for forskuddstrekk. Der den trekkpliktige ikke har plikt til å ha skattetrekkskonto, vil oppgjøret fremdeles skje etter skattebetalingsloven § 10-50.»

Direktoratet har videre foreslått å oppheve bestemmelsen i § 14-6 fjerde ledd siden det etter overføringen av skatteoppkreverfunksjonen kun vil være skattekontoret som er innkrevingsmyndighet og siden bestemmelsen regulerer tilfeller som i praksis ikke vil forekomme.

Som nevnt under punkt 23.2.3 foreslår direktoratet å avvikle ordningen med at skatteutvalgene skal behandle saker om betalingsutsettelse og nedsettelse av skatt. Som følge av dette foreslår direktoratet å oppheve § 15-1 tredje ledd.

Direktoratet foreslår at § 16-20 tredje ledd oppheves fordi bestemmelsen anses ikke lenger nødvendig etter at staten v/Skatteetaten vil være eneste kreditor ved innkreving av forskuddstrekk og utleggstrekk. Direktoratet foreslår videre at det ved lovbehandlingen presiseres at § 16-20 annet ledd generelt skal komme til anvendelse ved skattekontorets innfordring i de tilfeller arbeidsgiver har unnlatt å sende inn pliktig melding om anset-

telse, slik at bestemmelsen også kan benyttes der trekk kunne vært nedlagt til dekning av for eksempel misligholdt merverdiavgiftskrav. Om behovet for en slik presisering er det uttalt:

«Det har vært lagt til grunn at bestemmelsen kun kan påberopes av skatteoppkrever for så vidt gjelder trekk som kunne vært nedlagt til dekning av skatter og avgifter som innkreves av den kommunale skatteoppkrever. Denne forståelsen er knyttet til at det av forarbeidene til § 16-20 klart fremgår at bestemmelsen videreførte de tidligere ansvarsbestemmelsene i skattebetalingsloven av 1952, se gammel lovs § 49, jf. § 33. Til tross for at ordlyden i § 16-20 med henvisning til § 14-4 ikke i seg selv skulle tilsi begrensning som nevnt, har det vært lagt til grunn at § 16-20 ikke åpnet for et bredere anvendelsesområde enn det som gjaldt for de bestemmelser de erstattet i tidligere skattebetalingslov.»

Direktoratet foreslår videre å endre § 17-2 slik at de alminnelige vernetingsreglene generelt gjelder hvor staten er saksøkt.

Skattedirektoratets forslag til endringer i andre lover

Skattedirektoratet foreslår endringer i veitrafikkloven § 38 annet ledd, eidegdomsskatteleva § 27, brann- og eksplosjonsvernloven § 28 fjerde ledd og vass- og avløpsanleggslova § 6, slik at kommunen kan kreve inn de aktuelle kravene etter reglene i skattebetalingsloven. Forslagene til ny lovt tekst er tilpasset slik at den innkrevingsmyndighet som disse bestemmelsene i dag legger til skatteoppkreveren, kan utføres av kommunen som sådan. Det er i høringen forutsatt at kommunen selv bestemmer hvilket organ i kommunen som eventuelt skal utøve særnamnsfunksjonen mv.

Videre foreslår direktoratet at eidegdomsskatteleva §§ 24 og 25 endres slik at bestemmelsene ikke lenger viser til skatteoppkreveren.

Ligningsloven § 2-5 bokstav b er foreslått opphevet fordi bestemmelsen ikke vil ha betydning etter at skatteoppkreverfunksjonen overføres til skattekontoret. Videre foreslår direktoratet å ta ut henvisningen til kommunekassereren i ligningsloven § 10-8 tredje ledd og å oppheve femte ledd tredje punktum, da det ikke vil være behov for regler om skatteoppkreveren.

I folketrygdloven § 24-2 tredje ledd, § 24-4 annet ledd og § 25-1 tredje ledd foreslår direktoratet å erstatte henvisningene til skatteoppkreveren med «skattekontoret». Videre er det foreslått å ta

ut henvisningen til «skattekontoret» i § 24-4 annet ledd siste punktum, da denne angivelsen blir overflødig som følge av oppgaveoverføringen til skattekontoret.

I a-opplysningsloven § 8 annet ledd første punktum er henvisningen til skatteoppkreveren foreslått tatt ut bestemmelsen. I lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6 første ledd er «skatteoppkreveren på Svalbard» foreslått byttet ut med «skattekontoret». I rettsgebyrloven § 14 siste ledd foreslår direktoratet i første punktum å endre «kommunekasserer» til «skattekontor» og å oppheve annet punktum. I fjellova § 7 er «kommunekassa» foreslått endret til «kommunen».

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansenes merknader til Skattedirektoratets forslag om å flytte skatteoppkrevingen fra skatteoppkreveren til Skatteetaten, videreføre kommunenes særnamsmyndighet mv. og avvikle ordningen med skatteutvalg, er omtalt ovenfor under punkt 23.3.

KS uttaler til endringsforslagene i folketrygdloven § 25-1 tredje ledd og a-opplysningsloven § 8 annet ledd at kommunene ved bruk av den kommunale særnamsfunksjonen «ikke vil få tilgang til informasjon fra verken arbeidsgiver-/arbeidstakerregisteret eller arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold». KS uttaler videre at «kommunene heller ikke lenger vil ha tilgang til skattesystemet SOFIE, noe som må til for å ivareta personvern hensyn i den organiseringen som nå foreslås». KS mener dette er dramatisk for kommunene og at det i realiteten betyr at man ikke har informasjon til å kunne benytte seg av særnamsmyndigheten. Flere av kommunene har også pekt på dette i sine uttalelser.

Høringsinstansene har for øvrig ikke hatt direkte merknader til Skattedirektoratets forslag til lovendringer.

Oslo Byfogdembete har enkelte merknader som relaterer seg til domstolen, herunder om behandling av klage på utlegg:

«Etter det Oslo byfogdembete kan se, er en problemstilling med klage på utlegg ikke drøftet i høringsnotatet. Ved klage på utlegg skal klagen behandles av tingretten i den rettskrets namsmannen har sitt kontor, jf. tvangfullbyrdesloven § 2-8. (...)

En overføring av skatteoppkreverfunksjonen fra kemneren/kommunekassereren til Skatteetaten, kan medføre at særnamsmannen

vil få sitt sete i en annen rettskrets. Det bør vurderes om klage over Skatteetatens avgjørelser som særnamsmann bør behandles av tingretten i den rettskrets saksøkte (skattyter/avgiftspliktig) har sitt alminnelige verneing.

23.7.4 Vurderinger og forslag

Forslaget om å overføre innkrevingen av formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift fra skatteoppkreveren til Skatteetaten, samt forslagene om at kommunene skal beholde særnamskompetanse mv. for kommunale krav og at skatteutvalgsordningen i skattesaker skal avvikles, medfører at det må gjøres endringer i skattebetalingsloven og i flere andre lover.

Endringer i skattebetalingsloven

Departementet foreslår at skattebetalingsloven §§ 2-1 til 2-3, som ble vedtatt endret ved endringslov 19. juni 2015 nr. 54, erstattes av en bestemmelse som legger all innkreving av skatt, toll og avgift til skattekontoret. Gjennom dette blir skattekontoret innkreivingsmyndighet for alle krav omfattet av skattebetalingsloven dersom annet ikke er bestemt, herunder også de krav som skatteoppkreveren i dag innkrever.

Bestemmelser om betaling hører tematisk hjemme i skattebetalingsloven kapittel 9. Dette, sammen med at krav som hovedregel skal betales til konto i Skatteetaten når innkrevingen av toll, skatt og avgift samles hos skattekontoret, tilsier etter departementets vurdering at kapittel 2 blir avgrenset til å gjelde bestemmelser om innkreivingsmyndighet. Som følge av dette foreslår departementet også en endring i kapitteloverskriften.

Det foreslås videre å flytte bestemmelsen om at departementet kan gi regler om betaling, som ble vedtatt endret ved endringslov 19. juni 2015 nr. 54, fra skattebetalingsloven § 2-2 til § 9-2 nytt fjerde ledd. Om bakgrunnen for § 9-2 nytt fjerde ledd vises det til Prop. 120 LS (2014–2015).

Departementet foreslår videre at henvisninger til skatteoppkreveren tas ut eller endres til skattekontoret og andre språklige tilpasninger i bestemmelsene, herunder i § 4-1 annet ledd, § 5-5 åttende ledd, § 5-12 tredje ledd, § 5-13, § 5-14, § 7-1 første ledd, § 10-20 annet ledd, § 14-4 første ledd og § 14-5 første og annet ledd, jf. forslag om dette i høringen. Forslag til endring i § 5-13 medfører at arbeidsgiverkontrollen knyttet til forskuddstrekk og utleggstrekk overføres fra skatteoppkreveren til skattekontoret.

Videre foreslås det å endre § 5-5 syvende ledd og § 14-6 første ledd som følge av at skattekort skal skrives ut sentralt for de ulike kommuner.

Bestemmelsen i § 8-2 tredje ledd foreslås endret siden det ikke er behov for en bestemmelse om at forskuddstrekk, som nevnt i bestemmelsen, skal overføres til staten når Skatteetaten overtar skatteoppkrevingen. Departementet slutter seg videre til Skattedirektoratets vurdering av at § 8-4 ikke lenger vil ha noe praktisk virkeområde, og foreslår at bestemmelsen oppheves.

Departementet foreslår også å følge opp forslaget i høringen om å oppheve de bestemmelsene i kapittel 14 om utlegg som blir overflødige ved overføringen av skatteoppkreverens myndighet til skattekontoret. Departementet slutter seg videre til Skattedirektoratets vurdering av at det bør velges en felles løsning for håndtering av utleggstrekk når man nå får en og samme innkreivingsinstans for alle krav, og at reglene for oppgjør av forskuddstrekk bør benyttes når skattekontoret skal pålegge utleggstrekk hos arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto.

Oslo byfogdembete tar i sin uttalelse opp spørsmålet om klager over Skatteetatens avgjørelser som særnamsmann bør behandles av tingretten i den rettskrets saksøkte (skattyter/avgiftspliktig) har sitt alminnelige verneting. Departementet vil til dette bemerke at klager på utlegg normalt ikke er gjenstand for muntlige forhandlinger, og at skyldner derfor ikke skal møte i retten. Den geografiske avstanden mellom skyldners bosted og den tingrett som skal behandle klagen kan derfor etter departementets vurdering ikke tillegges vesentlig vekt ved spørsmål om hvor en slik klage skal behandles. Departementet kan derfor ikke se at det er tungtveiende hensyn som taler for at klage på utlegg bør behandles i den rettskrets hvor saksøkte har sitt alminnelige verneting.

Departementet foreslår videre å oppheve § 15-1 tredje ledd hvor skatteutvalgets myndighet i dag angis. Som en konsekvens av dette må også henvisningen til § 15-1 tredje ledd tas ut av § 3-3 første ledd siste punktum.

Departementet forslår også å oppheve § 16-20 tredje ledd. Bestemmelsen anses ikke lenger nødvendig etter at skattekontoret skal være eneste kreditor ved innkreving av forskuddstrekk og utleggstrekk. Når det gjelder § 16-20 annet ledd vil departementet bemerke, slik som anført av Skattedirektoratet i høringen, at bestemmelsens ordlyd ikke gir grunnlag for en innskrenkende fortolkning. Departementet legger til grunn at en fremover må forstå bestemmelsen slik at den generelt kan benyttes i tilfeller hvor arbeidsgiver

har unnlatt å sende inn pliktig melding om ansettelse.

Som følge av at skattekontoret skal være innkreivingsmyndighet for alle krav som nevnt i eller i medhold av skattebetalingsloven, foreslår departementet å oppheve de særlige reglene om verneeting i § 17-2 første ledd. Dette medfører at de alminnelige vernetingsreglene i tvisteloven vil gjelde ved alle søksmål mot staten i henhold til bestemmelsen.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven kapittel 2, §§ 3-3, 4-1, 5-5, 5-12, 5-13, 5-14, 7-1, 8-2, 8-4, 9-2, 10-20, 14-3, 14-4, 14-5, 14-6, 15-1, 16-20 og 17-2.

Forslag til endringer i andre lover

Departementet foreslår endringer i veitrafikkloven § 38 annet ledd, egedomsskattelova § 27, brann- og eksplosjonsvernloven § 28 fjerde ledd og lov om kommunale vass- og avløpsanlegg § 6, slik at den særnamsmyndighet og motregningsadgang som disse bestemmelsene legger til skatteoppkreveren fremdeles kan utøves av kommunen. Det er ikke behov for endring i forurensningsloven § 34 femte ledd, da kommunens adgang til å tvangsinnkreve gebyr som nevnt i bestemmelsen videreføres gjennom en henvisning til egedomsskattelova § 27. Forslag til ny lovtekst foreslås tilpasset ved at kravet om at skatteoppkreveren skal forestå innkrevingen tas ut av de aktuelle bestemmelsene.

Blant annet KS har i sin uttalelse pekt på at kommunene mister tilgangen til flere registre, og at dette vil være problematisk når kommunene skal utøve særnamsmyndigheten. Departementet kan ikke se at kommunene har behov for tilgang til skatteregnskapet ved innkrevingen av kommunale krav, og vil bemerke at disse kravene også under gjeldende ordning håndteres på siden av skatteregnskapet. Departementet ser derimot at kommunene ved utøvelsen av særnamsfunksjonen, kan ha behov for opplysninger fra arbeidsgiverregisteret og arbeidstakerregisteret (AA-registeret), og foreslår her en endring sammenlignet med høringen, ved at folketrygdloven § 25-1 endres slik at kommunene gis slik tilgang.

Når det gjelder KS sin merknad om at kommunene mister tilgang til arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold, vil departementet bemerke at a-opplysningsloven § 8 i dag bare gir skatteoppkreveren adgang til opplysninger i registeret i forbindelse med arbeidsgivers beregning og oppgjør av skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Bestemmelsen gir ikke skatteoppkre-

veren adgang til opplysninger i forbindelse med utøvelse av særnamnsmyndighet for kommunale krav, og det er etter departementets vurdering ikke naturlig å endre bestemmelsen slik at kommunene, når de utøver særnamnsmyndighet, skal få tilgang til innrapporterte opplysninger etter a-opplysningsloven. Slike opplysninger må innhentes fra andre kilder, herunder AA-registeret. Departementet vil videre tilføye at tvangsfullbyrdslovens regler om gjennomføring av utleggsforretning vil gjelde for kommunene når de krever inn kommunale krav etter reglene i skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven § 14-2. Dette innebærer blant annet at kommunene som namnsmyndighet kan pålegge arbeidsgiver å gi opplysninger om skyldners lønns- og ansettelsesforhold og om pålagte trekk i lønnen, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-12. Departementet legger til grunn at disse reglene vil gi kommunene et tilstrekkelig opplysningstilfang for å kunne utøve særnamnsmyndigheten på en forsvarlig og effektiv måte. Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget i høringen om å endre a-opplysningsloven § 8.

Departementet foreslår videre å endre folketrygdloven § 24-4 slik at myndigheten til å gjennomføre arbeidsgiverkontroll også når det gjelder arbeidsgiveravgift overføres fra skatteoppkreveren til skattekontoret. Departementet foreslår også å følge opp forslag i høringen om endringer i folketrygdloven § 24-2, eidegdomsskattelova §§ 24 og 25, ligningsloven §§ 2-5 og 10-8, rettsgebyrloven § 14, fjellova § 7 og lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6, jf. nærmere omtale av disse endringsforslagene ovenfor.

Det vises til forslag til endringer i veitrafikkloven § 38, eidegdomsskattelova §§ 24, 25 og 27, brann- og eksplosjonsvernloven § 28, vass- og avløpsanleggslova § 6, ligningsloven §§ 2-5 og 10-8, folketrygdloven §§ 24-2, 24-4 og 25-1, rettsgebyrloven § 14, fjellova § 7, lov om avgift av kull m.v. fra Svalbard § 6 og a-opplysningsloven § 8.

23.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Kommunene har rapportert at det totalt ble brukt 1 411 årsverk til oppgaver knyttet til skatteoppkreverfunksjonen i 2013. Skattedirektoratet har brukt dette anslaget i sin utredning. For 2014 har kommunene rapportert at det ble benyttet 1 374 årsverk til skatteoppkreverfunksjonen. I tillegg bruker Skatteetaten 71 årsverk til faglig oppfølging av de kommunale skatteoppkreverne. Samlet

ressursbruk i 2014 for skatteoppkreverne og Skatteetaten til oppgaver knyttet til skatteoppkreverfunksjonen var 1 445 årsverk.

Skattedirektoratets utredning og forslag til organisering viser at skatteoppkrevingen kan løses med 985 årsverk. Dette er 526 årsverk færre årsverk enn det som ble brukt i 2013. Samtidig foreslår direktoratet å styrke arbeidsgiverkontrollen med 29 årsverk, noe som reduserer den samlede innsparingen til netto 497 årsverk. Denne innsparingen, sammen med innsparing på kontorplass- og systemkostnader, gir Skattedirektoratets utredning totalt en samlet innsparing på om lag 370 mill. kroner årlig.

Departementet foreslår en ytterligere styrking av arbeidsgiverkontrollen, og sammenlignet med Skattedirektoratets forslag økes antall årsverk med 21. Dette innebærer at oppgavene skal løses i Skatteetaten med 1 015 årsverk, inkludert styrking av arbeidsgiverkontrollen med 50 årsverk. Kommunene har også rapportert lavere ressursbruk i 2014 enn ressursbruken i 2013, som lå til grunn i Skattedirektoratets utredning. Totalt innebærer dette at antall årsverk til skatteoppkrevingen reduseres med 430 årsverk. Netto innsparing, inkludert den foreslåtte styrkingen av arbeidsgiverkontrollen på totalt 50 årsverk, blir 356 mill. kroner årlig.

For Skatteetaten vil forslaget medføre kostnader til lønn og ulike administrative tjenester for 1 015 årsverk. Samtidig vil kommunenes utgifter tilsvarende reduseres med 1,08 mrd. kroner årlig. Forslag til rammeoverføring fra kommunene til Skatteetaten og realisering av gevinster er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2015–2016).

I tillegg vil ikke etaten lenger ha kostnader til godtgjørelse til skatteutvalgsmedlemmene. Samlet utgjør dette 1,9 mill. kroner årlig.

Overføring av skatteoppkreverfunksjonen med virkning fra 1. juni 2016 vil medføre utgifter for Skatteetaten i 2016 til forberedelser og gjennomføring av overføringen. Utgiftene er hovedsakelig engangskostnader til kontorplasser, utstyr og tilpasning av IT-systemer. Disse kostnadene er omtalt i Prop. 1 S (2015–2016).

Kommunene har også ansvar for innkreving og regnskapsføring av kommunale krav. Disse oppgavene skal fortsatt være kommunale, og skal ikke overføres. Kommunene skal fremdeles ha særnamnskompetanse for disse kravene, som skatteoppkreveren i dag kan kreve inn etter reglene i skattebetalingsloven. En overføring vil derfor ikke gjøre det vanskeligere eller mer kostbart for kommunene å drive innkreving av kommunale krav.

Næringsdrivende, arbeidsgivere og skattytere vil få én etat å forholde seg, uavhengig av om det gjelder pågående kontroll, skattesak eller betaling. For eksempel vil en helhetlig behandling spare skyldneren for kostnader, ved at en samordning av kravene fra Skatteetaten og skatteoppkrever vil gi færre utleggsforretninger.

En samordnet innkreving av merverdiavgift og skatter/avgifter vil være ressursbesparende for domstolene. Det vil i stor grad dreie seg om de samme skyldnerne: Dersom en skylder merverdiavgift, skylder en normalt skatt og avgifter også. Samordningen vil redusere antall konkurskrav, da en kan sette fram ett krav for de samlede kravene, framfor to krav slik systemet er i dag. Arbeidet til domstolene blir også enklere ved at de får én aktør å ta stilling til, og ikke to som i dag.

PwC har gjennomført en samfunnsøkonomisk analyse av samordningen av skatte- og avgiftsforvaltningen⁸, jf. omtale i Prop. 120 LS (2014–2015) kap.14. Analysen viser at reformen for samordning av skatte- og avgiftsforvaltningen er samfunnsøkonomisk svært lønnsom. De prissatte virkningene er beregnet til om lag 7,4 mrd. kroner i netto nåverdi over analyseperioden på 15 år. En overføring av skatteoppkreverfunksjonen gir et stort bidrag til den samlede lønnsomheten av reformen med 4,6 mrd. kroner.

PwC trekker også fram en rekke ikke-prissatte virkninger som bidrar i positiv retning for den samfunnsøkonomiske lønnsomheten av reformen.

⁸ «Samfunnsøkonomisk analyse – Samordnet Skatte- og Avgiftsforvaltning», 14. april 2015

Disse effektene er vurdert ut fra hva som er regjeringens formål med reformen: styrket arbeid mot svart økonomi, redusert ressursbruk, forenkling og bedre rettssikkerhet. Analysen slår fast at reformen har positive konsekvenser for alle disse områdene. Administrative innsparinger i dialogen med det offentlige og likere behandling er viktige ikke-prissatte virkninger som vil følge av endret organisering. Det blir lettere å sikre at like forhold gir lik behandling for alle skattytere og avgiftspliktige, uansett hvor en bor i landet. Virksomheter eller privatpersoner som sliter med å ivareta pliktene sine overfor skatte- og avgiftsmyndighetene slipper i tillegg å gå i dialog med flere offentlige etater.

Analysen konkluderer med at reformen vil bidra til å styrke arbeidet mot svart økonomi. Årsaken er bedre risikoforståelse og mer effektiv kontroll. Dette oppnås blant annet gjennom styrket arbeidsgiverkontroll. Rapporten påpeker at en effektiv kamp mot svart økonomi bidrar samfunnsøkonomisk til mindre konkurransevridning i næringslivet og styrker legitimiteten til skattesystemet og tilliten til forvaltningen.

23.9 Ikrafttredelse

Finansdepartementet foreslår å overføre skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten fra 1. juni 2016, og forslår at lovendringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

24 Overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten – særavgift for uregistrerte og innførselsmerverdiavgift

24.1 Innledning og sammendrag

Forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter skal overføres fra Tolletaten til Skatteetaten. Merverdiavgift ved innenlands omsetning forvaltes allerede av Skatteetaten, og dette innebærer at et samlet forvaltningsansvar også for indirekte skatter (særavgifter og merverdiavgift) vil ligge til Skatteetaten. Særavgifter for registrerte særavgiftspliktige overføres fra 1. januar 2016, og lovendringer som følge av dette ble fremmet og vedtatt av Stortinget i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2015. Departementet fremmer nå forslag om regelendringer for overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten.

Forslaget bygger på at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og avgifter ved innførsel for ikke registrerte særavgiftspliktige skal reguleres av ny skatteforvaltningslov som har vært på høring. Departementet legger opp til å fremme en lovproposisjon om ny skatteforvaltningslov i løpet av året eller innen utgangen av første kvartal 2016, med sikte på ikraftsetting 1. januar 2017. Avgiftsmyndighet vil være skattekontoret og Skattedirektoratet, og for innførselsmerverdiavgift også Skatteklagenemnda. Departementet foreslår at Tolletaten i forskrift skal få tildelt enkelte oppgaver som avgiftsmyndighet i første instans når særavgifter og innførselsmerverdiavgift skal fastsettes ved innførselen.

Departementet foreslår at virksomheter som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d, skal oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Forslaget innebærer at denne gruppen avgiftspliktige ikke lenger skal forholde seg til Tolletaten for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift. Registrerte avgiftspliktige får én etat å forholde seg til for så vidt gjelder merver-

diavgift. I tillegg til at forslaget fører til en mer helhetlig avgiftsforvaltning, vil forslaget innebære en likviditetsfordel for næringslivet, samt reduserte administrative kostnader for denne gruppen. En følge av forslaget vil være at næringsdrivende som omfattes av ordningen ikke lenger vil ha behov for å benytte seg av tollkredittordningen for å betale innførselsmerverdiavgift. Regelverket for næringsdrivendes import av varer vil med dette i stor grad bli harmonisert med det regelverket som praktiseres hos våre største handelspartnere innen EØS-området.

Merverdiavgiftssystemet med egendeklaring og samtidig betaling er innrettet på en måte som gjør at det kan være utsatt for illojale avgiftspliktige som ønsker å unndra avgift. Departementet antar at endringer i systemet for å innberette/beregne og betale merverdiavgift ved innførsel vil kunne endre fremgangsmåtene for svindel. Fordi tiden fra avgiftsplikten oppstår fram til betaling skal skje øker i den nye ordningen, er det en risiko for oppbygging av restanser i merverdiavgiftssystemet. Departementet foreslår på denne bakgrunn enkelte tiltak for å redusere svindelpotensialet og faren for restanseoppbygging i merverdiavgiftssystemet. I tillegg til utvidet utveksling av informasjon mellom Tolletaten og Skatteetaten, samt nødvendige utvidelser av hvilke opplysninger som skal gis i omsetningsoppgaven for merverdiavgift, foreslår departementet adgang for skattemyndighetene til å fastsette kortere terminer ved oppgavesvikt, kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin og en styrking av Skatteetatens etterkontroll på merverdiavgiftsområdet. Departementet vil understreke at varene det her gjelder fortsatt skal gjennom ordinære tollprosedyrer knyttet til vareførselen, herunder grensekontrollen. Regjeringen foreslår i budsjettet en betydelig styrking av ressursene til grensekontroll. Dette vil også kunne virke forebyggende og redusere omfanget av svindel og faren for restanseoppbygging. Videre vil en helhetlig avgiftsforvaltning i seg selv gi positive effekter, både for så

vidt gjelder materielle problemstillinger knyttet til avgiftsfastsettingen, og for gjennomføringen av fastsettingen og kontrollen av om denne er riktig, og innkrevingen.

For innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige foreslås at avgiftsgrunnlaget skal innberettes i tolldeklarasjonen og betales som i dag. Tollmyndighetene tildeles derfor en begrenset kompetanse som avgiftsmyndighet.

For øvrig legger departementet opp til at skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler skal gjelde for innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige. Det kan imidlertid bli behov for enkelte særlige bestemmelser i tilfeller hvor tollmyndighetene gis myndighet til å treffe vedtak om avgiftsgrunnlaget, herunder regler om hvordan klager på slike vedtak skal behandles. Skattedirektoratet foreslås som klageinstans for slike vedtak. Den rettslige reguleringen vil bli omtalt i proposisjonen til skatteforvaltningsloven og utkast til forskrifter vil bli sendt på høring.

Overføring av forvaltningen av særavgifter for ikke registrerte særavgiftspliktige og forvaltningen av innførselsmerverdiavgift innebærer behov for utvidet samarbeid mellom Tolletaten og Skatteetaten. Som en følge av dette foreslår departementet at adgangen for de to etatene til å bruke informasjon innsamlet av den annen etat utvides til også å omfatte vareførselsområdet.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven §§ 7-2 annet ledd, 10-7 annet ledd, 11-1 overskriften og første ledd og tolloven § 12-2 annet ledd og nytt tredje ledd. Videre viser departementet til forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven §§ 10-9, 11-2 og 13-3.

Departementet foreslår at endringene i merverdiavgiftsloven trer i kraft 1. januar 2017, mens endringene i tolloven foreslås satt i kraft 1. januar 2016.

24.2 Bakgrunn

Regjeringen vil gjennomføre en rekke endringer i de etatene som håndterer skatt, avgift, toll og innkreving, og oppgavefordelingen mellom dem. Hovedformålet er å styrke arbeidet mot svart økonomi, styrke grensekontrollen, forenkle for innbyggere og næringsliv og redusere ressursbruket. Endringene innebærer en rendyrking av oppgavene både til Skatteetaten og Tolletaten. Tolleta-

ten skal rendyrkes som grenseetat og Skatteetaten vil få samlet ansvar for at riktig skatt og avgift blir fastsatt, innkrevd og kontrollert. Se nærmere omtale av dette i Prop. 120 LS (2014–2015).

Skattedirektoratet og Tolldirektoratet fikk 28. mars 2014 i oppgave å utrede hvordan en rendyrking av oppgavene best mulig kan nås gjennom en overføring av ansvaret for forvaltningen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift fra Tolletaten til Skatteetaten. Direktoratenes hovedrapport ble levert 8. januar 2015. Som ledd i overføringen av forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel ble direktoratene bedt om å utrede hvordan en ordning der merverdiavgift ved innførsel oppgis og betales via den innenlandske omsetningsoppgaven kan innføres. En egen rapport om dette ble levert 23. februar 2015.

Tolldirektoratet fikk 28. mars 2014 i oppdrag å utrede og foreslå tiltak for styrking av grensekontrollen. Direktoratet leverte sin rapport 15. november 2014. Tiltakene for styrking av grensekontrollen vil være av betydning ved vurderingen av risiko for avgiftsunndragelse og oppbygging av restanser som følge av en ordning der merverdiavgift ved innførsel oppgis og betales via den innenlandske omsetningsoppgaven.

Overføringen av særavgiftsforvaltningen skal skje i to omganger. Forvaltningen av særavgifter for registrerte virksomheter og motorvognavgiftene overføres fra 1. januar 2016 og lovendringer som følge av dette er vedtatt av Stortinget. Overføringen av særavgiftsforvaltningen for uregistrerte avgiftspliktige reiser flere spørsmål om oppgavefordelingen mellom Tolletaten og Skatteetaten og forslag til oppgavefordeling og lovendringer ble sendt på høring 12. mai 2015. Dette regelverket skal gjelde fra 2017.

Merverdiavgift ved innførsel skal i dag føres opp og beregnes på tolldeklarasjonen og betales til Tolletaten ved innførselen. Merverdiavgift skal fortsatt utløses ved innførsel. En forutsetning for å overføre forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel til Skatteetaten på en hensiktsmessig måte vil være at hoveddelen av de merverdiavgiftspliktige innberetter, beregner og betaler innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet. Forslag til en slik omlegging og tiltak for å redusere risikoen for restanseoppbygging og svindel som følge av omleggingen og tilhørende forslag til lovendringer, har også vært på høring. Dette regelverket skal også gjelde fra 2017. Avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret har ikke plikt til å levere omsetningsoppgave, og det foreslås derfor ikke at disse skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det

innenlandske systemet. Departementet foreslår at denne gruppen fortsatt skal føre opp og beregne innførselsmerverdiavgift på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Det oppstår derfor for disse tilsvarende spørsmål om oppgavefordelingen mellom Tolletaten og Skatteetaten som for de uregistrerte særavgiftspliktige. Forslag til oppgavefordeling og nødvendige lovendringer for denne gruppen merverdiavgiftspliktige har også vært på høring.

Overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige innebærer et viktig skritt i prosessen med en rendyrking av oppgavene både til Skatteetaten og Tolletaten. Skatteetaten skal ha det samlede forvaltningsansvaret også for indirekte skatter (særavgifter og merverdiavgift). Tolletaten, med kjerneoppgave grense- og vareførselkontrollen, vil likevel fortsatt ha en viktig oppgave for å hindre ulovlig innførsel av varer til landet, herunder å gardere/sikre provenyet for særavgiftene og innførselsmerverdiavgift. Dette innebærer at det må lages et nytt grensesnitt for oppgavefordelingen mellom de to etatene. Hensikten er at det klarere skal gå fram at etatene har kjerneoppgaver. For Tolletaten betyr dette å sikre vareførselen inn til landet og å utøve grensekontroll. Departementets forslag bygger på en omfattende kartlegging og vurdering av den fremtidige oppgavefordelingen, foretatt av de to etatene. Forslaget som fremmes nå vil gi de ytre rammer for overføring av forvaltningsansvaret fra Tolletaten til Skatteetaten. Mange av regelverksendringene som følge av forslaget vil bli vurdert i proposisjonen om skatteforvaltningsloven. Forslagene til lovendringer vil danne utgangspunkt for den nærmere regulering i forskrift til ny skatteforvaltningslov, som vil bli sendt på høring. Videre må det utarbeides rutiner og retningslinjer for hvordan oppgaveutførelsen skal organiseres i praksis, herunder samarbeidet mellom Skatteetaten og Tolletaten.

På grunn av behov for tid til tilpasninger i Skatteetatens IT-systemer og for å legge til rette for utveksling av informasjon mellom Tolletatens vareførselssystem og Skatteetatens IT-systemer, er det som nevnt lagt opp til at overføringen av forvaltningen av innførselsmerverdiavgiften og forvaltningen av særavgifter for uregistrerte avgiftspliktige skal skje fra 1. januar 2017.

24.3 Gjeldende rett

24.3.1 Merverdiavgift

Merverdiavgift i det innenlandske systemet

Næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i en tolv måneders periode, har plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1, jf. § 14-1. Registrerte merverdiavgiftspliktige skal beregne merverdiavgift (utgående merverdiavgift) ved omsetning av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Videre gis det fradrag for merverdiavgift betalt på anskaffelser til bruk i virksomheten (inngående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Fradragsretten gjelder både ved kjøp fra leverandør i Norge og fra leverandør i utlandet. Merverdiavgiften er en generell avgift på omsetning av varer og tjenester. Avgiften oppkreves i alle omsetningsledd. På grunn av fradragsrett ved anskaffelser til næringsdrivende vil avgiften endelig bli belastet ved omsetning til forbruker, og merverdiavgiften betegnes derfor som en generell forbruksavgift.

Registrert avgiftspliktig skal levere omsetningsoppgave elektronisk i Altinn til skattemyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 og § 15-7 tredje ledd. All utgående og inngående merverdiavgift som den avgiftspliktige har i en bestemt termin, innberettes i omsetningsoppgaven. Er differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift positiv (betalingsoppgave), betaler den næringsdrivende nettobeløpet til skattemyndighetene etter reglene i skattebetalingsloven, jf. § 10-30. Er differansen negativ (tilgodeoppgave), skal skattemyndighetene utbetale beløpet til avgiftssubjektet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5, jf. skattebetalingsloven § 10-60.

Omsetningsoppgave leveres som hovedregel seks ganger i året (to-månedlige terminer), jf. merverdiavgiftsloven § 15-2. Dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i løpet av et kalenderår ikke overstiger en million kroner, kan skattekontoret samtykke til at omsetningsoppgave skal levers én gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-3. Videre skal næringsdrivende i primærnæringen i utgangspunktet levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-4. Når inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 25 pst., kan skattekontoret samtykke i at den avgiftspliktige leverer månedlige oppgaver, jf. merverdiavgiftsloven § 15-5 første ledd. Dersom inngående avgift regelmessig overstiger utgående avgift med minst 50 pst., kan skattekontoret sam-

tykke i kortere terminer enn en måned, men ikke kortere enn en uke, jf. merverdiavgiftsloven § 15-5 andre ledd. Av de registrerte avgiftspliktige har 65 pst. i dag to-månedlige terminer. Om lag 30 pst. av disse er registrert med merverdiavgift påløpt ved import. (Tallene har fremkommet ved å sammenstille tall fra TVINN og MVA-systemet per 1. november 2014.)

Utgående merverdiavgift (omsetningen for selgeren) og inngående merverdiavgift (anskaffelsen for kjøperen) skal som hovedregel tidfestes til den terminen omsetningen blir fakturert, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. I oppgaven innberettes samlet omsetning, herunder omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven og omsetning som er fritatt for beregning av utgående merverdiavgift. Det framgår ikke av omsetningsoppgaven om den inngående merverdiavgiften er påløpt ved kjøp innenlands eller ved innførsel. Omsetningsoppgaver skal leveres senest innen en måned og ti dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd første punktum. Fristen for næringsdrivende i primærnæringen som har årsoppgave er tre måneder og ti dager etter kalenderårets utløp, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd tredje punktum, mens virksomheter med lav omsetning som har kalenderåret som termin skal levere to måneder og ti dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd fjerde punktum. Ved betalingsoppgaver utgjør fristen for levering av oppgaven også forfallstidspunktet for betaling av merverdiavgiften, jf. skattebetalingsloven § 10-30 første ledd. Ved til gode oppgaver skal beløpet betales ut til avgiftssubjektet innen tre uker fra omsetningsoppgaven er mottatt, jf. skattebetalingsloven § 10-60.

Innførselsmerverdiavgift

Merverdiavgiftsloven § 3-29 og § 3-30, jf. § 1-1 slår fast at det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet. Det følger av merverdiavgiftsloven § 12-1 annet ledd at tollregionen er avgiftsmyndighet i første instans når merverdiavgift skal beregnes ved innførsel av varer og ved refusjon av merverdiavgift betalt ved innførsel. Tolldirektoratet er sentral avgiftsmyndighet, jf. § 12-2 første ledd.

Ved innførsel av tjenester fremgår det av merverdiavgiftsloven § 11-3 at mottaker av tjenestene skal beregne og betale merverdiavgift. Avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal oppgi dette som sin utgående merverdiavgift i omsetningsoppgaven. Dersom mottake-

ren er merverdiavgiftspliktig og anskaffelsen skjer til virksomheten kan denne avgiften trekkes fra slik at innførselen ikke innebærer noen endelig belastning. Merverdiavgift ved innførsel av tjenester oppgis og betales til skatte- og avgiftsmyndighetene, jf. skattebetalingsloven § 2-2. Ved innførsel av tjenester er det ikke deklareringsplikt til tollmyndighetene, følgelig har ikke tollmyndighetene forvaltningsoppgaver knyttet til innførsel av tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 4-11 har regler om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer. Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tolloven kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll (tollverdi). Toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift.

Merverdiavgiftsloven kapittel 7 har regler om varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel. Etter merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd kan det gis fritak for innførselsmerverdiavgift ved midlertidig innførsel. Bestemmelsen gjelder også for privatpersoner og næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

For innførselsmerverdiavgift gjelder de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 8 om fradrag for inngående merverdiavgift. Dette innebærer bl.a. at registrerte næringsdrivende som innfører varer, i samme utstrekning som ved innenlandske anskaffelser, kan føre merverdiavgift påløpt og innbetalt til tollmyndighetene ved innførsel til fradrag som inngående avgift i sin innenlandske omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Merverdiavgift påløpt ved innførsel skal tas med som inngående avgift i omsetningsoppgaven i den termin varen ble fortollet. Dette gjelder selv om varen ble innført i en tidligere termin. Dette innebærer at beløpet skal føres opp som inngående avgift uavhengig av om avgiften ble betalt på fortollingstidspunktet eller om importøren har tollkreditt og dermed får utsatt betalingen til den 18. i påfølgende måned, jf. skattebetalingsloven § 10-41 annet ledd. Tolldeklarasjonen med tilhørende grunnlagsdokumenter er dokumentasjon for omsetningsoppgaven, jf. bokføringsforskriften § 5-5-2.

I merverdiavgiftsloven kapittel 10 er det egne regler om refusjon av merverdiavgift påløpt ved innførsel, jf. § 10-7 Varer som gjenutføres eller er feildeklart, § 10-8 Varer som innføres midlertidig – delvis refusjon og § 10-9 Refusjon til avgiftssubjektet. I § 10-7 annet ledd fremgår det at tollregionen kan forlenge fristen for gjenutførsel.

Mens det i § 10-9 er bestemt at avgiftssubjektet kun kan få refundert betalt innførselsmerverdiavgift når varen er deklarerert på feil mottaker eller dersom merverdiavgiften er betalt både av vareier og hans fullmektig. I sistnevnte tilfelle kan avgiften innbetalt av fullmektigen refunderes.

Merverdiavgiftsloven kapittel 11 har regler om beregning og betaling av merverdiavgift. Det følger av merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd at det er avgiftssubjektet som skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Ved innførsel av varer er den som etter tolloven er ansvarlig for toll avgiftssubjekt, og derfor den som skal beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. Tolloven kapittel 2 har regler om hvem som har plikt til å svare toll. Regelverket skiller mellom hvem som kan ha tollskyld for ufortollet vare og hvem som har tollskyld for fortollet vare. For fortollende varer er det i utgangspunktet den deklarererte mottageren av varen som er tollskyldner, jf. tolloven § 2-2 første ledd. Andre som har representert mottageren kan også være tollskyldner, jf. tolloven § 2-2 annet ledd.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 13-3 første ledd at merverdiavgiftsloven § 13-2 om taushetsplikt, kapittel 14 om registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv. og forenklet registreringsordning, kapittel 15 om opplysningsplikt om egne forhold, kapittel 17 om bindende forhåndsuttalelser, kapittel 18 om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjøret mv., § 19-1 om klage, § 19-2 om sakskostnader, søksmålsfristen i § 20-1 tredje ledd, § 20-2 om søksmål fra staten, § 21-2 om forhøyet utgående merverdiavgift, samt § 21-3 om tilleggsavgift ikke gjelder for merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer. Samme bestemmelse annet ledd gir anvisning på at den som er ansvarlig for innførselsmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2, skal tollbehandle varene etter reglene i tolloven. I siste punktum er det uttrykt at tolloven § 12-1 om taushetsplikt, § 12-1 a om opplysningsplikt om egne forhold, §§ 12-10 til 12-12 om endring av vedtak, § 12-14 om frist for søksmål mot tollmyndighetenes vedtak og § 16-10 om tilleggstoll gjelder tilsvarende for innførselsmerverdiavgift. For øvrig gjelder forvaltningsloven utfyllende på tollområdet.

Reglene i merverdiavgiftsloven § 13-3 innebærer bl.a. at reglene i merverdiavgiftsloven om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjør, og reglene om klage ikke kommer til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift. Tolloven har egne regler om endring av vedtak til ugunst og vedtak til gunst, som kom-

mer til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift. Det skal gis opplysninger om innførselsmerverdiavgift for varer i tolldeklarasjonen som gis tollmyndighetene ved innførselen. Tollmyndighetenes godkjenning av deklarasjonen i TVINN og frigivelse av varen, jf. tolloven § 4-20, har vært ansett å være et enkeltvedtak. Tolloven § 12-10 til § 12-12 regulerer adgangen/plikten til å endre et vedtak når det henholdsvis er beregnet for lite toll/innførselsmerverdiavgift og for mye toll/innførselsmerverdiavgift. Tollmyndighetene gjør også endringer som ikke endrer toll- eller avgiftsberegningen, men anses som statistiske opprettinger. Sistnevnte er ikke regulert i lov eller forskrift, men følger av alminnelig forvaltningspraksis.

Tolloven har ikke egne regler om klage. De alminnelige reglene i forvaltningsloven kommer dermed til anvendelse for klager over innførselsmerverdiavgift. Klagen sendes til organet som har fattet vedtak i første instans. Dersom klagen ikke tas til følge, sendes klagen videre til nærmeste overordnede organ, jf. forvaltningsloven § 28. Det er Tolldirektoratet som er klageinstans for avgjørelser truffet av tollregionen.

Utenlandsk rett – innførselsmerverdiavgift

EU regnes som én avgiftsunion og vareførsel mellom landene i EU regnes ikke som import/eksport og det gjennomføres derfor ingen toll-ekspedisjon ved grensen. Ved omsetning av varer fra registrert selger i et EU-land til forbruker i et annet EU-land, er hovedregelen at merverdiavgift beregnes og innberettes av selger. Skjer omsetningen fra registrert selger i et EU-land til registrert kjøper i et annet EU-land, og varen skal transporteres til kjøper, er hovedregelen at kjøperen skal beregne og innberette merverdiavgiften i sin omsetningsoppgave. Dette betegnes gjerne som omvendt avgiftsplikt eller «reverse charge». Eventuell fradragsrett for kjøper følger de alminnelige reglene.

Først når en vare innføres fra et tredjeland (land utenfor EU) oppstår plikt til å betale innførselsmerverdiavgift. Plikten oppstår i utgangspunktet ved grensepassering, og innbetaling skal skje til tollmyndighetene. Flere EU-land har imidlertid innført en ordning hvor merverdiavgiften ikke innberettes til tollmyndighetene ved innførsel, men i stedet innberettes som utgående merverdiavgift på den innenlandske omsetningsoppgaven. Denne ordningen gjelder kun for importører som er registrerte som merverdiavgiftspliktige. Disse vil ha fradragsrett for denne utgående merverdiavgiften. Fordi utgående merverdiavgift

og inngående merverdiavgift tidfestes til samme betalingstermin, oppstår det ingen faktisk betaling for den konkrete importen selv om varene på vanlig måte må deklarerer og undergis grensekontroll. Dette blir derfor oppfattet som en fordel for de næringsdrivende fordi det ikke oppstår en kredittulempe knyttet til at innførselsmerverdiavgiften forfaller til betaling tidligere enn fradragsretten oppstår. Denne ordningen betyr at innførselsmerverdiavgiften innberettes av kjøper/importør i den innenlandske omsetningsoppgaven, slik som ved anskaffelser fra et annet EU-land. Eventuell fradragsrett følger de alminnelige reglene i det aktuelle EU-landet. Ordningen er valgfri for medlemsland og følger av merverdiavgiftdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EU) artiklene 211 og 260.

Av de i dag 28 EU-landene har 19 land innført en slik ordning ved innførsel av varer fra tredjeland. I tillegg planlegger Slovakia og Romania å innføre en slik ordning fra 1. januar 2017. Ordningene er ulikt utformet i landene. Tre av landene har ordninger som er svært begrenset, mens ti av landene har ordninger hvor denne innvilges etter søknad og på nærmere angitte vilkår. Seks av de 19 landene har innført en ordning som ikke krever søknad eller nærmere godkjenning. Dette er Tsjekkia (obligatorisk), Danmark (hovedregel), Latvia (for annet enn anleggsmidler – for anleggsmidler kan utsatt avregning oppnås etter søknad og på vilkår), Litauen (obligatorisk), Luxembourg (obligatorisk) og Sverige (obligatorisk).

Sverige innførte med virkning fra 1. januar 2015 en ordning hvor Skatteverket også blir beskatningsmyndighet ved innførsel av varer fra tredjeland. Alle virksomheter som er registrert for merverdiavgift skal nå innberette merverdiavgift som oppstår ved innførsel i sine ordinære innenlandske omsetningsoppgaver. Det samme avgiftsbeløpet kan trekkes fra som inngående avgift på samme oppgave, i den grad anskaffelsen gir rett til fradrag.

I deklarasjonen som leveres til tollmyndighetene ved innførsel skal det ikke angis noe merverdiavgiftsbeløp. I tolldeklarasjonen skal det som tidligere angis en tollverdi på varen. Avgiftsbeløpet som skal beregnes skal innberettes i omsetningsoppgaven til skattemyndighetene for den termin tolldeklarasjonen er fastsatt av tollmyndighetene. Beregningsgrunnlaget er det samme som i den tidligere ordningen hvor tollmyndighetene var beskatningsmyndighet, og består av tollverdi inkludert eventuell toll, skatter eller avgifter, samt eventuelle tilleggs kostnader.

Fordi det er tollmyndighetene som skal fastsette, og derfor også har tilgang til tollverdien, er det forutsatt at relevant informasjon gis fra «Tollverket» til «Skatteverket», slik at skattemyndighetene kan benytte denne informasjonen i sine kontrollrutiner. De som ikke er registrert for merverdiavgift, skal fortsette å betale merverdiavgift ved innførsel av varer til tollmyndighetene, slik som ordningen var før 1. januar 2015. Tollmyndighetene har derfor behov for informasjon fra skattemyndighetene, slik at de kan avgjøre hvem som er pliktig til å innbetale innførselsmerverdiavgift til dem.

I forbindelse med innføringen av ordningen ble det bl.a. vurdert kortere terminer enn det som gjelder ellers i Sverige. Terminlengdene er én måned, kvartalsvis levering av oppgaver eller årsterminer. Bakgrunnen for dette var at det generelt anses som en fordel med lange terminer når det foreligger hensikt om å unndra avgift, særlig ved profesjonell merverdiavgiftssvindel, ofte benevnt som karusellsvindel («Missing Trader Fraud»). Dette ble ikke foreslått med begrunnelsen at virksomhetene allerede benytter omvendt avgiftsplikt i handelen EU-landene imellom, slik at et krav om kortere terminer ville gi unionsintern import en konkurransefordel sammenlignet med import fra tredjeland. I tillegg har skattemyndighetene allerede mulighet til å kreve kortere terminer ved særskilte omstendigheter, samt at det i den nye svenske lovgivingen er åpnet for at det kan kreves kortere terminer ved mistanke om skatteunndragelser fra tollmyndighetene.

For å kunne ta inn varer til Danmark fra tredjeland som næringsdrivende skal man registrere seg som importør, i tillegg til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. I Danmark er hovedregelen at merverdiavgift ved innførsel fra tredjeland i likhet med kjøp av merverdiavgiftspliktige varer fra EU-land, skal oppgis på den innenlandske omsetningsoppgaven for registrerte virksomheter.

Ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret kan skattemyndighetene i enkelte tilfeller kreve sikkerhetsstillelse. Dette kan blant annet gjøres når eier i løpet av de siste fem årene har hatt vesentlig innflytelse i annen virksomhet som har gått konkurs. Videre kan det kreves sikkerhetsstillelse fra virksomheter som ikke har forretningssted i Danmark og som er etablert i et annet EU-land, Grønland, Færøyene, Island eller Norge. Det kan også kreves sikkerhetsstillelse fra allerede registrerte virksomheter, dersom virksomheten fire ganger i løpet av de 12 siste oppgaveterminene ikke har betalt skatte- og avgiftskravene

rettidig. Om ikke sikkerhet stilles kan skattemyndighetene slette virksomheten fra registeret.

24.3.2 Særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige

Særavgifter er indirekte skatter som legges på bestemte varer og tjenester. Med hjemmel i særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven er det fastsatt nærmere regler om fastsetting og forvaltning av særavgiftene i forskrift. Forvaltningslovens regler om saksbehandling gjelder med unntak for enkelte særlige bestemmelser. Skattebetalingsloven gjelder for betaling og innkreving. Reglene om dokumentavgift er ikke omfattet av forslaget her.

For den som ikke er registrert som særavgiftspliktig oppstår avgiftsplikten av varer som tas inn i landet ved innførselen, se særavgiftsforskriften § 2-1 annet ledd. I særavgiftsforskriften § 2-6 er det bestemt at tollovens regler om innførsel av vare gjelder så langt de passer og ikke annet er bestemt i medhold av denne forskrift. Tollovens forvaltningsregler gjelder derfor utfyllende for særavgifter når avgiftsplikten oppstår ved innførsel.

Særavgiftsloven har ingen egen bestemmelse om hvem som er avgiftsmyndighet for særavgifter. Loven § 5a og § 7 forutsetter at tollmyndighetene er avgiftsmyndighet. (Bestemmelsene endres fra 1. januar 2016 til å bli nøytrale mht. hvem som er avgiftsmyndighet). Særavgiftsforskriften forutsetter at tollregionen er avgiftsmyndighet i første instans. Tolldirektoratet er overordnet organ for tollregionene, og det følger da av forvaltningsloven at de er klageorgan, og av alminnelig forvaltningsrett at de har instruksjonsmyndighet over tollregionene. Det følger videre av tolloven § 1-5 at tollmyndighetene, i tillegg til å beregne og fastsette toll, skal beregne og fastsette andre avgifter i den utstrekning det følger av lov eller instruks.

Fastsettingen av særavgifter består grovt sett av to deler. Først fastsettes avgiftsgrunnlaget ved anvendelse av avgiftsreglene på faktum, og på dette grunnlaget foretas det en avgiftsberegning. Verken særavgiftsloven eller særavgiftsforskriften har bestemmelser om hvordan fastsettingen skal skje for særavgifter når ikke registrerte avgiftspliktige innfører varer. Henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 må forstås slik at med mindre annet er bestemt er det tollovens forvaltningsregler om fastsetting som gjelder, herunder reglene om oppgaveplikt, kontroll, klage mv.

Tolloven bygger på at den som fører en vare inn i landet har melde- og fremleggelsesplikt, jf.

tolloven § 3-1. Varer som innføres til Norge skal også tollbehandles i medhold av tolloven kapittel 4. Et viktig element i tollbehandlingen er at det gis opplysninger om varen i eget skjema, omtalt som tolldeklarasjon. Tolldeklarasjonen inneholder 54 rubrikker, hvorav en av rubrikkene referer seg til beregning av avgifter, herunder type avgift, avgiftsgrunnlag og sats.

I praksis har fastsettningssystemet for særavgifter ved innførsel for ikke registrerte avgiftspliktige likhetspunkter med en egenfastsettingsmodell, dvs. et system hvor avgiften fastsettes på grunnlag av opplysninger den avgiftspliktige selv gir uten at forvaltningen treffer vedtak. Langt på vei de fleste tolldeklarasjoner sendes inn elektronisk via Tolletatens elektroniske system (TVINN). Det er bare ved ervervsmessig innførsel at opplysninger skal gis på denne måten. Privatpersoner og ikke-kommersielle organisasjoner mv. har bare plikt til å gi opplysninger om selve varen og legge fram relevante dokumenter som fraktdokumenter, faktura og opprinnelsesbevis. Tolloven § 4-10 tredje ledd åpner for at reisende kan deklare reisegods til personlig bruk muntlig. Opplysningsplikten er den samme uavhengig av om deklareringsplikten oppfylles ved levering av papiroppgave eller muntlig når det er adgang til det.

Samtlige tolldeklarasjoner går gjennom flere maskinelle kontroller før de godkjennes. I praksis er det slik at omlag 85 pst. av deklarasjonen ikke er gjenstand for ytterligere kontroll, og avgiftskravet blir i slike tilfeller fastsatt i samsvar med opplysningene som gis. Det følger imidlertid av tolloven § 4-20 at fri disponering av en ufortollet vare er betinget av «tollmyndighetenes tillatelse».

I enkelte tilfeller blir fastsettingen ikke riktig ved den ordinære fastsettingen, enten ved at den ordinære fastsettingen er uriktig, eller ved at det ikke er foretatt noen ordinær fastsetting. Er det den avgiftspliktige selv som avdekker feilen og henvender seg til tollmyndighetene for å rette feilen, omtales disse sakene som omberegningssaker som tollmyndighetene fortløpende behandler. Tas endringen til følge utsteder tollmyndighetene ny tolldeklarasjon, eventuelt med nytt avgiftsgrunnlag og ny avgiftsberegning på bakgrunn av de nye opplysningene. Tollmyndighetenes kompetanse til å treffe vedtak i slike tilfeller antas omfattet av særavgiftsforskriften § 6-6 som bestemmer at det kan foretas «etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift». Bestemmelsen gir også tollmyndighetene adgang til å treffe vedtak i tilfeller hvor de avdekker feilen.

Tolloven har ikke egne regler om klage. De alminnelige reglene i forvaltningsloven kommer dermed til anvendelse for klager over særavgift som oppstår ved innførsel. Klagen sendes til organet som har fattet vedtak i første instans. Dersom klagen ikke tas til følge, sendes klagen videre til nærmeste overordnede organ, jf. forvaltningsloven § 28. Det er Tolldirektoratet som er klageinstans for avgjørelser truffet av tollregionen.

Verken særavgiftsloven, særavgiftsforskriften eller avgiftsvedtakene har bestemmelser som direkte fastslår hvem som er avgiftssubjekt for særavgifter som oppstår ved innførsel av en vare. For ikke registrerte importører følger det av § 2-1 at avgiftsplikten oppstår ved innførsel. Sammenholdt med henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til at i slike tilfeller gjelder tolloven tilsvarende gir bestemmelsen anvisning på at reglene i tolloven om avgiftssubjekt (tollskyldner), skal gjelde tilsvarende for særavgifter når avgiftsplikten oppstår ved innførsel.

Hvem som plikter å svare toll ved innførsel reguleres av tolloven kapittel 2 om tollskyld. Hovedregelen er at det for fortollede varer er den deklarerende mottaker av varen, dvs. den som i tolldeklarasjonen oppgis å være mottaker av varen, som er tollskyldner (avgiftssubjekt), jf. tolloven § 2-2. Tolloven §§ 2-2 til 2-5 har imidlertid flere bestemmelser som utvider kretsen av hvem som er tollskyldner, eller pålegger andre enn deklarerende mottaker solidaransvar for tollkravet. Bestemmelsene anvendes tilsvarende for særavgifter som oppstår ved innførsel.

24.4 Høringen

Finansdepartementet sendte 12. mai 2015 på høring forslag om overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten, for så vidt gjelder innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte avgiftspliktige. Høringsnotat ble sendt til 61 høringsinstanser og samtidig lagt ut på Finansdepartementets nettside. Høringsfristen var 12. august 2015. Totalt er det kommet 31 høringsuttalelser, hvorav 20 har merknader.

Følgende instanser har merknader til forslaget:

- Akademikerne i TAD
- Bilimportørenes Landsforening
- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Finans Norge
- Hovedorganisasjonen Virke
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet

- NHO Logistikk og Transport
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening
- Norges Lastebileier-forbund
- Norsk Petroleumsinstitutt
- Norsk Tollerforbund
- NTL Skatt
- Næringslivets avgiftsforum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Posten Norge AS
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Tolldirektoratet
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund – YS

I høringen foreslo departementet at næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som innfører varer, fra 1. januar 2017 skal oppgi og beregne merverdiavgiften ved innførsel i den innenlandske omsetningsoppgaven i stedet for til Tolletaten. Dette er langt på vei tilsvarende det som ble iverksatt i Sverige fra 2015. Det ble foreslått at ny skatteforvaltningslov som har vært på høring skal gjelde for denne gruppen. Det ble samtidig foreslått tiltak for å forebygge risiko for merverdiavgiftssvindel, som kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin, adgang til å fastsette kortere terminer som reaksjon på oppgavesvikt og en styrking av Skatteetatens kontroll på merverdiavgiftsområdet. Varene skal fortsatt gjennom vanlig grensek kontroll administrert av Tolletaten, dette vil også forebygge svindel. Utvekslingen av informasjon mellom tollmyndighetenes TVINN-system og Skatteetatens MVA-system ble dessuten foreslått forbedret.

Flertallet av høringsinstansene, herunder *Bilimportørenes landsforening*, *Finans Norge*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*, *Norsk petroleumsinstitutt* og *Hovedorganisasjonen Virke* er positive til forslaget eller har ikke merknader. *Skattedirektoratet* støtter også forslaget.

Advokatforeningen uttaler at de «er av den oppfatning at den foreslåtte løsning er logisk, og vil medføre en forenkling for den merverdiavgiftsregistrerte næringsdrivende, hvilket vi mener i seg selv er positivt.»

Hovedorganisasjonen Virke uttaler at de «er svært glad for at det innføres ny ordning for merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet, og mener høringsforslaget i sin helhet bidrar til forenkling og besparelser for næringslivet, samt bedre forutsetninger for mer effektiv innsats mot smugling og svart omsetning.»

Enkelte høringsinstanser, herunder *Tollerforbundet*, *Tolldirektoratet* og *Akademikerne i TAD*,

går i mot forslaget. De frykter blant annet dårligere kvalitet på opplysningene i tolldeklarasjonen som ikke lenger skal være direkte grunnlag for fastsetting av innførselsmerverdiavgift. *Statistisk sentralbyrå*, som benytter opplysninger i tolldeklarasjonen som grunnlag for statistikk, påpeker viktigheten av korrekt rapportering, men gir ikke direkte uttrykk for å være imot forslaget.

Videre uttrykker *Tollerforbundet* med flere bekymring for økning av merverdiavgiftssvindelen som følge av forslaget.

NTL-skatt og NHO logistikk og transport mener forslaget vil være konkurransevridende for norske bedrifter fordi innførselsmerverdiavgift ikke skal betales siden inngående og utgående innførselsmerverdiavgift kan avregnes i samme termin, i motsetning til kjøp innenlands hvor merverdiavgiften må betales til selger og først kan fradragsføres i neste termin.

Om forslagene til kortere oppgavetermin og kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin uttrykker *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* forståelse, men uttaler at «[f]or å sikre like vilkår og konkurransenøytralitet er det viktig at slike særkrav begrenses til tilfeller hvor det er påkrevet.»

Skatteetaten skal fra 1. januar 2017 også være avgiftsmyndighet for merverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og for særavgift for ikke registrerte særavgiftspliktige ved innførsel av varer. Det er foreslått at forvaltningsreglene i ny skatteforvaltningslov som har vært på høring, også skal gjelde for denne gruppen. Det ble i høringen likevel foreslått at denne gruppen fortsatt skal oppgi avgiftsgrunnlaget i tolldeklarasjonen og betale ved innførsel, og at tollmyndighetene får en begrenset kompetanse som avgiftsmyndighet i første instans. Den endelige oppgavefordelingen mellom de to etatene vil bli regulert i forskrift til ny skatteforvaltningslov som har vært på høring, og utkast til forskriftsregulering vil bli sendt på egen høring. Flertallet i høringen har ikke merknader eller støtter også dette forslaget. Enkelte høringsinstanser som *Akademikerne i TAD* og *Tollerforbundet* er kritiske til forslaget og har merknader til at alle detaljer i oppgavefordelingen ikke er tilstrekkelig tydeliggjort.

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler at forslaget om at tollmyndigheten for de uregistrerte avgiftspliktige skal beholde en begrenset kompetanse som utføres på vegne av Skatteetaten, er en sammenblanding av ansvar som kan skape uklarhet for de næringsdrivende, og de påpeker beho-

vet for at grensesnittet mellom etatene avklares gjennom nærmere retningslinjer.

Posten Norge AS uttaler:

«Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift og særavgifter ved innførsel av varer skal overføres fra tolletaten til skatteetaten, innebærer det imidlertid at importbedrifter og speditører som tidligere kunne forholde seg til én etat både for avgifter knyttet til importen og for tolldeklarasjonen, må forholde seg til to etater. Departementet har i høringsnotatet tatt for seg en rekke forvaltningsmessige utfordringer som dette skaper og foreslått hvordan disse kan løses, bl.a. ved delegert myndighet til tollmyndighetene i visse mindre og avgrensede saker. Vi vil i denne sammenheng understreke at det av hensyn både til importører og speditører og deres behov for en effektiv og smidig håndtering av alle kategorier tolldeklarasjoner og avgiftsforpliktelser, blir avklart tydelige ansvars- og myndighetsforhold mellom de to aktuelle etatene. Samtidig må tollmyndighetene sikres tilstrekkelig fagkompetanse til effektivt å kunne håndtere også avgiftsspørsmål, – innenfor den delegerte myndighet de vil få -, i direkte dialog med importører/speditører.»

Advokatforeningen uttaler at de «har ingen kommentarer til den foreslåtte praktiske oppgavefordeling mellom Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten i forbindelse med fastsetting av innførselsmerverdiavgift for ikke merverdiavgiftsregistrerte næringsdrivende. Advokatforeningen kan heller ikke se at innbyggernes, næringsdrivendes og de avgiftspliktiges rettigheter i forbindelse med klage og kontroll svekkes ved overføring av dette forvaltningsansvaret fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten».

Datatilsynet har uttalt at de savner en reell redegjørelse for og vurdering av personvernkonsekvenser ved den omfattende og forsterkede informasjonsutvekslingen mellom etatene. Videre mener de at lovforslagene etter sin ordlyd gir temmelig vidtgående fullmakter til de to etatene for å kunne utveksle informasjon, og at adgangen til informasjonsutveksling bør rammes bedre inn.

Noen høringsuttalelser gjelder bestemmelser som vil bli regulert i forskrifter og disse vil bli vurdert ved arbeidet med disse.

Enkelte av høringsuttalelsene vil bli nærmere omtalt nedenfor.

24.5 Innberetning og betaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet – departementets vurderinger og forslag

24.5.1 Innledning

Forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift skal overføres fra Tolletaten til Skatteetaten. Departementet mener at en forutsetning for å gjennomføre dette på en hensiktsmessig måte vil være at hoveddelen av de merverdiavgiftspliktige innberetter, beregner og betaler inn innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet. I høringsnotatet ble begrepet «utsatt avregning» ikke benyttet fordi det er upresist. Heller ikke i Sverige opereres det med et slikt begrep om den tilsvarende ordningen som er innført der. I stedet omtales ordningen som et system hvor innførselsmerverdiavgiften innberettes og betales til Skatteetaten i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, eventuelt bare «innberettes i det innenlandske systemet» eller «innberettes i den innenlandske omsetningsoppgaven».

Som følge av at forvaltningsansvaret for merverdiavgift ved innførsel overføres til Skatteetaten foreslo departementet at innførselsmerverdiavgiften i stedet for å tas med i tolldeklarasjonen skal innberettes (som utgående innførselsmerverdiavgift) i omsetningsoppgaven for den termin tolldeklarasjonen er ekspedert. Som i dag skal merverdiavgiften fradragsføres (som inngående innførselsmerverdiavgift) i samme termin så langt den avgiftspliktige har fradragsrett.

Når avgiftspliktige skal innberette innførselsmerverdiavgiften ved levering av opplysninger til Skatteetaten, skal de ikke lenger forholde seg til Tolletaten for beregning og innbetaling av innførselsmerverdiavgift. Den avgiftspliktige skal ikke oppgi avgiftsgrunnlaget og satsen for merverdiavgift til tollmyndighetene. De skal heller ikke innbetale innførselsmerverdiavgiften til tollmyndighetene ved selve innførselen av de aktuelle varene. En konsekvens av dette vil være at tollkreditt for merverdiavgift faller bort for alle som omfattes av ordningen. Forslaget endrer ikke utgangspunktet om at det er innførselen av varen som utløser plikten til å svare merverdiavgift. En konsekvens av forslaget er at innførselsmerverdiavgift, som i dag oppgis og betales til Tolletaten, skal oppgis som utgående avgift i omsetningsoppgaven. Dette skal gjøres i samme oppgave som det gjøres fradrag for avgiften som inngående avgift. Dette innebærer en likviditetsfordel for de næringsdrivende, men ingen endring i forhold til

at innførselen fortsatt skal utløse innførselsmerverdiavgift.

En slik omlegging forutsetter enkelte endringer i tolloven og merverdiavgiftsloven, samt tilhørende forskrifter. Omleggingen nødvendiggjør imidlertid ikke endringer i reglene om avgiftspliktens omfang, dvs. for hvilke varer det skal svares merverdiavgift eller satsen som skal svares.

I høringsnotatet viste departementet til at et utkast til ny skatteforvaltningslov er sendt på høring. Hensikten med lovforslaget er å harmonisere og samordne forvaltningsregelverket på skatte- og avgiftsområdet. Utkastet til ny skatteforvaltningslov omfatter forvaltningsreglene i merverdiavgiftsloven, som ved ny skatteforvaltningslov vil bli overført fra merverdiavgiftsloven til skatteforvaltningsloven. Departementets høringsforslag til lovendringer som følge av en ordning der innførselsmerverdiavgift skal beregnes og betales i det innenlandske systemet var i høringsnotatet utformet som utkastet til bestemmelser i ny skatteforvaltningslov, i tillegg til nødvendige endringer merverdiavgiftsloven. Det var ikke utformet lovendringsforslag til de gjeldende forvaltningsregler i merverdiavgiftsloven.

De forslag til lovendringer som fremmes nå gjelder endringer i bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke vil bli overført til ny skatteforvaltningslov. Departementet legger opp til at nødvendige lovendringer i forvaltningsreglene for merverdiavgift som følge av omleggingen, og som var på høring, vil bli fremmet sammen med forslag til ny skatteforvaltningslov. For en helhetlig redegjørelse av omleggingen gis det imidlertid også en omtale av enkelte forslag til endringer i forvaltningsreglene som departementet mener bør gjennomføres som følge av omleggingen.

24.5.2 Avgiftsmyndighet

En omlegging av systemet for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift som foreslått krever endringer i bestemmelser i merverdiavgiftsloven som regulerer hvilke forvaltningsregler om gjelder for innførselsmerverdiavgift. Selve hjemmelen for å beregne merverdiavgift ved innførsel til Norge er nedfelt i merverdiavgiftsloven § 3-29. Bestemmelsen vil være nødvendig også etter forslaget her, og departementet foreslår ingen endringer i denne.

Tolletatens rolle som avgiftsmyndighet framkommer av merverdiavgiftsloven § 12-1 annet ledd og § 12-2 første ledd. Departementet foreslår som i høringsnotatet at Skatteetatens nye opp-

gaver som avgiftsmyndighet for merverdiavgift ved innførsel av varer skal tas inn i ny skatteforvaltningslov som har vært på høring, og legger opp til å fremme nødvendige bestemmelser om dette når forslag til ny skatteforvaltningslov framlegges for Stortinget. Både merverdiavgiftsloven § 12-1 og § 12-2 vil bli overført i sin helhet til ny skatteforvaltningslov, og det er derfor ikke nødvendig å gjøre endringer i bestemmelsene nå.

I en ordning hvor innførselsmerverdiavgiften skal innberettes og betales i det innenlandske merverdiavgiftssystemet vil det være skattemyndighetene som skal ha ansvaret for å kontrollere at de avgiftspliktige har gitt korrekte opplysninger og at skattefastsettingen er riktig. Se nærmere nedenfor i punkt 24.5.8 om blant annet kontroll som forebyggende tiltak. Tollmyndighetenes grensekontroll, herunder kontroll med vareførselen, vil fortsatt være et viktig bidrag for å sikre innkrevingen av innførselsmerverdiavgiften.

24.5.3 Nærmere om hvem som skal deklare innførselsmerverdiavgift i omsetningsoppgaven

Alle næringsdrivende som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret har i dag plikt til å levere omsetningsoppgave. En ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes i omsetningsoppgaven og betales i det innenlandske systemet vil derfor bare kunne omfatte registrerte avgiftspliktige.

Departementet foreslår at denne ordningen skal omfatte alle de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Forlaget omfatter også merverdiavgiftspliktige med såkalt «delt» virksomhet. Dette innebærer at deler av virksomheten består av avgiftspliktig omsetning slik at virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, mens deler av virksomheten ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår at avgiftspliktige som driver delt virksomhet skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift også for den ikke avgiftspliktige delen av virksomheten i den innenlandske omsetningsoppgaven. Innførselsmerverdiavgift knyttet til den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig skal føres som utgående avgift uten en korresponderende inngående avgift, fordi denne delen av anskaffelsen ikke vil være fradragsberettiget.

Videre foreslår departementet i samsvar med forslaget i høringsnotatet at kommuner mv. som har rett til kompensasjon for innførselsmerverdiavgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift skal omfattes av ordningen. Forutsetningen

er at kommunen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, noe de fleste kommuner er. En kommune som innfører en vare som er til bruk i den kompensasjonberettigede delen av virksomheten, må i tilfelle føre utgående innførselsavgift i omsetningsoppgaven, og så kreve tilsvarende avgift refundert i kompensasjonsoppgaven.

Enkelte høringsinstanser, herunder *Tolldirektoratet*, mener en omlegging til at de som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette og innbetale innførselsmerverdiavgift i den innenlandske ordningen øker faren for svindel i merverdiavgiftssystemet. Departementet mener det ikke foreligger holdepunkter for å fastslå dette med sikkerhet. Merverdiavgiftssystemet med egendeklarering og samtidig betaling er innrettet på en måte som gjør at det vil kunne være utsatt for illojale avgiftspliktige som ønsker å unndra avgift. Enten ved at det oppgis og betales inn for lite avgift, eller ved at det kreves for mye refundert. Dette gjelder både for innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift i dag. Dette er en kjent problemstilling som må møtes med målrettet kontroll, samarbeide mellom Skatteetaten og Tolletaten og informasjonsutveksling mellom land.

Departementet redegjorde i høringsnotat for en alternativ ordning hvor bare de registrerte avgiftspliktige som etter en nærmere risiko- og kreditt vurdering anses å kvalifisere omfattes. Formålet med en slik begrensning er å redusere en eventuell risiko for restanseoppbygging, herunder provenytap, og økt risiko for feil, unndragelser og systematisk svindel sammenlignet med en ordning der alle registrerte avgiftspliktige omfattes av ordningen. Et slikt system vil imidlertid etter departementets vurdering bli uoversiktlig og komplisert å håndtere, både for de avgiftspliktige og for Skatteetaten. Skatteetaten vil måtte bruke ressurser på å behandle og vurdere søknader om å få delta i ordningen. Man vil også risikere at en virksomhet på tidspunktet for import av varer er usikker på om opplysninger om innførselsmerverdiavgift skal gis i tolldeklarasjonen eller i omsetningsoppgaven for merverdiavgift. Videre vil det, som følge av at ikke alle får innvilget den foreslåtte ordningen, eller mister retten til den på grunn av mislighold, være to systemer for håndteringen av innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette vil i seg selv være ressurskrevende, samtidig som det i mindre grad vil oppnås effekter av en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning, fordi en større gruppe fortsatt vil måtte innberette og betale innførselsmerverdiavgift ved grensepass-

ring. De administrative kostnadene for næringslivet vil også kunne øke i et slikt vilkårsbasert system. Det gjelder heller ingen tilsvarende krav om risikovurdering ved innenlands omsetning, dvs. for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Ut i fra den kunnskap og informasjon som er på området, er det etter departementets oppfatning ikke grunnlag for å konkludere med en betydelig økning av svindelen på dette området, slik enkelte høringsinstanser gir uttrykk for. Departementet mener det bør være en helhetlig kontrollstrategi for merverdiavgift som både gjelder innførsel og innenlands omsetning. Det kan likevel være nødvendig å vurdere enkelte risikoforebyggende tiltak i sammenheng med innføring av en slik ordning, se nærmere om forslag til slike tiltak i punkt 24.5.8. I tillegg legger departementet til grunn at Skatteetaten, også i samarbeid med Toll-etaten, skal overvåke situasjonen for avgiftspliktige som inngår i en slik ordning nøye, slik at eventuelle tendenser til endring i unndragelsesmønstre mv. fanges opp og ytterligere tiltak/endringer i systemet og regelverket kan vurderes og eventuelt iverksettes. Departementet vil også understreke at de varene det her gjelder fortsatt skal gjennom ordinære tollprosedyrer knyttet til vareførselen, herunder grensekontrollen, som vil bli styrket som et ledd i omorganiseringen.

Departementet antar at endringer i systemet for å innberette/beregne og innbetale merverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift, vil kunne endre fremgangsmåtene for svindel. Ved at Skatteetaten får et helhetlig ansvar for forvaltningen av merverdiavgiftsområdet vil det oppstå effektiviseringsgevinster. Både relatert til materielle avgiftsrettslige problemstillinger, gjennomføringen av fastsettingen av merverdiavgiften og kontrollen av at denne er riktig, samt en helhetlig innfordring. Etter departementets vurdering er det viktig at muligheten for svindel blir håndtert gjennom målrettede kontroller. Departementet er også av den oppfatning at tollmyndighetens kontroll ved grensen (styrket grensekontroll) knyttet til vareførselen fortsatt vil være et viktig element i den samlede kontroll mot merverdiavgiftssvindel.

Se nærmere omtale av effektene av overføringen av forvaltningsansvaret under punkt 24.9 om økonomiske og administrative konsekvenser.

Lovteknisk foreslår departementet at omleggingen gjøres ved at virkeområdet til merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd utvides til også å omfatte merverdiavgift ved innførsel av varer for avgiftssubjekter. Overskriften til bestemmelsen foreslås endret likeledes. Bestemmelsen vil da fastslå at «[a]vgiftssubjektet skal beregne og

betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer». Av lovens § 1-3 første ledd bokstav d går det fram at med «avgiftssubjektet» menes den som er eller skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgiftsloven § 11-2 som i dag regulerer plikten til å svare merverdiavgift ved innførsel av varer foreslås opphevet, men det må også gis en ny bestemmelse om plikten til å svare merverdiavgift for den som ikke er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette er nærmere omtalt i punkt 24.6.4.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, overskriften til bestemmelsen og forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 11-2.

24.5.4 Opplysningsplikt

Som følge av at registrerte avgiftspliktige skal oppgi og avregne merverdiavgift ved innførsel av varer i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, må reglene om innholdet i omsetningsoppgaven endres. Omsetningsoppgaven reguleres i dag i merverdiavgiftsloven § 15-1 og særskilt omsetningsoppgave i § 15-6. Bestemmelsene om omsetningsoppgave for merverdiavgift er omfattet av forslaget til ny skatteforvaltningslov som har vært på høring.

Departementets legger opp til å foreslå at det av en ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven om omsetningsoppgaven bør fremgå eksplisitt at det skal gis opplysninger om merverdiavgift ved innførsel av varer. Det vil være nødvendig for skattemyndighetene å få opplysninger om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer og merverdiavgiftsbeløpet (inngående innførselsmerverdiavgift), samt opplysninger om utgående innførselsmerverdiavgift, og en avregning av disse to. Dette innebærer at omsetningsoppgaven må inneholde flere poster enn i dag. Departementet foreslår ikke nå endringer i gjeldende bestemmelser i merverdiavgiftsloven om innholdet i omsetningsoppgaven, men vil komme tilbake til dette i forbindelse med at forslag til ny skatteforvaltningslov legges fram for Stortinget.

24.5.5 Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift

Bestemmelser om beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift er fastsatt i merverdiavgiftsloven § 4-11. Bestemmelsen slår fast at ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tolloven kapittel 7 om grunnlag for

beregning av toll. Toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget. Tolloven § 7-10 flg. har særlige regler om tollverdi. Regelverks- og myndighetsansvaret for reglene om tollverdi skal fortsatt ligge hos tollmyndighetene etter overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift til Skatteetaten. Når innførselsmerverdiavgift skal tas med i det innenlandske systemet skal den avgiftspliktige selv oppgi og beregne innførselsmerverdiavgiften. Dette innebærer at den avgiftspliktige som i dag, når beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift oppgis i tolldeklarasjonen, skal følge tollovens regler om beregning av tollverdi slik merverdiavgiftsloven § 4-11 bestemmer.

I saker hvor den avgiftspliktige mener han har lagt til grunn feil tollverdi eller andre uriktige opplysninger om beregningsgrunnlaget i omsetningsoppgaven, kan dette korrigeres av den avgiftspliktige selv etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 18-3. Bestemmelser om slik egenretting er også foreslått i utkastet til ny skatteforvaltningslov som har vært på høring. I henhold til reglene om innførsel av varer i tolloven har avgiftspliktige allerede ved innførselen av varen fylt ut en tolldeklarasjon og oppgitt aktuell tollverdi til tollmyndighetene. Selv om det er tollmyndighetene som har forvaltningsansvaret for regelverket knyttet til tollverdi, må ikke avgiftspliktig i slike tilfeller først kontakte tollmyndighetene for å få et vedtak om korrekt tollverdi, før egenretting foretas etter bestemmelsene om dette. Heller ikke skattemyndighetene vil ha plikt til å kontakte tollmyndighetene for å høre deres syn, når beregningsgrunnlaget for merverdiavgift korrigeres. Ved mer kompliserte vurderinger knyttet opp til tollverdi er det naturlig at tollmyndighetens vurdering innhentes.

Når avgiftsmyndighetene mottar endringsmeldinger vil disse enten umiddelbart bli lagt til grunn, eller på ulike grunnlag bli tatt ut til nærmere kontroll. I saker hvor avgiftsmyndighetene ikke er enig med den skattepliktige i endringene, vil det bli fattet vedtak hvor nytt beregningsgrunnlag for innførselsmerverdiavgift og selve avgiftsbeløpet blir fastsatt. For det tilfellet at det er tollverdien eller andre deler av beregningsgrunnlaget avgiftsmyndighetene ikke er enig med den avgiftspliktige om, skal avgiftsmyndighetene (prejudisielt) fastsette dette i henhold til merverdiavgiftsloven § 4-11, som viser til tolloven § 7-10 flg. (bestemmelsen om tollverdi). For det tilfellet at fastsettelsen av tollverdi reiser prinsipielle spørsmål vil det som nevnt over ofte være nødvendig at avgiftsmyndighetene tar kontakt med tollmyndighetene for å få deres syn på spørsmålet. Videre

må avgiftsmyndighetene varsle tollmyndighetene når de fatter vedtak om elementer som har betydning for vareførselen, slik at tollmyndighetene kan vurdere om de finner grunn til å endre opplysningene i tolldeklarasjonen.

Hvis tollmyndighetene i en sak om endring av tollverdi – enten som følge av opplysninger om dette fra avgiftsmyndighetene eller fra den avgiftspliktige selv – ikke er enig i avgiftsmyndighetenes eller avgiftspliktiges vurderinger, har tollmyndighetene, som i dag, full kompetanse til å fatte nytt vedtak om tollverdi. I tilfeller hvor tollmyndighetene endrer tollverdi knyttet til varer importert av avgiftspliktige hvor innførselsmerverdiavgift innberettes og betales i det innenlandske systemet, vil det være nødvendig/hensiktsmessig å oversende opplysninger om dette til avgiftsmyndighetene. Avgiftsmyndighetene må vurdere hvilken betydning dette skal få for fastsettingen av innførselsmerverdiavgift.

Selv om flertallet av høringsinstansene støtter omlegging har enkelte høringsinstanser, blant annet *Tolldirektoratet*, *Akademikerne i TAD* og *Statistisk sentralbyrå*, uttalt at departementet foreslår om at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ikke skal medtas i tolldeklarasjonen vil redusere insitamentet til å gi korrekte opplysninger i tolldeklarasjonen.

Departementet er enig i at opplysningene i tolldeklarasjonen kan bli mindre viktig for de avgiftspliktige som skal gi opplysninger om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift mv. i den innenlandske omsetningsoppgaven. Det vil imidlertid være slik at tolldeklarasjonen med eventuelle underbilag er dokumentasjon for beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Dette innebærer at den avgiftspliktige for å overholde dokumentasjonsplikten som følger av bokføringsregelverket ved endring av tollverdi, vil måtte henvende seg til tollmyndighetene for å få endret tolldeklarasjonen tilsvarende. Det følger også av tollregelverket at den som har plikt til å gi opplysninger etter tolloven har en selvstendig plikt til å gjøre tollmyndighetene oppmerksom på feil ved tollekspederingen, jf. tolloven § 12-1a. Dette innebærer at selv om en eventuell feil/endring av tollverdien først og fremst får betydning for fastsettingen av innførselsmerverdiavgiften, så skal den avgiftspliktige også informere tollmyndighetene om dette. Det vil også kunne innebære en overtredelse av straffebestemmelsene i tolloven å gi uriktig eller mangelfull informasjon i tolldeklarasjonen. I praksis vil imidlertid straffefølgning neppe være et hensiktsmessig reaksjonsmiddel for denne type overtredelser. Departementet understreker betydning

gen av at tolldeklarasjonen er korrekt, og tar sikte på å foreslå en administrativ sanksjon for slike pliktbrudd. Et slikt forslag vil eventuelt bli gjenstand for ordinær høring før et eventuelt lovforslag fremmes for Stortinget. Departementet vil følge opp saken slik at en bestemmelse vil kunne tre i kraft fra 2017.

Omleggingen innebærer at de regler som gjelder for klage mv. over vedtak om fastsettelse av merverdiavgift ved innenlandske omsetning og uttak kommer til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift. Dette innebærer at Skatteklagenemnda, til forskjell fra i dag, skal behandle klager i saker om innførselsmerverdiavgift. For så vidt gjelder klage over elementer i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift hvor det overordnede forvaltningsansvaret ligger hos tollmyndighetene, for eksempel tollverdien på varer eller klassifiseringen av varer, vil avgiftsmyndighetene ha kompetanse til å avgjøre dette spørsmålet dersom disse er relatert til fastsettingen av innførselsmerverdiavgift. Avgiftsmyndighetene vil i slike saker, på samme måte som den avgiftspliktige, anvende reglene om tollverdi i tolloven, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11. Også i klagesaker som involverer prinsipielle spørsmål knyttet til tollverdi, vil det kunne være behov for at avgiftsmyndighetene ber om tollmyndighetens syn på det aktuelle spørsmålet. Det vil videre være behov for at avgiftsmyndighetene informerer tollmyndighetene om en eventuell endring av tollverdien på varer som følge av vedtak i klagesak. For det tilfellet at tollmyndighetene når de blir orientert om endret tollverdi fra avgiftsmyndighetene, ikke er enig i avgjørelsen knyttet til tollverdi, vil tollmyndigheten ha kompetanse etter tollregelverket til å beholde eller endre denne i samsvar med det de mener er korrekt. I saker hvor avgiftsmyndighetene blir orientert om at tollmyndighetene har en annen vurdering av korrekt tollverdi, vil det bli opp til avgiftsmyndighetene å følge opp dette.

Merverdiavgiftsloven § 7-2 første ledd har regler om varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel. I bestemmelsen vises det til tolloven kapittel 5 som har regler om varer det er tollfritak for. For disse tilfellene hvor det ikke er toll på varene, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel. Overføringen av forvaltningsansvaret fra tollmyndighetene til skattemyndighetene medfører ikke behov for endringer i denne bestemmelsen. Annet ledd i merverdiavgiftsloven § 7-2 slår fast at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved midlertidig innførsel av varer nevnt i tolloven §§ 6-1 til 6-4. Av annet ledd annet punktum fremkommer det at tollregionen kan

kreve sikkerhetsstillelse for varer som innføres midlertidig etter tolloven §§ 6-2 til 6-4. Som følge av at forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift flyttes over til skattemyndighetene foreslår departementet å endre merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd. Departementet foreslår at «tollregionen» endres til «det» i bestemmelsen.

Departementet viser til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd.

24.5.6 Refusjon av merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven kapittel 10 har regler om refusjon av merverdiavgift. Paragrafene 10-1 til og med 10-6 gjelder merverdiavgift påløpt ved innenlands omsetning, mens §§ 10-7 til og med 10-9 gjelder merverdiavgift betalt ved innførsel. Sistnevnte bestemmelser vil ikke lenger være aktuelle for virksomheter som skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet. Merverdiavgiftsloven § 10-7 gjelder refusjon når varer gjenutføres eller er feildeklart og gjelder i dag ikke avgiftssubjekter, dvs. de som skal omfattes av den nye ordningen. Første ledd inneholder de nærmere vilkår for refusjon, mens det i annet ledd blant annet er bestemt at for varer som gjenutføres er det et vilkår at refusjon skjer innen ett år etter innførselen. Videre slås det fast at tollregionen i særlige tilfeller kan forlenge fristen. Som en følge av at forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift overføres til Skatteetaten foreslår departementet at «Tollregionen» tas ut av bestemmelsen, og at det isteden gis uttrykk for at «[f]risten kan i særlige tilfeller forlenges». Hvordan denne typen saker skal håndteres i praksis må vurderes nærmere av de to etatene i det videre arbeidet, og nærmere bestemmelser vil eventuelt bli tatt inn i ny skatteforvaltningslov eller i forskrifter til loven.

Merverdiavgiftsloven § 10-9 gjelder avgiftssubjekter, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d), men vil etter departementets vurdering ikke ha betydning når disse ikke lenger skal oppgi og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene ved grensepassering. Eventuell for mye innbetalt innførselsmerverdiavgift vil for disse bli korrigert etter de regler som gjelder for endring av merverdiavgift som oppstår ved innenlandsk omsetning eller uttak. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen oppheves. Bestemmelsen om at merverdiavgift kan tilbakebetales til fullmektig dersom både avgiftssubjektet og dennes fullmektig har innbetalt avgiftskravet anser departementet som unødvendig. I slike tilfeller vil det være klart at staten bare har krav på å få dekket

avgiftskravet en gang, og det er ikke aktuelt å tilbakebetale til den som er subjekt for avgiftskravet. Det vil da følge av alminnelig pengekravsrett at tilbakebetaling i slike tilfeller skal skje til fullmektigen som ikke er subjekt for avgiftskravet, og som dermed ikke har plikt etter merverdiavgiftsloven til å svare avgift.

Departementet viser til forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 10-7 annet ledd og forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 10-9.

24.5.7 Innkreving

Skattebetalingsloven § 10-30 inneholder en bestemmelse om når innenlands merverdiavgift forfaller til betaling, og forfallstidspunktet er knyttet opp til og samsvarer med fristen til å levere omsetningsoppgave. I skattebetalingsloven § 10-41 er det bestemt når merverdiavgift som oppstår ved innførsel forfaller til betaling. Sistnevnte bestemmelse omfatter således i dag all innførselsmerverdiavgift. Departementet foreslo i høringen en endring i skattebetalingsloven § 10-30 slik at forfallsbestemmelsen også omfatter innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregistret. Videre foreslo departementet å endre avsnittsoverskriften i loven, samt overskriften på selve bestemmelsen, slik at det fremgår at bestemmelsene i avsnittet omfatter all merverdiavgift for disse avgiftspliktige, og ikke bare innenlands merverdiavgift. Ingen høringsinstanser har hatt merknader til dette.

Forslaget til forfallsbestemmelse var etter sin ordlyd knyttet til fristen for å levere merverdiavgiftsoppgave, som vil følge av utkast til ny skatteforvaltningslov som har vært på høring. Departementet legger derfor opp til å fremme nødvendige lovendringer på området i forbindelse med at ny skatteforvaltningslov fremmes for Stortinget.

24.5.8 Tiltak for å forebygge restanseoppbygging og svindel

Innledning

Merverdiavgift er en avgift som påløper på forbruk. Merverdiavgiften i Norge og andre land oppkreves imidlertid i alle omsetningsledd, med tilhørende fradragsrett. Betaling av innførselsmerverdiavgift til Tolletaten ved innførsel av en vare til Norge har i denne sammenheng samme virkning som et omsetningsledd. Ved innføring av et system hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet vil

dette leddet bestå, men oppgaveplikten, terminlengden og betalingstidspunktet for innførselsmerverdiavgiften flyttes tilsvarende det som praktiseres ved det innenlandske oppgjøret. Dette innebærer at fradragsretten oppstår i samme termin som den utgående merverdiavgiften og det oppstår ingen separat betalingsplikt for innførselsmerverdiavgiften. Det at innførselsmerverdiavgiften ikke lenger skal innbetales før fradragsretten oppstår, og fjerning av tollkredittreglene, kan i seg selv føre til økt risiko for at merverdiavgiften ikke betales til rett tid, slik at restanser knyttet til utestående merverdiavgift bygges opp. Denne restanseoppbyggingen kan igjen føre til en økning av risikoen for at restansene ikke blir betalt, altså en endring av risiko for et endelig provenytap.

Beregninger foretatt av Skattedirektoratet og Tolldirektoratet anslår at den ordning som foreslås innebærer en risiko for restanseoppbygging på inntil 300 millioner kroner i året dersom det ikke iverksettes særlige tiltak. Departementet mener dette er svært usikre anslag og at dette vil avhenge av hvordan det nye systemet blir, herunder samarbeidet mellom etatene på kontrollområdet. For de fleste registrerte merverdiavgiftspliktige er det også etter dagens regelverk full fradragsrett for innbetalt innførselsmerverdiavgift. Merverdiavgift ved innførsel innebærer derfor ikke noen inntekt for staten for så vidt gjelder denne gruppen av importører av varer. Forslaget her medfører derfor ikke en reduksjon av provenyet fra merverdiavgiften isolert sett. Forslaget vil imidlertid, som nevnt, føre til en viss likviditetsfordel for de næringsdrivende. Denne likviditetsfordelen motsvares av en likviditetsulempe for staten sammenlignet med dagens system. I kapittel 24.9.2 og 24.9.3 nedenfor redegjøres det for størrelsen på disse likviditetseffektene.

Merverdiavgiftssystemet er basert på tillit mellom myndighetene og næringslivet. Systemet innebærer at næringsdrivende i alle ledd selv deklarerer den avgift som skal betales inn, eventuelt avgift til gode som skal betales ut. Det er derfor en risiko for unndragelser, både i det innenlandske systemet og for innførselsmerverdiavgift. En endring av tidspunktet for opplysnings- og betalingstidspunkt for innførselsmerverdiavgift kan også få betydning for risikoen for svindel i merverdiavgiftssystemet. Denne risikoen må på vanlig måte møtes med målrettede kontrolltiltak.

Enkelte høringsinstanser, herunder *Norsk tollerforbund*, *NTL-skatt* og *Tolldirektoratet*, har i høringen på ulikt vis uttalt at departementet i høringsnotatet undervurderer svindelrisikoen som følge av forslaget. Etter departementets vur-

dering er det imidlertid vanskelig å si noe sikkert om en slik endring i seg selv vil føre til en økning av det totale omfanget av merverdiavgiftssvindel, eller om denne endringen vil føre til en vridning av fremgangsmåten for svindel på merverdiavgiftsområdet, eventuelt en kombinasjon av dette. Varer som innføres skal fortsatt gjennom ordinær grensekontroll og de ordinære vareførselsprosedurene. I punkt 24.8 nedenfor redegjøres det for muligheten til å utveksle opplysninger mellom Tolletaten og Skatteetaten, noe som vil innebære bedre kontroller. Ved innføringen av det svenske systemet ble disse hensynene vektlagt, og departementet mener dette er elementer som taler for at risikoen for svindel ikke øker vesentlig.

Ved departementets vurdering av hvilken risiko ordningen innebærer er det særlig lagt vekt på at flere varegrupper og flere opprinnelsesland kan bli aktuelle for nettverkssvindel (merverdiavgiftskaruseller). Dette fordi en ordning hvor innførselsmerverdiavgiften ved import av varer skal innberettes og betales i det innenlandske systemet, vil være mindre ressurskrevende og risikofyllt for virksomhetene. Videre vil risikoen for at Norge blir en del av de kompliserte internasjonale nettverk som involverer svindel mot flere europeiske land samtidig, kunne øke. Her kan Norge involveres for å bryte sporbarheten i VIES-systemet (EU-system for registrering/sporing av hvor varer befinner seg). Dette blir mer attraktivt når innførselsmerverdiavgift skal oppgis først i forbindelse med levering av omsetningsoppgaven, og ikke i forbindelse med grensepassering. Det kan hevdes at avgiftssubjektet da får lengere tid til å foreta eventuelle illojale handlinger før rapporteringsplikten inntreffer, enn etter dagens ordning. Samtidig er det momenter som taler for at økningen i svindelrisiko er begrenset. For det første skal tollmyndighetene fortsatt være tilstede og kontrollere vareførselen, og grensekontrollen skal styrkes. Det lille segmentet av avgiftssubjekter som svindler bør så vidt mulig møtes med målrettet kontroll. I EU er det ikke slik kontroll av vareførselen i handelen mellom EU-land. Istedenfor har de et system – VIES – som skal sørge for digital sporbarhet av varene i EU-landene. Systemet er imidlertid i motsetning til vareførselkontrollen basert på ettertidsrapportering, og i tillegg mindre detaljert enn kontrollen av vareførselen. Myndighetene kan følge med på vareførselen til og fra Norge og på den måten søke å avdekke potensielle nettverk. Siden den norske økonomien er relativt liten og oversiktlig med et begrenset antall aktører, er det i tillegg vanskeligere for potensielle svindlere å forsvinne i mengden.

For å redusere risikoen for svindel foreslår departementet som nevnt en betydelig økning av ressursene til Tolletaten for å styrke grensekontrollen. Dette forslaget er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet. Videre viser departementet til at koblingen av Tolletatens og Skatteetatens IKT-systemer vil innebære en bedring av kontrollmulighetene på området og dermed redusere risikoen for svindel i merverdiavgiftssystemet sammenlignet med dagens situasjon. Etter departementets vurdering vil Skatteetatens helhetlige ansvar både for innførselsmerverdiavgiften og merverdiavgiften ved innenlandsk omsetning i seg selv innebære en styrking av kampen mot skatte- og avgiftsunndragelser. I tillegg foreslår departementet to konkrete tiltak for å forebygge svindel i merverdiavgiftssystemet. Det ene er kortere terminer for innlevering av omsetningsoppgave ved oppgave- eller betalingsvikt. For det annet foreslår departementet at det innføres en kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin.

Kortere terminer ved oppgavesvikt eller som preventivt tiltak knyttet til ulike bransjer

Departementet foreslår som skissert i høringen at avgiftsmyndighetene ved gjentatte brudd på plikten til å sende omsetningsoppgave, skal få adgang til å kreve at virksomheter med to-månedlige oppgaveterminer leverer omsetningsoppgave hver måned. Forslaget vil være en generell ordning, som vil ha virkning utover mislighold av plikter relatert til innførselsmerverdiavgift.

Reglene om terminlengde er i dag regulert i merverdiavgiftsloven §§ 15-2 til og med 15-5. Den alminnelige terminlengden er to måneder. Disse bestemmelsene er i høringen av ny skatteforvaltningslov foreslått tatt ut av merverdiavgiftsloven og overført til ny skatteforvaltningslov. I forslag til ny skatteforvaltningslov er reglene om terminlengde, leveringsfrister og myndighetenes adgang til å innvilge avvikende terminlengde foreslått regulert i forskrift. Departementet fremmer derfor ikke nå konkrete forslag til hvordan en slik ordning skal reguleres, men vil komme tilbake til dette når forslag til ny skatteforvaltningslov fremmes for Stortinget, og i arbeidet med forskrifter til ny skatteforvaltningslov som vil bli sendt på egen høring. I forbindelse med høringen av ny forskrift vil det som følge av forslaget her være aktuelt å foreslå at avgiftsmyndighetene skal ha adgang til å kreve at virksomheter med to-månedlige terminer leverer månedlig omsetningsoppgave for merverdiavgift på grunn av mislighold av plikten til å

levere omsetningsoppgave. Som et utgangspunkt skal det kun være mislighold av plikten til å levere omsetningsoppgave som utløser adgang til å kreve månedstermin. Med mislighold siktes det her ikke bare til at omsetningsoppgaven ikke er levert, men trolig bør det også omfatte tilfeller der det avdekkes at en oppgave som er levert inneholder vesentlige mangler. Departementet er videre av den oppfatning at ikke enhver overtredelse av oppgaveplikten bør utløse adgang til å overføre en virksomhet til månedstermin. Departementet ser for seg at det bør være snakk om «vesentlige» overtredelser av oppgavefristen. Departementet antar eksempelvis at overtredelser med mer enn to uker som et utgangspunkt kan anses som vesentlig. Videre bør det heller ikke være slik at kun en overtredelse skal være nok til å utløse adgangen til å overføre til månedstermin, gjen-tatte overtredelser på under to uker bør på den annen side også kunne føre til at regelen kommer til anvendelse. Videre antar departementet at overtredelsene av plikten til å sende omsetningsoppgave ikke bør være skjedd for langt tilbake i tid.

Adgangen til å kreve levering av omsetningsoppgave månedlig foreslås utformet som en «kan» regel. Dette innebærer at avgiftsmyndighetene ikke får noen plikt til å kreve månedlig levering. Som det fremkommer i avsnittet foran skal det utløsende vilkåret for adgangen til å ilegge månedstermin være to eller flere vesentlige overtredelser av oppgaveplikten i løpet av de to siste årene. Departementet legger til grunn at det i avgjørelsen av om det bør ilegges månedstermin, også kan tas hensyn til eventuelle andre momenter i saken. For eksempel kan det være av betydning om virksomheten i tillegg har misligholdt plikten til å betale skyldig merverdiavgift. Et slikt forhold bør imidlertid trolig ikke alene begrunne overføring til månedstermin. Videre foreslår departementet at det skal være opp til avgiftsmyndighetene å vurdere hvor lenge den enkelte virksomhet skal pålegges å levere månedlig omsetningsoppgave, men at dette ikke skal kunne pålegges i mer enn ett år. For at virksomheten skal komme tilbake på ordinære to-månedlige terminer må virksomheten ha levert de månedlige omsetningsoppgaver til rett tid i den perioden de har vært pålagt månedlige terminer. Dette innebærer at om en virksomhet som er pålagt månedlige terminer i seks måneder, ikke overholder fristene for levering i denne perioden, så vil ikke virksomheten være tilbake på to-månedlige terminer etter seks måneder, men først når virksomheten har levert månedlige terminer til rett tid i seks måneder.

Departementet vil foreslå at vedtak fra avgiftsmyndighetene om månedstermin skal kunne påklages. Departementet mener det også kan være grunn til å vurdere nærmere om det skal være adgang til å kreve månedlige terminer som et preventivt virkemiddel overfor bransjer hvor det avdekkes mye unndragelser. Et nærmere forslag om dette vil eventuelt bli utformet i forbindelse med at forslag til forskrift til ny skatteforvaltningslov sendes på høring.

Kvalifikasjonsperiode for bruk av årstermin

Reglene om terminlengde er i dag regulert i merverdiavgiftsloven §§ 15-2 til og med 15-5. Virksomheter med merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak som ikke overstiger en million kroner i løpet av et kalenderår kan få samtykke fra skattekontoret til å levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-3, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-3-3. Bakgrunnen for reglene er at det ble ansett som lite hensiktsmessig for mindre virksomheter med lav omsetning å måtte sende omsetningsoppgave annenhver måned. Skattemyndighetene kan videre avslå søknad om årsterminoppgave, samt tilbakekalle adgangen til å levere årsterminoppgave dersom den næringsdrivende ikke har overholdt sine plikter etter merverdiavgiftsloven. Dette gjelder når avgiftssubjektet ikke har overholdt oppgave- eller betalingsplikten, i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven, eller at omsetningen i løpet av kalenderåret overstiger beløpsgrensen. Begrunnelsen for adgangen til å avslå søknad og muligheten til å trekke adgangen tilbake, er å forhindre at næringsdrivende som disponerer feil eller bevisst unnlater å betale avgift, skal ha adgang til å levere årsterminoppgave. Dette fordi faren for et endelig provenytyp for staten da blir større.

Skatteetaten har gjennom sin kontrollvirksomhet avdekket omfattende misbruk knyttet til retten til å levere årsterminoppgave. Misbruket gjelder særlig for nyregistrerte virksomheter, hvor gjeldende regelverk verken gir adgang til eller grunnlag for å nekte årstermin. Det fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 15-3-1 annet ledd at nyregistrerte virksomheter kan søke om årsterminoppgave fra registrering. For så vidt gjelder nyregistrerte virksomheter vil det derfor ikke være mulig å nekte bruk av årstermin når virksomheten sannsynliggjør at den forventer omsetning under 1 million kroner i løpet av kalenderåret.

Misbruk av årsterminoppgaver for å unndra avgift er særlig avdekket i Skatteetatens såkalte

fiktiv faktureringsprosjekt, som pågikk i perioden 2009 til og med 2012. Her er det avdekket flere nettverk hvor virksomheter som har rett til å levere årsterminoppgave utgjør et sentralt element i unndragelsesregimet. En nyregistrert virksomhet med innvilget adgang til å levere årsterminoppgave skal ikke levere denne før 10. mars året etter. Dette innebærer en meget lang kredittid hvor det er mulig å svindle til seg uberettiget merverdiavgift, før virksomheten eventuelt blir plukket ut til kontroll. Perioden blir lenger jo tidligere i et kalenderår virksomheten registrerer seg. Fremgangsmåten i svindelsakene er at virksomhetene med årstermin utsteder faktura og oppkrever merverdiavgift, noe som gir mottaker av fakturaen legitimasjon til å fradragføre merverdiavgift. På tidspunktet for levering av årsterminoppgave leveres ikke denne, og både den avgiftspliktige og den oppkrevde avgiften er som regel borte. Eventuelt oppgis for lav omsetning i oppgaven, eller skyldig avgift blir ikke betalt. Videre opplever Skatteetaten etter å ha purret på oppgavene, ofte at virksomhetene er registrert med deltakere med falsk identitet, samtidig som den registrerte adressen som er oppgitt kun er en postkasse med firmanavnet på. I mange saker er de utstedte fakturaene fiktive. Virksomhetene kan i noen enkeltsaker fakturere for flere millioner kroner på kort tid for arbeid som ikke er utført. Betaling av fakturaene skjer via bank, men pengene blir ofte tatt ut umiddelbart etter at disse er godskrevet på konto. Metoden med et nettverk av selskap hvor nederste ledd i en kunde-/leverandørkjede svikter, brukes også i arbeidsmarkeds-kriminalitet.

I tillegg til at ordningen med årsterminoppgaver i enkelte saker benyttes i nettverk med fiktiv fakturering, er Skattedirektoratet av den oppfatning at slike virksomheter i noen tilfeller også blir benyttet i svindel knyttet til innførsel av tjenester.

En rekke land i Europa tillater bruk av årstermin. Det kan imidlertid se ut til at retten til årstermin i flere land begrenses ved at det stilles spesielle vilkår, eller at det er lavere omsetningsgrense enn i Norge. Eksempelvis forutsetter årstermin i Storbritannia riktig levering av merverdiavgiftsoppgaver i ett år. I Nederland gjennomføres en risikovurdering som bl.a. medfører at årsoppgave normalt ikke gis ved oppstart og ikke gjelder for utenlandske aktører. Grensen for årsoppgave er nå 24 000 euro i Sverige, som tilsvarer rundt 200 000 NOK.

Departementet mener at muligheten for å benytte årsterminoppgave bør bestå. Ordningen

fungerer etter hensikten for mange små næringsdrivende. På den annen side mener departementet det er behov for å innføre en kvalifikasjonsperiode for å få adgang til å benytte årstermin. Med kvalifikasjonsperiode menes at de som søker om årstermin må ha vært registrert med to måneders terminer i minst ett år før virksomheten kan gå over til å levere årlig oppgave.

Innføring av en slik kvalifikasjonsperiode vil være et virkemiddel som retter seg direkte mot nystartede virksomheter, som kan synes å være kjernen i svindelproblematikken knyttet til misbruk av adgangen til å levere årsterminoppgave. Departementet antar at useriøse aktører heller ikke vil ta sjansen på å være ordinært registrert i ett år som følge av at dette innebærer en økt risiko for å bli kontrollert. Tiltaket er således målrettet og vil etter departementets oppfatning kunne være effektivt for å bekjempe den svindelvirksomheten som har oppstått i kjølvannet av innføringen av adgangen til å levere årsterminoppgave. Selv om tiltaket kan påføre små næringsdrivende en ekstra oppgaveplikt en periode, mener departementet at hensynet til å forebygge og bekjempe svindel av merverdiavgift må veie tyngre. I denne sammenheng er det viktig å understreke at de administrative byrdene vil gjelde en svært begrenset periode. Vi mener derfor tiltaket er godt begrunnet og ikke for omfattende.

Nåværende bestemmelser om terminlengder mv. er inntatt i merverdiavgiftsloven § 15-3 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Disse bestemmelsene er i høringen av ny skatteforvaltningslov foreslått tatt ut av merverdiavgiftsloven og overført til ny skatteforvaltningslov. I forslag til ny skatteforvaltningslov er reglene om terminlengde, leveringsfrister og myndighetenes adgang til å innvilge årstermin foreslått regulert i forskrift. Departementet fremmer derfor ikke nå konkrete forslag til hvordan en slik ordning skal reguleres, men vil komme tilbake til dette når forslag til ny skatteforvaltningslov fremmes for Stortinget og i arbeidet med forskrifter til ny skatteforvaltningslov som vil bli sendt på egen høring. I forbindelse med høring vil det som følge av forslaget her være nødvendig å ta inn en bestemmelse om en kvalifikasjonsperiode for å få adgang til å levere årsterminoppgave. Departementet vil foreslå at samtykke til å levere omsetningsoppgave for merverdiavgift en gang i året først kan gis etter at avgiftssubjektet har vært ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret i minst ett år, og i denne perioden har overholdt sin oppgaveplikt og betalingsplikt for merverdiavgift. Bestemmelsen

er i utgangspunktet ikke tenkt å omfatte primærnæringenes adgang til å levere årlig omsetningsoppgave for merverdiavgift.

24.6 Særavgifter og merverdiavgift ved innførsel av varer for ikke registrerte avgiftspliktige – departementets vurderinger og forslag

24.6.1 Innledning

Forslaget om at de som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette merverdiavgift ved innførsel i den alminnelige omsetningsoppgaven og betale avgiften samtidig, innebærer at forvaltningen av innførselsmerverdiavgiften for disse avgiftspliktige overføres til Skatteetaten. Dette vil omfatte en stor del av den kommersielle innførselen av varer til Norge. Også forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel av varer for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret (privatpersoner og ikke avgiftspliktige næringsdrivende) skal overføres til Skatteetaten. Departementet foreslår imidlertid at de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fortsatt skal beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering.

Forvaltningen av særavgifter for de som er registrerte som særavgiftspliktige (og forvaltningen av motorvognavgiftene) overføres til Skatteetaten 1. januar 2016. Også forvaltningen av særavgifter ved innførsel av varer for de som ikke er registrert som særavgiftspliktige skal overføres til Skatteetaten. For denne gruppen oppstår avgiftsplikten ved innførselen, og departementet foreslår at denne gruppen fortsatt skal beregne og betale særavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering.

Privatpersoner som innfører reisegods som skal deklarerer vil altså som i dag betale merverdiavgift og eventuelle særavgifter knyttet til varen til Tolletaten. For disse vil endringen kun bestå i at en eventuell etterfølgende anmodning om endring av avgiftsfastsettelsen på grunn av feil eller klage som hovedregel skal behandles av Skatteetaten og ikke Tolletaten.

Selv om forvaltningen, herunder oppgavene som avgiftsmyndighet, formelt overføres fra Tolletaten til Skatteetaten vil Tolletaten være den myndighet som i første linje er i kontakt med denne gruppen avgiftspliktige. Tolletaten er ansvarlig myndighet for vareførselen over grensen ved de oppgavene de er tillagt etter tolloven

kapittel 3 «Trafikken til og fra tollområdet» og kapittel 4 «Tollbehandling». Det vil derfor være hensiktsmessig at Tolletaten utfører enkelte forvaltningsoppgaver på vegne av Skatteetaten overfor disse avgiftspliktige.

Forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgift ved innførsel av varer for avgiftspliktige som ikke er registrert, vil i hovedsak følge de samme reglene og forslag til regelendringer vil i det følgende til dels bli behandlet under ett.

Departementets høringsforslag til lovendringer som følge av at innførselsmerverdiavgift for merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgift for ikke registrerte avgiftspliktige var i høringsnotatet utformet som bestemmelser i utkast til ny skatteforvaltningslov, i tillegg til nødvendige endringer i merverdiavgiftsloven.

De forslag til lovendringer som fremmes nå gjelder endringer i bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke vil bli overført til ny skatteforvaltningslov. På særavgiftsområdet vil det bli gjort endringer i forskrifter. Nødvendige lovendringer i forvaltningsreglene for merverdiavgift og særavgifter som følge av omleggingen, og som var på høring, vil bli fremmet sammen med forslag til ny skatteforvaltningslov. For en helhetlig redegjørelse av omleggingen gis det imidlertid også en omtale av enkelte forslag til endringer i forvaltningsreglene som departementet mener bør gjennomføres som følge av omleggingen.

24.6.2 Forvaltningsregler, herunder utkast til ny skatteforvaltningslov

Merverdiavgiftsloven § 13-3 har regler om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder for merverdiavgift påløpt ved innførsel av varer. Bestemmelsens første ledd angir hvilke bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke gjelder i slike saker, mens annet ledd lister opp hvilke regler i tolloven som gjelder tilsvarende. I tillegg fremgår det av bestemmelsens annet ledd at den som er ansvarlig for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-2 skal tollbehandle varene etter reglene i tolloven. Sistnevnte bestemmelse har ingen selvstendig betydning da denne plikten allerede følger av reglene i tolloven. Forslaget om at avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette og innbetale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet, vil etter det departementet legger opp til innebære at forvaltningsreglene for disse avgiftspliktige vil følge av ny

skatteforvaltningslov som har vært på høring. I forbindelse med høring av forslag til ny skatteforvaltningslov er kapittel 13 i merverdiavgiftsloven også foreslått opphevet. Departementet legger opp til at reglene i utkast til ny skatteforvaltningslov, med enkelte justeringer, også skal gjelde for merverdiavgift ved innførsel for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftregisteret. Departementet foreslår nå å oppheve § 13-3, øvrige lovforslag vil bli fremmet i proposisjonen om ny skatteforvaltningslov.

I dag er det forvaltningsreglene i tolloven som langt på vei gjelder for fastsettingen av særavgifter. Dette må etter departementets vurdering endres når Skatteetaten skal overta forvaltningsansvaret for særavgifter i sin helhet. I utkast til ny skatteforvaltningslov er det foreslått at loven skal gjelde for særavgifter for registrerte virksomheter, herunder særavgift av varer som innføres av registrerte virksomheter. Det er hensiktsmessig at den nye skatteforvaltningsloven som har vært på høring også skal gjelde for særavgifter som oppstår ved innførsel. Det vil si at henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til tolloven ikke videreføres for så vidt gjelder henvisningen til de forvaltningsrettslige reglene i tolloven. I stedet legger departementet opp til at reglene i utkast til ny skatteforvaltningslov, med enkelte justeringer, skal gjelde også for særavgifter som oppstår ved innførsel. Dette vil bli nærmere behandlet i proposisjonen om ny skatteforvaltningslov. Henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til at tollovens regler om innførsel gjelder tilsvarende om «ikke annet er bestemt i eller i medhold av denne forskrift», bør gis en tilføyelse slik at tollovens regler om innførsel ikke gjelder når annet er bestemt i skatteforvaltningsloven. Forskriftsendringen vil bli gjennomført på vanlig måte.

I utkast til ny skatteforvaltningslov er det foreslått å kodifisere og harmonisere fastsettingsmodellene på skatte- og avgiftsområdet. Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter som oppstår ved innførsel overføres til Skatteetaten og det legges opp til at ny skatteforvaltningslov skal gjelde også for disse avgiftspliktige, må fastsettingen for denne gruppen avgiftspliktige følge systemet i den nye skatteforvaltningsloven. Forslaget innebærer i realiteten langt på vei en kodifisering av praksis både for innførselsmerverdiavgift og for særavgifter ved innførsel av varer for ikke registrerte avgiftspliktige.

Utgangspunktet vil være at grunnlaget som avgiften skal beregnes av ved innførsel egenfast-

settes av den avgiftspliktige, jf. forslaget nedenfor om plikt for avgiftspliktige til å levere skattemelding etter reglene i forslaget til skatteforvaltningslov som har vært på høring. Departementet mener imidlertid at tolldeklarasjonen bør benyttes som skattemelding slik at det ikke vil bli noen endring av måten opplysningene skal gis på, eller hvilke opplysninger som skal gis. Se nærmere omtale nedenfor. At plikten til å gi opplysninger følger av skatteforvaltningsloven og ikke av tolloven, og reglene der om innholdet i tolldeklarasjonen, får betydning på flere måter. For eksempel vil reaksjons- og sanksjonssystemet ved opplysningssvikt, dvs. at det gis uriktige og ufullstendige opplysninger om særavgiftsgrunnlaget, følge av skatteforvaltningsloven og ikke tolloven. Tilsvarende vil reglene for klage og endring følge bestemmelsene i skatteforvaltningsloven og de alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven vil gjelde.

Mange av opplysningene om varen som indirekte er bestemmende for avgiftsgrunnlaget skal oppgis i tolldeklarasjonen. Tollmyndighetene skal som i dag utføre oppgavene i tolloven knyttet til tollbehandlingen og vareførselkontrollen. Som i dag skal fri disponering av ufortollet vare være betinget av tollmyndighetenes tillatelse, jf. tolloven § 4-20.

Tollmyndighetene vil som i dag kunne bruke reaksjons- og sanksjonssystemet i tolloven dersom andre opplysninger enn opplysningene om avgiftsgrunnlaget for særavgifter eller innførselsmerverdiavgift er uriktige eller ufullstendige. Dette kan for øvrig gjøres uavhengig av om det skal svares avgifter eller ikke. Opplysningssvikt etter tolloven er sanksjonert med straff, jf. tolloven § 16-2, men departementet vil i tillegg vurdere en ordning med overtredelsesgebyr i slike tilfeller. Departementet vil komme tilbake til dette i egen høring. Det vil særlig være behov for en administrativ sanksjon i form av overtredelsesgebyr når feilen gjelder opplysninger som ikke har direkte betydning for toll eller andre avgifter som oppstår ved innførsel. Korrekte opplysninger om varer som innføres til landet har en verdi ut over eventuell fastsettelse av toll eller avgifter. Opplysningene gir grunnlag for tollmyndighetenes kontroll med vareførselen og opplysningene benyttes til statistikkformål. Departementet viser til *Statistisk sentralbyrås* høringsuttalelse om at det er vesentlig for deres virksomhet at det i tolldeklarasjonen gis korrekte og fullstendige opplysninger om varer som innføres.

Departementet foreslår også å videreføre ordningen med at mindre tollovertreddelser kan sank-

sjoneres av tollmyndighetene på stedet ved ileggelse av forenklet forelegg, jf. tolloven § 16-9.

Departementet viser til forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 13-3.

24.6.3 Avgiftsmyndighet

Skatteetaten skal være avgiftsmyndighet for særavgifter som oppstår ved innførsel. Det samme gjelder for innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet legger opp til at dette tas inn i skatteforvaltningsloven, slik at avgiftsmyndigheten for særavgifter og innførselsmerverdiavgift for ikke registrerte avgiftspliktige er skattekontoret og Skattedirektoratet. I tillegg vil Skatteklagenemnda bli avgiftsmyndighet for innførselsmerverdiavgift. Den lovtekniske løsningen vil bli nærmere omtalt i proposisjonen om skatteforvaltningsloven.

Merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret vil fortsatt måtte beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Det samme gjelder når de som ikke er registrert som særavgiftspliktige innfører avgiftspliktige varer. Det vil derfor være hensiktsmessig at Toll-etaten utfører enkelte forvaltningsoppgaver på vegne av Skatteetaten overfor disse avgiftspliktige.

Utkast til § 2-13 i skatteforvaltningsloven gir departementet adgang til i forskrift «å bestemme at andre organer enn de som nevnt i dette kapittel kan utøve myndighet etter denne loven». Departementet foreslår at det med hjemmel i denne bestemmelsen gis regler om hvilke oppgaver tollmyndighetene skal ha. Slike bestemmelser vil bli utformet senere og sendt på alminnelig høring sammen med forslag til samleforskrift til utkast til ny skatteforvaltningslov. Hovedtrekkene i hvilke oppgaver som er tenkt lagt til toll- og avgiftsmyndighetene omtales imidlertid i det følgende.

Det følger av forslaget til fastsettingsmodell at ved den ordinære fastsettelsen skal avgiftsgrunnlaget fastsettes av den avgiftspliktige. Dersom tolldeklarasjonen blir tatt ut i kontroll og tollmyndighetene finner at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vil de ikke treffe vedtak om å frigi varen, jf. tolloven § 4-20. For å få varen frigitt må den som plikter å gi opplysningene i tolldeklarasjonen, levere en korrigeret tolldeklarasjon med nye korrekte opplysninger. I et system med egenfastsetting legger departementet til grunn at avgiftsgrunnlaget da ikke er egenfastsatt, fordi den opprinnelige egenfastsettingen ikke legges til

grunn. Tollmyndighetene har da i praksis truffet vedtak om at avgiftsgrunnlaget skal være et annet enn det deklarianten har opplyst. Departementet legger opp til at Toll-etaten tildeles myndighet til å treffe vedtak i slike tilfeller. Dette vil være et vedtak etter utkast til § 12-1 i skatteforvaltningsloven som kan påklages. Dersom Toll-etatens avgjørelse om at det må leveres korrigeret oppgave bygger på at avgiftsgrunnlaget er feil bør de, forutsatt at feilen ikke er åpenbar, kontakte Skatteetaten for veiledning om avgiftsplikten.

24.6.4 Avgiftssubjekt

Departementet foreslår ingen materielle endringer i reglene om hvem som skal anses som avgiftssubjekt for særavgifter som oppstår ved innførsel og merverdiavgift ved innførsel for ikke registrerte avgiftspliktige.

Hvem som har plikt til å beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer reguleres av merverdiavgiftsloven § 11-2. Bestemmelsen fastslår at det er «den som etter tolloven er ansvarlig for toll» som skal beregne og betale merverdiavgift ved innførsel. De som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal etter departementets forslag oppgi merverdiavgift av varer som innføres i den alminnelige omsetningsoppgaven. Som det framgår av kapittel 24.5.4 foreslår departementet at plikten til å beregne og betale merverdiavgift ved innførsel inntas i bestemmelsen om plikten til å beregne og betale merverdiavgift av innenlands omsetning og uttak i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, og at overskriften til merverdiavgiftsloven § 11-1 endres slik at denne også omfatter innførsel av varer.

Departementet foreslår som følge av dette en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd nytt annet punktum som slår fast at når andre enn avgiftssubjektet innfører varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift. Innholdet i forslaget tilsvarende merverdiavgiftsloven § 11-2 i dag. Denne bestemmelsen gjelder for all innførselsmerverdiavgift, mens forslag til nytt annet punktum i § 11-1 første ledd kun vil gjelde avgiftspliktige som ikke er avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d. Merverdiavgiftsloven § 11-2 foreslås opphevet.

For avgiftspliktige som ikke er registrert for særavgifter er det tollovens bestemmelser om avgiftssubjekt for toll som gjelder tilsvarende som følge av henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6. Departementet vil vurdere å ta inn en bestemmelse i særavgiftsforskriften som klargjør at

avgiftssubjektet for særavgifter som oppstår ved innførsel er den som etter tolloven er ansvarlig for toll (tollskyldner etter tollovens kapittel 2).

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd nytt annet punktum og forslag om å oppheve merverdiavgiftsloven § 11-2.

24.6.5 Opplysningsplikt

Departementet legger opp til at oppgaveplikten for særavgifter som oppstår ved innførsel og innførselsmerverdiavgift for ikke registrerte avgiftspliktige tas inn i skatteforvaltningsloven som har vært på høring. I utkastet til ny lov er oppgaveplikten foreslått regulert i kapittel 8 og omtalt som «skattemelding». Det vil være praktisk for denne gruppen av avgiftspliktige, som vil være uregistrerte næringsdrivende og privatpersoner, å kunne innberette og betale innførselsmerverdiavgift og særavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Departementet mener det vil være hensiktsmessig at dette fortsatt gjøres via tolldeklarasjonen. Departementet legger derfor opp til at bestemmelsen om plikt til å levere skattemelding i skatteforvaltningsloven samordnes med bestemmelsene i tolloven om plikt til å levere tolldeklarasjon. Det kan være nødvendig å presisere i skatteforvaltningsloven at også andre enn skattepliktig har plikt til å levere skattemelding. Departementet legger opp til at det ikke vil bli noen praktiske endringer i hvordan den som har plikt til å gi opplysninger skal forholde seg. Forslag til rettslig regulering vil bli omtalt i proposisjonen til skatteforvaltningsloven, og utkast til eventuelle forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring.

24.6.6 Fastsetting, endring og klage

Når skatteforvaltningsloven også skal omfatte innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiregisteret og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige vil hovedregelen være at grunnlaget for innførselsmerverdiavgift og særavgifter fastsettes og beregnes av den skattepliktige (eller annen som skal levere skattemelding).

På samme måte vil regler om endring av egen fastsetting i ny skatteforvaltningslov gjelde også for innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter som oppstår ved innførsel. Det er en begrenset adgang i dag til å levere en såkalt elektronisk omberegning i TVINN. For de som har slik adgang vil det utredes nærmere om løsningen

også kan benyttes til den avgiftspliktiges endring av egen fastsetting. For andre vil endringsmelding i utgangspunktet også kunne fremsettes for tollmyndighetene.

Ofte vil en eventuell endring også innebære endringer i andre deler av tolldeklarasjonen enn det som har med avgiftsgrunnlaget å gjøre. Det kan derfor være hensiktsmessig at spørsmål som har med avgiftsgrunnlaget å gjøre i første omgang håndteres av tollmyndighetene, for eksempel slik at tollmyndighetene gis kompetanse til å legge endringsmeldingen til grunn dersom den ikke tas ut til kontroll. Nærmere regulering av adgangen til endring av egen fastsetting og eventuelle bestemmelser om særskilt kompetanse til tollmyndighetene vil bli omtalt i proposisjonen til ny skatteforvaltningslov, eller i utkast til forskrifter som vil bli sendt på høring.

Ny skatteforvaltningslov vil ha regler om klage og departementet legger i utgangspunktet opp til at disse skal gjelde for vedtak om innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter som oppstår ved innførsel. Dette innebærer at Skatteklagenemnda også skal behandle klager i saker om innførselsmerverdiavgift. Det vil imidlertid kunne være behov for enkelte særlige regler om klage i de tilfeller hvor tollmyndighetene gis myndighet til å treffe vedtak om avgiftsgrunnlaget. Hvis tollregionen har truffet vedtak om avgiftsgrunnlaget vil utgangspunktet etter alminnelig forvaltningsrett være at Tolldirektoratet er klageinstans. Departementet foreslo imidlertid i høringsnotatet at klagen i slike tilfeller skal behandles av Skattedirektoratet som klageinstans, og at klagen sendes skattekontoret. Det ble uttalt at det som ledd i saksforberedelsen i mange tilfeller være naturlig at skattekontoret i slike saker tar kontakt med tollregionen for å få informasjon av betydning for behandling av klagen. Departementet la også opp til at skattekontoret skal ha samme kompetanse i klagebehandlingen som om vedtaket var truffet av skattekontoret. Det vil for eksempel si at de kan omgjøre vedtaket dersom de finner klagen begrunnet.

Enkelte høringsinstanser har innvendinger til den foreslåtte ordningen. *Norsk Tollerforbund* mener at forslaget «bryter med alminnelige forvaltningsrettslige prinsippene, fordi søknader/klager for ettertiden skal behandles av SKD som klageinstans, samtidig som skattekontoret skal angis som førsteinstans. Det rettslige grunnlaget tilsier at tollregionen skal være førsteinstans i slike saker». *Akademikerne i TAD* mener det er uheldig å fravike forvaltningslovens utgangspunkt for kla-

gesaksbehandling. De mener den foreslåtte ordningen vil kunne medføre økt byråkrati og lengre saksbehandlingstid fordi importøren uansett må kontakte tollmyndighetene for å rette de avgitte opplysningene, jf. tolloven § 12-1a.

Departementet bemerker at i praksis kan en sak om særavgifter som oppstår ved innførsel eller innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret måtte behandles av både Tolletaten og Skatteetaten. Selv om avgiftsgrunnlaget fremkommer i en egen post i tolldeklarasjonen bygger den på opplysningen om varens egenskaper som er opplysninger som skal leveres tollmyndighetene med hjemmel i tolloven uavhengig av plikten til å gi opplysninger i skattemeldingen. Er det for eksempel angitt feil volum på en vare er dette en opplysning som ikke bare har betydning for avgiftsgrunnlaget, men en opplysning som også har betydning for tollmyndighetene og deres oversikt over omfanget av vareførselen til landet. Departementet mener at det formelt ikke er noe i veien for at saken behandles av de to etatene uavhengig av hverandre. Tolletatens formål med behandlingen vil være å ha oversikt over og kontrollere vareførselen til landet, eventuelt å fastsette riktig tollkrav. Skatteetatens formål med behandlingen vil være å fastsette riktig avgift. En adgang for tollmyndighetene til å treffe vedtak i første instans er begrunnet i at den aktuelle gruppen avgiftspliktige fortsatt skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering, og at det er hensiktsmessig at Tolletaten gis myndighet knyttet til avgiftsfastsettingen i tolldeklarasjonen. Ved en klagebehandling har ikke Tolletaten samme sentrale rolle, og varen er frigitt. For å oppnå en enhetlig forvaltning av særavgifter og innførselsmerverdiavgift bør klager over avgiftsgrunnlaget etter departementets vurdering behandles av Skatteetaten, og klagen bør sendes skattekontoret som skal ha samme kompetanse i klagebehandlingen som om de hadde truffet vedtaket. Nærmere lovregler om dette må vurderes i forbindelse med ny skatteforvaltningslov som har vært på høring eller forskrifter til denne. Eventuelle forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring.

24.7 Etterkontroll

Departementet legger opp til at skatteforvaltningsloven gis anvendelse for innførselsmerverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Da vil også kontrollbestemmelsene i skatteforvalt-

ningsloven gjelde og gi skattemyndighetene adgang til å gjennomføre alminnelige kontroller hos den avgiftspliktige (skattepliktige) eller tredjepart. Det er ingen begrensning i når slike kontroller kan gjennomføres. Tolletaten skal ikke drive kontroller med det formål å avdekke unndragelse av innførselsmerverdiavgift og særavgifter, med unntak for den kontroll de skal foreta som ledd i arbeidet som avgiftsmyndighet før varen frigis. Når varen er frigitt fra tollmyndighetene opphører deres kontrolloppgave knyttet til avgiftsgrunnlaget, og overtas av skattemyndighetene. Det vil si at tollmyndighetene ikke skal holde kontroller etter varen er frigitt.

Tollmyndighetene vil imidlertid fortsatt utøve kontrollvirksomhet ut over den kontroll som foregår ved grensepassering (grensekontrollen) innenfor eget forvaltningsområde. Dette innebærer at tollmyndighetene fortsatt skal drive kontroll (etterkontroll) for å sikre korrekt fastsettelse av toll. Denne kontrollvirksomheten er hjemlet i tolloven kapittel 13. Videre skal tollmyndighetene fortsatt drive etterkontroll med hjemmel i tolloven kapittel 13 for å kontrollere at det ved innførsel av varer er gitt korrekte opplysninger, se tolloven § 13-4. Slik kontroll kan gjennomføres både for å kontrollere om varer er ulovlig innført, om det uten tillatelse er innført restriksjonsbelagte varer eller om det er gitt gale opplysninger om varer som lovlig kan innføres. Dette kan for eksempel være kontroll knyttet til opprinnelsesregler, at varene er deklartert med riktige varenummer, samt kontrollere at andre tollprosedyrer som midlertidig innførsel av varer, transitt mv. er korrekt håndtert.

Både tollmyndighetene og skattemyndighetene vil ved sine kontroller, som har ulikt formål, kunne avdekke eller få mistanke om forhold av betydning for den annen etats ansvarsområde. I slike tilfeller vil informasjon om dette kunne utveksles etter de regler som gjelder. Departementet viser videre til omtalen i kapittel 24.8 om informasjonsutveksling og personvern hvor det foreslås en utvidelse av adgangen til informasjonsutveksling knyttet til vareførselen.

24.8 Informasjonsutveksling og personvern

24.8.1 Innledning

Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift og særavgifter overføres til Skatteetaten, vil det være behov for samarbeid mellom Skatteetaten og Tolletaten på flere områder. Dette for å

få en mest mulig effektiv oppgaveløsning og for å få et godt opplysningsgrunnlag. Et slikt forsterket samarbeid fordrer at forholdet til de respektive etatenes taushetspliktbestemmelser er avklart, og at personopplysningslovens bestemmelser om blant annet krav til behandlingsgrunnlag er ivare tatt ved overføring og videre bruk av personopplysninger.

24.8.2 Skatteetaten som ny forvaltningsmyndighet

Overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten innebærer for det første at det er nødvendig å overføre, hele eller deler av, enkelte av Tolletaten sine fagsystemer til Skatteetaten. Her vil hjemmelen for å behandle opplysningene gå over fra Tolletaten til Skatteetaten. Dersom det gjennom arbeidet med den praktiske gjennomføringen av myndighetsoverføringen oppstår behov for særlig lovregulering, vil dette vil bli løst med overgangsbestemmelser.

Hvis tollmyndighetene skal utøve myndighet på vegne av skattemyndighetene kan de i utgangspunktet bare benytte opplysninger Skatteetaten har anledning til å benytte, og kan ikke bruke opplysninger som Skatteetaten ikke har hjemmel for å benytte. Skatteetaten må videre ha tilgang til opplysningene som Tolletaten har benyttet ved fastsettingen, for eksempel i forbindelse med klager. Departementet legger opp til at ny skatteforvaltningslov gis anvendelse for særavgifter som oppstår ved innførsel og innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Loven vil dermed gjelde også for Tolletaten når de ved sin myndighetsutøvelse utfører oppgaver på vegne av Skatteetaten. Etatene vil i relasjon til taushetspliktbestemmelsen i utkastet til ny skatteforvaltningslov ikke være å anse som «uvedkommende». Begge etatene vil også gjennom sin myndighetsutøvelse ha tilstrekkelig lovgrunnlag for å behandle personopplysninger. Etter departementets vurdering vil utveksling av personopplysninger i disse tilfellene ikke ha vesentlige personvernmessige ulemper.

24.8.3 Utvidet behov for å utveksle opplysninger mellom etatene

Som følge av overføringen av forvaltningsoppgaver vil det være nødvendig med økt samarbeid og utveksling av opplysninger mellom etatene, fordi disse etter omorganiseringen – i større grad enn tidligere – må ha tilgang til mange av de samme opplysningene selv om opplysningene er innhen-

net av bare en av etatene. Dette er en konsekvens av at ansvaret for noen av de oppgavene som tidligere bare var tillagt Tolletaten, nå vil bli delt mellom de to etatene.

Som ledd i Skatteetatens forvaltning av særavgifter for både registrerte og uregistrerte avgiftspliktige og forvaltningen av innførselsmerverdiavgift, og Tolletatens forvaltning av toll og kontroll med vareførselen, vil det bli aktuelt å overføre opplysninger om økonomiske transaksjoner, informasjon om import og eksport av varer, leveringsvilkår, pris, mengde osv.

Skatteetaten vil få overført oppgaver innenfor avgiftsfastsettelse, herunder klagebehandling, innkreving og etterkontroll. Skatteetaten vil hovedsakelig ha behov for tilgang til de samme opplysningene som Tolletaten benytter i dag for å utføre denne delen av sine oppgaver. Tolldeklarasjonen inneholder en rekke rubrikker som må fylles ut ved tollbehandlingen. Hvilke opplysninger Skatteetaten har behov for i sin oppgaveløsning, må avgjøres særskilt for særavgiftene og for innførselsmerverdiavgift. For særavgiftsberegningen benyttes primært opplysninger fra post 47 i tolldeklarasjonen. Ved eventuelle klager, kontroller og etterberegninger vil imidlertid Skatteetaten ha behov for ytterligere opplysninger fra tolldeklarasjonsskjemaet for å kontrollere de selvfastsatte opplysningene. Tilsvarende gjelder for innførselsmerverdiavgift. Som nevnt i punkt 24.5.5 er tolldeklarasjonen med eventuelle underbilag dokumentasjon for beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift.

Skatteetaten vil for eksempel ha behov for å få automatisk tilgang til informasjon fra tolldeklarasjonen som ikke direkte gjelder avgiftsgrunnlaget, og Tolletaten vil kunne ha behov for å få opplysninger fra Skatteetaten om konkrete avgiftspliktige.

Opplysningene som ønskes overført og utvekslet vil i hovedsak være rene virksomhetsopplysninger. I noen sammenhenger kan virksomhetsopplysninger betegnes som personopplysninger i personopplysningslovens forstand. Det vil være hvis opplysningene er av en slik karakter at de beskriver eieren av virksomheten, noe som vil kunne gjelde enkeltpersonforetak og enmannsaksjeselskap. I tillegg vil det kunne bli overført opplysninger om privatpersoner som innfører varer som følge av fastsetting av innførselsmerverdiavgift og særavgifter som alkoholavgift og tobakksavgift.

Det følger av taushetspliktsbestemmelsen i tollloven § 12-1 annet ledd bokstav a at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger gis til

offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med toll, skatt, avgifter med mer. Utkast til skatteforvaltningslov § 3-3 bokstav a (som tilsvare ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav a og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a) har omtrent liklydende bestemmelser. Tilsvarende følger av særavgiftsloven § 7, som viser til tolloven § 12-1.

Selv om taushetsplikten ikke er til hinder for slik informasjonsutveksling følger det av personopplysningsloven § 11, jf. §§ 8 og 9 at det organet som mottar opplysningene må ha et eget behandlingsgrunnlag. Som nevnt vil opplysningene som ønskes overført og utvekslet i hovedsak være rene virksomhetsopplysninger, men i noen tilfelle vil det dreie seg om personopplysninger.

I høringsnotatet har departementet vist til at det med grunnlag i forslag til § 7-9 (opplysningsplikt om ikke navngitt person med mer) og § 10-5 første og annet ledd i ny skatteforvaltningslov som har vært på høring, vil kunne utleveres en del opplysninger fra Tolletaten til Skatteetaten. Bestemmelsen i § 10-5 regulerer skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter mv. Etter § 10-5 annet ledd skal myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter etter krav fra skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt gi opplysninger om de fastsatte og innkrevde beløp og om grunnlaget for dem. Tilsvarende bestemmelser finnes i dag i ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 16-3. I tolloven § 12-2 første og annet ledd er det gitt tilsvarende bestemmelser om tollmyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra andre offentlige myndigheter. Tolloven § 12-2 gjelder også for særavgiftsmyndighetene, jf. særavgiftsforskriften § 2-6. I disse tilfellene har dermed Skatteetaten og Tolletaten grunnlag for å behandle personopplysninger som er innhentet fra den andre etaten. Ved overføringen av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten vil denne type opplysninger bli utvekslet i større omfang enn tidligere.

Departementet foreslo i høringsnotatet en særlig bestemmelse i skatteforvaltningsloven om at tollmyndighetene uten hinder av taushetsplikt plikter å gi opplysninger om vareførselen til og fra landet til skattemyndighetene. Den lovmessige forankringen av en slik bestemmelse vil bli behandlet i proposisjonen om skatteforvaltningsloven. Etter som Skatteetaten skal overta forvaltningen av særavgifter for registrerte avgiftspliktige fra 1. januar 2016 vil departementet vurdere å innta en tilsvarende bestemmelse i særavgiftsfor-

skriften. En bestemmelse som foreslått vil gi Skatteetaten tilgang på alle opplysninger fra tolldeklarasjonen og andre opplysninger fra vareførselen. Departementet vil påpeke at det er av avgjørende betydning at Skatteetaten kan få opplysninger om vareførselen. Tolldeklarasjonen med bilag er som nevnt dokumentasjon for grunnlaget for innførselsmerverdiavgift. Opplysningene er sentrale i Skatteetatens kontroll med innførselsmerverdiavgiften, en kontroll som er en viktig forutsetning for forslaget om å innføre ordningen om at registrerte avgiftspliktige kan innberette og betale innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet. Opplysningene fra vareførselen vil også være av vesentlig betydning for Skatteetatens kontroll med særavgifter ved innførsel av varer. Departementet vil peke på at Tolletaten i dag benytter opplysningene fra vareførselen ved fastsetting og kontroll av innførselsmerverdiavgift og særavgifter ved innførsel av varer. Det er av sentral betydning at Skatteetaten får tilgang til opplysninger innhentet ved innførsel av varer i forbindelse med Skatteetatens kontroll med avgiftsgrunnlaget, og dette må også anses som en del av formålet når Tolletaten på et tidligere stadium innhenter opplysningene i vareførselen.

Som nevnt har tolloven § 12-2 bestemmelser om plikt for andre offentlige myndigheter til å gi opplysninger til tollmyndighetene. Det følger av annet ledd at skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt skal gi opplysninger om «fastsatte, innkrevde eller utbetalte [skatte- og avgifts]beløp og om grunnlaget for disse». Når Skatteetaten overtar forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift og særavgifter ved innførsel av varer vil de kunne ha opplysninger som er av betydning for Tolletatens kontroll med vareførselen og fastsetting av toll. Og i noen tilfelle vil det kunne dreie seg om personopplysninger i personopplysningslovens forstand. Departementet foreslår å utvide bestemmelsen slik at skattemyndighetene får plikt til å gi opplysninger av betydning for tollmyndighetenes arbeid med fastsetting av toll og kontrollen med vareførselen. Den utvidede opplysningsplikten for skattemyndighetene foreslås regulert i nytt tredje ledd i § 12-2. Som følge av forslaget til nytt tredje ledd foreslås bestemmelsens annet ledd endret slik at den ikke lenger omfatter skattemyndighetene.

Forslaget om at etatene skal ha adgang til å utveksle opplysninger om vareførselen vil innebærer at det i noen tilfeller utveksles personopplysninger. *Datatilsynet* har uttalt at de savner en reell vurdering av personvernulempene ved slik informasjonsutveksling. De har også pekt på at

utveksling av opplysninger mellom etatene som de har innhentet i sine kontroller, som har ulikt formål, må vurderes opp i mot prinsippet om at personopplysninger bare skal behandles for det formålet de er innhentet for. Etter departementets vurdering vil denne utvidede adgangen til utveksling av personopplysninger ikke ha personvernmessige ulemper som overstiger fordelene ved utvekslingen. Det dreier seg om personopplysninger innhentet for fastsetting og kontroll med vareførselen og/eller fastsetting av avgifter ved innførsel av varer. Vareførselkontrollen og fastsetting av avgifter ved innførsel av varer har nær sammenheng og opplysninger som innhentes vil i stor grad kunne benyttes til begge formål. Utveksling av slike opplysninger vil derfor ikke være uforenelig med det opprinnelige formålet med innsamlingen. Utvekslingen av opplysninger vil også føre til bedre og mer effektiv saksbehandling og kontroll både i avgiftsfastsettingen og med vareførselen.

Datatilsynet har pekt på at høringsforslaget gir «temmelig vidtgående fullmakter til de to etatene for å kunne utveksle informasjon». Departementet viser for det første til at det allerede i dag er omfattende adgang til informasjonsutveksling, slik at forslagene om plikt til å gi opplysninger om vareførselen ikke i vesentlig grad utvider adgangen til informasjonsutveksling. Mulig utveksling begrenses også av ordlyden i de ulike utvekslingsbestemmelsene, for eksempel ved at opplysningene skal være av betydning for den annen myndighet. I det videre arbeidet med vurdering av behovet for informasjonsutveksling vil det bli vurdert om forslaget om plikt til å gi opplysninger om vareførselen bør begrenses i forskrift. I den grad det vil være aktuelt med utveksling av personopplysninger, herunder sensitive personopplysninger, bør det vurderes om det i forskrift skal reguleres hvilke type opplysninger som kan utveksles mellom de to etatene.

Det vises til forslag til endring i tolloven § 12-2 annet ledd og nytt tredje ledd. Departementet foreslår at bestemmelsen trer i kraft 1. januar 2016 da Skatteetaten overtar forvaltningsansvaret for registrerte særavgiftspliktige allerede fra dette tidspunkt.

24.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

24.9.1 Innledning

De foreslåtte endringene er en del av Regjeringens arbeid med en samordnet skatte- og avgiftsforvaltning. Særavgifter for uregistrerte avgiftspliktige,

inkludert motorvognavgiftene, skal overføres fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2016. Sammen med forslaget om å flytte skatteoppkrevingen fra de kommunale skatteoppkreverne til Skatteetaten fra 1. juni 2016, innebærer forslagene over at ansvaret for å fastsette, innkreve og kontrollere skatter og avgifter samles i én etat.

24.9.2 Konsekvenser for næringslivet

Overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift for registrerte avgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten vil innebære vesentlige besparelser for næringsdrivende. Den samlede besparelsen er anslått til 547 mill. kroner årlig, fordelt på likviditetsfordel og administrative besparelser.

Likviditetsfordel

Med en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis i den innenlandske omsetningsoppgaven vil virksomheter registrert i merverdiavgiftregisteret, som følge av andre (senere) forfallstidspunkter enn dagens ordning, få en likviditetsfordel. Likviditetsfordelen for næringslivet med den løsningen som departementet foreslår er anslått til å bli om lag 332 millioner kroner.

Det er lagt til grunn at den overveiende andelen av innførselsmerverdiavgiften i dag betales med tollkredittordningen, hvor forfallsdatoen er den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppsto. Antallet kreditt dager varierer derfor både med hvor tidlig i måneden avgiftsplikten oppsto, antall dager i måneden og en eventuell forskyvning av forfallsdato hvis den 18. er en lørdag, søndag eller helligdag. I beregningene er det forutsatt at kravet er 15 dager gammelt ved månedens utløp og deretter lagt til 18 dager, slik at gjennomsnittlig antall kreditt dager i tollkredittordningen blir 33 dager. Uten tollkreditt forfaller innførselsmerverdiavgiften når avgiftsplikten oppstår.

Forfallstidspunktet for merverdiavgift som oppgis i omsetningsoppgaven varierer med virksomhetens terminlengde. Som for tollkreditten vil antallet kreditt dager variere med antall dager i måneden og forfallsdato for terminen. Også her er det lagt til grunn gjennomsnittsbetraktninger med 30 dager i måneden og et fast antall dager til forfall etter periodens utløp.

Det store flertallet av virksomheter som blir berørt av den nye ordningen har tomåneders terminer. I gjennomsnitt er da kredittiden 30 dager ved periodens utløp, og i tillegg kommer en måned og ti dager frem til forfallstidspunktet for den enkelte termin. Gjennomsnittlig kredittid er

beregnet til 70 dager. Forskjellen i antall kreditt-dager blir da 37 dager (70–33 dager).

De fleste virksomheter med høy andel omsetning knyttet til utførsel, vil regelmessig ha tilgodeoppgaver, og har derfor kortere terminer enn to måneder. Fordelen med kortere terminer er at utbetaling av til gode merverdiavgift regnes fra tidspunktet for innlevering av terminoppgaven. I praksis skjer utbetalingen 8–14 dager etter motatt oppgave. Ved beregningen er det lagt til grunn at tilgodeoppgaven sendes inn to dager etter terminens utløp og utbetales 11 dager senere, til sammen 13 dager etter terminslutt.

Virksomheter med korte terminer vil få et likviditetstap sammenlignet med dagens ordning fordi til gode merverdiavgift i følge omsetningsoppgaven utbetales før forfallstidspunktet for tollkreditten. Virksomheter med månedstermin hvor innførselsmerverdiavgiften overstiger dagens tilgodebeløp i omsetningsoppgaven vil imidlertid få en likviditetsfordel ved å gå fra månedlig til to-månedlig termin. Dette fordi omsetningsoppgaven for disse ikke lenger vil gi grunnlag for tilbakebetaling, men avgifter å betale. Ved beregningen av likviditetsgevinsten er gevinsten for disse virksomheter til halvdel av med to-måneders termin og betalingsoppgave (19 dager). Virksomheter med årstermin vil med forslaget få den lengste betalingsutsettelsen. Utsettelsen er beregnet til 220 dager for alminnelig oppgaveplikt og 250 dager ved primærnæringsoppgave, som forfaller 10. april neste år. For beregning av likviditetsgevinsten for næringslivet, er årlig rentesats satt til tre pst.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse ha sin motsats i et likviditetstap, jf. omtale under.

Administrative besparelser

De administrative besparelsene for næringslivet omfatter faktureringsgebyr, tidsbesparelser knyttet til innbetaling og dagsoppgjør, kostnader til bankgarantier og generell administrasjon av tollkredittordningen. Samlet er besparelsen for næringslivet anslått til 215 mill. kroner årlig. PwC har i sin samfunnsøkonomiske analyse anslått næringslivets administrative besparelser til 202 mill. kroner årlig, jf. omtale under. Enkelte høringsinstanser har pekt på at oppgavedelingen mellom Tolletaten og Skatteetaten vil medføre økt behov for å forholde seg til flere etater. Departementet viser til at alle næringsdrivende allerede i dag må forholde seg til Skatteetaten, og det blir således ingen ny aktør å skulle forholde seg til.

Andre høringsinstanser viser på sin side til beregninger og estimater som viser langt større besparelser for næringslivet enn det departementet har lagt til grunn.

24.9.3 Konsekvenser for staten

Administrative konsekvenser

Overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift for registrerte avgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten innebærer at kostnader til administrasjon av tollkredittordningen blir vesentlig redusert. Dette fordi virksomheter registrert i Merverdiavgiftsregisteret ikke lenger vil benytte tollkredittordningen. Innføring av ordningen vil innebære at Skatteetaten bør styrke innfordringen noe for å hindre restanseoppbygging. Dette må sees i sammenheng med den øvrige styrkingen av Skatteetatens innkrevingsmiljø.

Likviditetstap

Likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse har sin motsats i et likviditetstap for staten, jf. omtale over. Likviditetstapet er beregnet til om lag 138 mill. kroner. For beregning av likviditetstapet er det tatt utgangspunkt i styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar 2015 på 1,25 pst. Ulik rentesats forklarer forskjellen i beløp mellom likviditetsgevinsten for næringslivet og likviditetstapet for staten.

IKT-kostnader

IKT-messige tilpasninger i Skatteetaten og Tolletaten for å kunne håndtere innførselsmerverdiavgift i det innenlandske merverdiavgiftssystemet er samlet anslått til i underkant av 40 millioner kroner. Disse IKT-endringene omfatter nødvendige grep for gjennomføring av omleggingen, i tillegg til systemstøtte for de mest grunnleggende tiltakene for å redusere risikoen for restanseoppbygging og unndragelse, jf. under.

Restanseoppbygging

I utredningen til Skatteetaten og Tolletaten er det anslått et mulig provenytab som følge av uerholdelige restanser opp mot 300 millioner kroner årlig (uten tiltak), dels som følge av økt risiko for tap på krav ved bortfall av garantiordninger for de som er innvilget tollkreditt og dels på grunn av bortfall av kontant betaling for de som ikke er innvilget

denne kreditten i dag. Det forventes at innkreving av restanser ut over dagens nivå krever en større ressursinnsats.

Unndragelsesrisiko

Etatene har i sin utredning pekt på en risiko som, hvis den ikke adresseres, kan medføre en økning i enkelte typer unndragelse og svindel. Konsekvensen av dette er ikke tallfestet. Forslaget til en ny ordning for innførselsmerverdiavgift innebærer at etterkontrollen på merverdiavgiftsområdet i Skatteetaten må styrkes. I tillegg foreslår Regjeringen en betydelig styrking av grensekontrollen.

Overføring av ansatte mellom etatene

Overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift innebærer i seg selv kun mindre personalmessige konsekvenser for etatene. Kun ett årsverk er knyttet til overføringen av ansvaret, mens om lag 10 årsverk er knyttet til administrasjon av kredittordninger. For overføringen av forvaltningen av særavgiftene er det snakk om et noe større antall årsverk. Til sammen skal om lag 350 årsverk overføres fra Tolletaten til Skatteetaten. Om lag en tredjedel av disse kan knyttes til arbeid med særavgifter (motorvognavgifter unntatt). Hvor mange av disse som er direkte knyttet til registrerte eller uregistrerte avgiftspliktige er vanskelig å tallfeste, da organisering og arbeidsmetoder ikke nødvendigvis følger samme skillelinjer. Overføring av ansatte fra Tolletaten til Skatteetaten gjennomføres fra 1. januar 2016, jf. omtale i Prop. 120 LS (2014–2015).

24.9.4 Gevinster/samfunnsøkonomisk analyse

PwC har på oppdrag fra Tolletaten og Skatteetaten utarbeidet en samfunnsøkonomisk analyse, som har vurdert de samfunnsøkonomiske gevinstene ved overføringen av oppgaver til Skatteetaten.

Formålet med analysen er å se på effekter på tvers av omstillingsprosessene i regjeringens reform for å sikre en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning. I tillegg til overføring av oppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten omfatter analysen innlemming av Statens innkrevingssentral i Skatteetaten, overføring av dokumentavgiften fra Kartverket og skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten. Analysen viser at reformen er samfunnsøkonomisk svært lønnsom. De samlede prissatte virkningene av ny avgiftsforvaltning er beregnet til om lag 2,8 mrd. kroner.

Minst like viktige er de ikke-prissatte virkningene, som også bidrar i positiv retning på reformens samfunnsøkonomiske lønnsomhet. Disse effektene er vurdert ut fra hva som er regjeringens formål med reformen; styrket bekjempelse av svart økonomi, redusert ressursbruk, forenkling, bedre grensekontroll og bedre rettssikkerhet. Analysen fastslår at reformen har positive konsekvenser for alle disse områdene. Administrative besparelser i dialogen med det offentlige og økt likebehandling er viktige ikke-prissatte virkninger som følge av endret organisering. Det trekkes også frem i analysen at det blir lettere å sikre at like forhold behandles likt for alle skattytere og avgiftspliktige, uansett hvor en bor i landet. Virksomheter eller privatpersoner som sliter med å ivareta sine forpliktelser overfor skatte- og avgiftsmyndighetene vil også slippe å gå i dialog med flere offentlige etater.

Analysen konkluderer også med at reformen vil gi styrket bekjempelse av svart økonomi. Årsaken er bedre risikoforståelse og mer effektiv kontroll. Dette oppnås blant annet gjennom en sterkere kobling mellom myndighetenes kontrollvirksomhet av innførsel og utførsel og andre kontrolltiltak innenlands. Analysen fastslår at en effektiv kamp mot svart økonomi bidrar samfunnsøkonomisk til mindre konkurransevridning i næringslivet og styrker legitimiteten til skattesystemet og tilliten til forvaltningen.

25 Oppheving av lov om tilvirkning av etylleter

Lov 19. desember 1898 nr. 3 om Tilvirkning af Æthylæther har bestemmelser om kontroll med tilvirkning av etylleter og betaling av avgift.

Loven hører inn under Finansdepartementets ansvarsområde. Lovens bestemmelser dekkes av

alkohol- og særavgiftsregelverket og har ikke lenger noen praktisk betydning. Loven foreslås derfor opphevet.

26 Oppretting og presisering av lovtekst

26.1 Ny forskrift om tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket – oppdatering av skattelovens henvisninger

Hovedregelen er at offentlige tilskudd er skattepliktig. Er tilskudd anvendt til erverv av avskrivbare driftsmidler skal beskatningen skje ved at tilskuddet trekkes fra i driftsmidlets kostpris. Beskatningen skjer da ved at de årlige avskrivninger reduseres, eventuelt ved høyere gevinst ved realisasjon av driftsmidlet. Tilskudd gitt til investering i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og moderniseringsdepartementets regional- og distriktpolitiske virkemidler er unntatt fra skatteplikten, jf. skatteloven § 5-31 a. Tilskuddet skal heller ikke fradras saldogrunnlaget, jf. skatteloven § 14-42 annet ledd a. Selges driftsmidlet før fem år etter at det er ervervet, skal tilskuddet regnes som en del av vederlaget og kommer til beskatning på den måten, jf. skatteloven § 14-44 første ledd.

Slik skatteloven §§ 5-31 a, 14-42 annet ledd a og 14-44 første ledd er utformet, gjelder disse unntakene også for tilskudd til bygdeutvikling (BUMidler). Skatteloven henviser i dag til forskrift om midler til bygdeutvikling av 28. januar 2009 nr. 75. Med virkning fra 1. januar 2015 ble denne forskriften opphevet av Landbruks- og matdepartementet og erstattet av «Forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket» av 19. desember 2014, jf. forskriftens § 8. Departementet foreslår at skatteloven henviser til ny forskrift. Dette er en presisering av gjeldende regler, og det foreslås derfor at endringen gis virkning fra 1. januar 2015. Det vises til forslag vedrørende skatteloven §§ 5-31 a, 14-42 annet ledd a og 14-44 første ledd.

26.2 Endringer i skattebetalingsloven

26.2.1 Skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a

Skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a fastsetter at lovens regler for skatte- og

avgiftskrav gjelder tilsvarende så langt de passer for omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven og lover som nevnt i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a til i. I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 83 (2004–2005), er det forutsatt at også gebyrer som fastsettes i medhold av skattebetalingsloven skal omfattes av bestemmelsen. Departementet foreslår derfor at det presiseres i skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a at lovens regler for skatte- og avgiftskrav skal gjelde tilsvarende også for gebyrer som innkreves etter skattebetalingsloven.

Departementet viser til forslag til endring i skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a.

26.2.2 Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a

Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a fastsetter at det i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk skal gjøres fradrag for pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere.

Den særlige ordningen med førtids alderspensjon for skogsarbeidere ble avviklet i perioden 1996 til 2005. Ved en inkurie er unntaket for premie til pensjonstrygden til skogsarbeidere ikke tatt ut av bestemmelsen i skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a. Departementet foreslår derfor å endre bestemmelsen i tråd med dette.

Det vises til forslag til endring i skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a.

26.2.3 Skattebetalingsloven § 5-14 første ledd

Skattebetalingsloven § 5-14 første ledd gir regler om skatteoppkreverens adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjepart i tilknytning til arbeidsgiverkontrollen. I forbindelse med angivelsen av opplysningsplikt for finansinstitusjoner i bestemmelsens første ledd bokstav a, henvises det til lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirk-

somhet § 1-3. Denne loven vil bli erstattet av lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) fra 1. januar 2016. Departementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 5-14 første ledd bokstav a endres med virkning fra 1. januar 2016 slik at det henvises til finansforetaksloven § 1-3.

I forbindelse med angivelsen av opplysningsplikt for verdipapirforetak i skattebetalingsloven § 5-14 første ledd bokstav b, henvises det til lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel § 1-3. Denne loven er erstattet av lov 29. juni 2007 nr. 75. Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 5-14 første ledd bokstav b endres slik at det henvises til gjeldende lov om verdipapirhandel § 2-3 første ledd.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 5-14 første ledd.

26.2.4 Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav b

Vektårsavgiften beregnes og skrives ut i to terminer per år for avgiftspliktige kjøretøy som per 1. januar og 1. juli står registrert i Statens vegvesen sitt motorvognregister, jf. forskrift om vektårsavgift § 2 annet ledd.

I skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav b, som regulerer forfallstidspunktene for vektårsavgiften, er 1. juni uriktig angitt som skjæringstidspunkt for når andre termin for vektårsavgiften begynner å løpe. Det riktige skjæringstidspunktet for andre termin skal være 1. juli.

Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at 1. juli angis som skjæringstidspunktet for andre termin. Departementet viser til forslag til endring i skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav b.

26.3 Eiedomsskattelova § 8 C-1

I Prop. 1 LS (2014–2015) ble det foreslått endringer i formuesverdsettingen av sekundærboliger som gjorde det nødvendig med endringer i eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd, med virkning fra eiendomsskatteåret 2017. Ved en feil ble faktoren for primærbolig i eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd foreslått nedjustert til 2,23, som er faktoren som gjaldt i eiendomsskatteåret 2014. Riktig faktor for primærbolig i eiendomsskatteåret 2017 skal være 2,67. På denne bakgrunn fore-

slår departementet å endre eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd, med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2017. Departementet viser også til foreslåtte endringer i eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2018, jf. kapittel 4.

26.4 Endring i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i ligningsloven

Departementet fremmet forslag om endringer i ligningsloven i Prop. 120 LS (2014–2015) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga*. I proposisjonens lovutkast til endringer i ligningsloven angis under del V ikrafttredelsestidspunktet for endringsforslagene under del I til IV. Under Stortingets behandling av lovforslaget, Innst. 355 L (2014–2015), ble del III tatt ut av lovvedtaket og del IV ble ny del III uten at bestemmelsene om ikrafttredelse ble justert i henhold til den nye plasseringen. Ikrafttredelsestidspunktet for del III ble derfor feil. Departementet foreslår at dette opprettes ved at ikrafttredelsestidspunktet blir endret slik at det blir i overensstemmelse med forslag til ikrafttredelse i Prop. 120 LS (2014–2015). Det vises til forslag til lov om endring i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i ligningsloven. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

26.5 Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b

Skatteloven § 5-15 angir ulike ytelser som ikke regnes som skattepliktig inntekt. Etter første ledd bokstav b gjelder det tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak etter forskrift gitt med hjemmel i lov om arbeidsmarkedstjenester § 13. Den forskriften som er opphavet til betegnelsene «tilskudd til livsopphold» og «arbeidsmarkedstiltak», forskrift av 20. desember 2001 nr. 1544 om arbeidsmarkedstiltak, ble opphevet 1. januar 2014 og erstattet av forskrift 4. november 2013 nr. 1286 om tiltakspenger mv. Denne forskriften omtaler ytelsene som «tiltakspenger» og tiltakene som «arbeidsrettede tiltak». Betegnelsene i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b ble imidlertid ikke endret samtidig. Departementet foreslår at betegnelsene rettes opp, og viser til forslag til oppretting i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b.

26.6 Dokumentavgiftsloven § 8 annet ledd

Etter dokumentavgiftsloven § 8 annet ledd er det et vilkår for fritak at samboerne har levd sammen i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold. Formuleringen «eller partnerskapslignende» sikter til situasjonen når to personer av samme kjønn ved å registrere sitt partnerskap fikk samme rettsstilling som ekteskap, jf. lov 30.04.1993 om registrert partnerskap. Denne

loven ble imidlertid opphevet i 2008, da det ble anledning til å inngå ekteskap for to av samme kjønn. Alternativet «partnerskapslignende» er etter dette uten selvstendig innhold i forhold til alternativet «ekteskapslignende», og bør derfor fjernes. En viser til utkast til endring av lov om dokumentavgift § 8 annet ledd annet punktum.

Departementet legger til grunn at dette forslaget ikke vil ha noen økonomiske eller administrative konsekvenser, da det kun er en presisering av gjeldende rett.

Del IV
Omtalesaker

27 Evaluering av Skattefunn-ordningen

Regjeringen varslet i 2015-budsjettet at det skal lyses ut en ekstern evaluering av utvidelsene av Skattefunn-ordningen i 2009, 2014 og 2015. Evalueringen skal vurdere hvorvidt den økte støtten har hatt en utløsende effekt på FoU og innovasjon.

I tillegg til at Regjeringen har varslet en evaluering, medfører EUs nye statsstøtteregulering at Skattefunn uansett må evalueres, ettersom Skattefunn er meldt inn til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) etter gruppeunntaket for støtte til FoU. Departementet har i den forbindelse notifisert til ESA en evalueringsplan for Skattefunn-evalueringen. I evalueringsplanen angir departementet

bl.a. hvilke spørsmål som en evaluering bør besvare, og departementet foreslår hvilke metoder og resultatindikatorer som kan benyttes i evalueringen.

Som et ledd i evalueringen skal det gjennomføres et forprosjekt. Formålet med forprosjektet vil være å definere mulighetsområdet for den kommende evalueringen, bl.a. når det gjelder metodevalg og datafangst. Oppdraget med å gjennomføre forprosjektet ble tildelt Samfunnsøkonomisk analyse etter en offentlig anbudskonkurranse. Forprosjektet skal ferdigstilles før 1. november 2015.

28 Evaluering av differensiert arbeidsgiveravgift

Ordnningen med differensiert arbeidsgiveravgift er et viktig distriktpolitisk virkemiddel. Den reviderte ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift ble notifisert til ESA 3. juni 2014. ESA godkjente ordningen 18. juni 2014 og Stortinget vedtok ordningen 20. juni 2014.

Ordnningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer statsstøtte og EUs nye statsstøtte-

regelverk medfører at ordninger med et visst omfang må evalueres av en uavhengig ekspert. Et forprosjekt om metoder for å analysere ordningen ble gjennomført av firmaet Samfunnsøkonomisk analyse våren 2015. Hovedevalueringen av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift ble utlyst i september 2015 og skal gjennomføres innen utgangen av 2018.

29 Saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22

I medhold av skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte vedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskap innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfellesskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis det gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996. For de etterfølgende år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1/Prop. 1 L/Prop. 1 LS.

I Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 19.5 ga departementet uttrykk for at redegjørelsen om departementets praksis etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22, for fremtiden burde gis på Finansdepartementets hjemmeside. Finanskomiteen har i Innst. 4 L (2014–2015) punkt. 16.2 sluttet seg til at orienteringen om departementets praksis heretter gis på departementets hjemmeside.

Omtale av departementets praksis ble lagt ut på departementets hjemmeside.

30 Oppfølging av anmodningsvedtak

I forbindelse med «Eierskapsmeldingen» (Meld. St. 27 (2013–2014)) avga Stortinget følgende anmodningsvedtak, jf. Innst. 140 S (2014–2015) s. 46:

Vedtak nr. 398 (2014–2015) 5. februar 2015

«Stortinget ber regjeringen vurdere virkemidler for å styrke insentivene til ansattes medeierskap og fremme dette for Stortinget på egnet måte.»

Vedtak nr. 399 (2014–2015) 5. februar 2015

«Stortinget ber regjeringen utrede modeller, deriblant KLAS (Konti for Langsiktig Aksjespa-

ring), slik at det blir enklere for folk flest å investere i aksjer og eierskap i norske bedrifter.»

Som ledd i oppfølgingen av anmodningsvedtakene vil Regjeringen vurdere ulike virkemidler for å styrke insentivene til ansattes medeierskap. Regjeringen vil også vurdere ordning med konto for langsiktig aksjesparing (KLAS), som tidligere har vært utredet av Aksjonærforeningen i samarbeid med Oslo Børs og VPS. Regjeringen vil utrede disse spørsmålene i sammenheng, og komme tilbake til Stortinget på et senere tidspunkt.

31 Omtale av enkelte merverdiavgiftssaker

31.1 Nøytral merverdiavgift i helseforetakene

I forbindelse med framleggelsen av statsbudsjettet for 2015 varslet regjeringen at den tok sikte på å innføre en ordning med nøytral merverdiavgift i helseforetakene fra 1. januar 2016. Finansdepartementet skulle i samarbeid med Helse- og omsorgsdepartementet utarbeide et forslag til en ordning som skulle sendes på høring. Det ble uttalt at regjeringen tok sikte på å presentere et konkret forslag til utforming av en ordning for Stortinget i statsbudsjettet for 2016. Se punkt 21.1.2 i Prop. 1 LS (2014–2015) Skatter, avgifter og toll 2015.

Bakgrunnen for arbeidet er at merverdiavgiften skaper en konkurransevridning når helseforetak kan produsere tjenester med egne ansatte uten merverdiavgift, men blir belastet merverdiavgift dersom tilsvarende tjenester kjøpes av private virksomheter. Merverdiavgiften kan derfor motivere til egenproduksjon framfor å kjøpe tjenester fra private tilbydere. Innføringen av en slik ordning kan skje innenfor en budsjettøytral ramme ved å redusere statens tilskudd tilsvarende helseforetakenes forventede merverdiavgiftsutgifter. I likhet med kompensasjonsordningen for kommunesektoren og nettoføringsordningen for statsforvaltningen er formålet å gjøre merverdiavgiften nøytral mellom egenproduksjon og kjøp fra andre – ikke å etablere en støtteordning for innkjøp.

Finansdepartementet sendte 1. juli 2015 et forslag om nøytral merverdiavgift i helseforetakene på høring med frist 1. oktober 2015. Forslaget, som er utformet i samarbeid med Helse- og omsorgsdepartementet, innebærer etablering av en kompensasjonsordning for merverdiavgift for å fjerne insentivet merverdiavgiften skaper for helseforetakene til egenproduksjon av tjenester. I høringsnotatet foreslås en generell ordning som inkluderer investeringer. Det er også skissert et alternativ hvor investeringer ikke er inkludert. Forslaget legger opp til at ordningen skal inkludere helseforetakene samt tolv private institusjoner med langsiktige driftsavtaler. For å motvirke

en vridning som oppstår ved at helseforetakene som inkluderes i ordningen gis et insentiv til egenproduksjon av tjenester som er unntatt merverdiavgift, er det foreslått at private leverandører av helsetjenester får indirekte kompensasjon for skjult merverdiavgift. I høringsnotatet foreslås dette gjennomført ved at helseforetakene ytes 6 pst. av betalt vederlag eller tilskudd til slike private virksomheter. På vederlag til private virksomheter for merverdiavgiftsunntatt leie av fast eiendom foreslås det å yte helseforetakene 18 pst. Dette gjøres for å motvirke helseforetakenes insentiv til å eie framfor å leie fast eiendom. Disse prosentsatsene er foreløpige og kan bli endret basert på en gjennomgang av aktuell regnskapsinformasjon.

Av høringsnotatet framgår at innføringstidspunktet foreslås satt til 1. januar 2017, samt at administrasjonen av kompensasjonsordningen foreslås lagt under Helse- og omsorgsdepartementet.

Etter at høringen er over og høringsuttalelsene er vurdert, må det tas stilling til den konkrete utformingen av kompensasjonsordningen. Det vil bli utarbeidet nærmere regler om hvordan ordningen skal administreres. Et konkret forslag til utforming av ordningen vil bli presentert for Stortinget i statsbudsjettet for 2017. Innføring fra 1. januar 2017 innebærer at både bevilgningsendringer forbundet med uttrekk fra helseforetakenes budsjettammer og forslag til selve ordningen vil bli behandlet av Stortinget i forbindelse med 2017-budsjettet.

31.2 Forhandlinger med EU om en administrativ avtale på merverdiavgiftsområdet

Som ledd i arbeidet mot internasjonal merverdiavgiftssvindell og unndragelse av merverdiavgift ønsker Europakommisjonen å etablere administrative avtaler med tredjeland på merverdiavgiftsområdet og har tatt initiativ til å starte forhandlinger med Norge som første land¹.

Kommisjonen publiserte en rapport i 2013² med anslag på gapet mellom teoretiske merverdiavgiftsinntekter og faktiske innbetalinger. Det framgår at dette gapet kan skyldes flere forhold, som unndragelse og manglende innbetalinger mv. i tillegg til svindel. Kommisjonen viser til at svindel ofte blir utført ved hjelp av internasjonale transaksjoner som også involverer tredjeland. Det er dessuten risiko for svindel i forbindelse med omsetning av elektroniske tjenester over landegrensene. Begrensede kontrollmuligheter og få verktøy for utveksling av målrettet informasjon og for innfordring over landegrensene med tredjeland, gjør systemet sårbart og muliggjør svindel. Tilsvarende problemstillinger har høy aktualitet også i Norge, og har bl.a. ført til innføring av omvendt merverdiavgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av klimakvoter og gull, se Prop. 73 L (2009–2010) og Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 6.2.

Det er nå innledet forhandlinger mellom EU og Norge med sikte på å inngå en bilateral avtale med siktemål å redusere mulighetene for merverdiavgiftssvindel. Forhandlingene er i startfasen og ledes fra norsk side av Finansdepartementet med bistand fra Utenriksdepartementet. Fra norsk side vil man bl.a. legge vekt på å finne gode og effektive løsninger for utveksling av informasjon og for samarbeid om forebyggende tiltak med de enkelte EU-land, og på å etablere et mer effektivt samarbeid om innfordring av merverdiavgiftskrav på tvers av landegrensene.

En ferdigforhandlet avtale vil forelegges Stortinget for godkjenning.

31.3 Endringer i representantordningen for merverdiavgift

Fra 1. juli 2013 ble det innført enkelte endringer i representantordningen for merverdiavgift som gjelder for næringsdrivende som ikke har hjemsted eller forretningssted i Norge, se omtale i Prop. 1 LS (2014–2015) Skatter, avgifter og toll 2015 punkt 21.4, jf. Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga kap. 6. Endringene innebar blant annet at representanten ikke lenger er ansvarlig for betaling av merverdiavgift. Endringen omfatter bare de tilfeller der den næringsdrivende hører hjemme i en EØS-stat som Norge har avtale med om utveksling av informasjon og innkreving av merverdiavgift. I

Prop. 150 LS (2012–2013) ble det samtidig varslet at departementet ville arbeide med større endringer i ordningen.

Departementet har foretatt en nærmere gjennomgang av representantordningen og sendte 30. juni 2015 på høring et forslag om endringer i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår at kravet om representant oppheves for avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav. Etter forslaget kan denne gruppen avgiftssubjekter i stedet velge å bli direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Endringene innebærer en modernisering av regelverket slik at det blir enklere å praktisere for de utenlandske næringsdrivende. Høringsfristen utløp 30. september 2015. Departementet vil gjennomgå høringsuttalelsene og komme tilbake til Stortinget med en lovproposisjon.

31.4 Uttaksmerverdiavgift på næringsmidler

Dagligvarebransjen har ofte matvarer som ikke kan anses å være salgsvare, f.eks på grunn av datostempling eller emballasjens tilstand. I slike tilfeller står de mellom valget av å gi bort mat til frivillige organisasjoner mv. eller å destruere maten. Merverdiavgiften medfører at bedriftene har et økonomisk insentiv til å destruere varene, ettersom det påløper uttaksmerverdiavgift dersom maten gis bort. Departementet mener derfor det bør innføres et fritak fra denne plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift.

Det framgår av merverdiavgiftsloven § 3-21 første ledd at det skal svares merverdiavgift av vareuttak fra merverdiavgiftspliktig virksomhet. At varen «tas ut» innebærer at varen ikke lenger brukes i den merverdiavgiftspliktige virksomheten, men typisk er tatt i bruk privat eller benyttes til formål utenfor merverdiavgiftsloven. Av bestemmelsens annet ledd følger det at uttaksplikt bare inntreffer dersom virksomheten har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller framstillingen av varen. Videre skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift på varer med bagatellmessig verdi som brukes til gave og utdeling i reklameøyemed, jf. merverdiavgiftsloven § 3-23 første ledd bokstav d. I merverdiavgiftsforskriften § 1-3-6 er grensen for bagatellmessig verdi definert til 100 kroner eller mindre. Beløpsgrensen regnes pr. mottaker av gaven(e). Beløpsgrensen refererer seg med andre

¹ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-121_en.htm

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

ord ikke til verdien av virksomhetens samlede utdelinger. Ved merverdiavgiftspliktige uttak skal det betales merverdiavgift i henhold til varens alminnelige omsetningsverdi, jf. merverdiavgiftsloven § 4-9 første ledd.

Gjeldende uttaksregler innebærer at det skal beregnes merverdiavgift dersom aktører innen dagligvarebransjen mv. leverer næringsmidler vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Det er opplyst at virksomheter i dagligvarebransjen ofte velger å destruere nyttbare matvarer som vurderes til ikke å utgjøre salgsvare, framfor å dele ut varene vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Bransjeaktører har holdt fram at merverdiavgiftsbelastningen ved slike utdelinger gir et insentiv til å destruere matvarene.

Departementet påpeker at uttaksreglene har en sentral plass i merverdiavgiftssystemet og er med på å sikre at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift. Departementet ser at uttaksreglene kan få enkelte urimelige utslag i tilfeller hvor det vederlagsfritt på veldedig grunnlag deles ut næringsmidler. Hensynet til konkurransenøytralitet gjør seg i mindre grad gjeldende for næringsmidler som ellers ville ha blitt destruert.

På denne bakgrunn vil Finansdepartementet sende på alminnelig høring et forslag om at det inntas en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven hvor det gis fritak for uttak av næringsmidler som leveres vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Det vil være viktig at avgrensningen av et slikt fritak vurderes nøye, for å begrense risikoen for omgåelsesmuligheter. I høringsnotatet, som er under utarbeidelse, vil det bli tatt stilling til hvilke nærmere avgrensninger som bør ligge til grunn for et slikt fritak. Blant annet må det tas stilling til hvilke næringsmidler som skal omfattes og hvilke krav det skal være til mottakerne av de vederlagsfrie leveransene. Det bør også innføres særskilte dokumentasjonsregler for å redusere faren for misbruk. Departementet viser her til at et fritak for veldedige utdelinger ellers kan bli benyttet for å skjule (svart) omsetning og uttak til privat bruk. Etter at høringen er gjennomført og høringsuttalelsene er vurdert, vil det bli tatt endelig stilling til hvilke avgrensninger av fritaket som vil bli foreslått. Finansdepartementet vil komme tilbake med et konkret lovforslag i forbindelse med framleggelsen av revidert nasjonalbudsjett for 2016.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om oppheving av Lov 19. desember 1898 nr. 3 om Tilvirkning af Æthylæther
- lov om endring i lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard
- lov om endring i lov 18. juni 1965 nr. 4 om vegtrafikk (vegtrafikkloven)
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 31 om utnytting av rettar og lunnende m.m. i statsallmenningane (fjellova)
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven)
- 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 endring i lov 14. juni 2002 nr. 20 om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 16. mars 2012 nr. 12 om kommunale vass- og avløpsanlegg
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 37 om endringer i tolloven
- lov om endring i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2016 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2016
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2016

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om oppheving av Lov 19. desember 1898 nr. 3 om Tilvirkning af Æthylæther
- lov om endring i lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard
- lov om endring i lov 18. juni 1965 nr. 4 om vegtrafikk (vegtrafikkloven)
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 31 om utnytting av rettar og lunnende m.m. i statsallmenningane (fjellova)
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven)
- 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 endring i lov 14. juni 2002 nr. 20 om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 16. mars 2012 nr. 12 om kommunale vass- og avløpsanlegg
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 37 om endringer i tolloven
- lov om endring i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2016 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2016
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2016
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2016

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om oppheving av Lov 19. desember 1898 nr. 3 om Tilvirkning af Æthylæther

I

Lov 19. desember 1898 nr. 3 om Tilvirkning af Æthylæther oppheves.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2016.

Forslag

til lov om endring i lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard

I

I lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard gjøres følgende endring:

§ 6 første ledd skal lyde:

Avgiften innbetales til *skattekontoret innen 6 uker* fra den dag, da beregningen blev sendt den

avgiftspliktige eller hans fullmektig eller utlagt på skattekontoret.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 18. juni 1965 nr. 4 om vegtrafikk (vegtrafikkloven)

I

I lov 18. juni 1965 nr. 4 om vegtrafikk (vegtrafikkloven) gjøres følgende endring:

§ 38 annet ledd tredje punktum skal lyde:
Ved kommunal håndheving etter § 8 første ledd og § 31 a annet ledd *kan kommunen* kreve inn til-

leggsavgift og gebyrer etter de regler som gjelder for skatt, jf. skattebetalingsloven kapittel 13 og §§ 14-2 til 14-5.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:
(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,95 for sekundærbustad.

II

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:
(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunn-

laget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,83 for sekundærbustad.

III

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

§ 24 skal lyde:
§ 24. Eidegdomsskatten skal svarast *til den* kommunen der skatten er utskreven.

§ 25 annet ledd skal lyde:
Kommunen kan i særlege høve gjeva utsetjing.

§ 27 skal lyde:
§ 27. Forfalt eidegdomsskatt er sikra med lovpant i eidegdomen etter pantelova § 6-1. Kravet er også tvangsgrunnlag for utlegg. Eidegdomsskatten kan krevjast inn av *kommunen* etter reglane for innkrevjing av skatt.

IV

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2018.

Endringene under III trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 31 om utnytting av rettar og lunnende m.m. i statsallmenningane (fjellova)

I

I lov 6. juni 1975 nr. 31 om utnytting av rettar og lunnende m.m. i statsallmenningane (fjellova) gjøres følgende endring:

§ 7 skal lyde:

§ 7. Fjellstyremedlemene skal ha ei rimeleg godtgjersle for arbeidet. Godtgjersla vert fastsett av

kommunestyret etter framlegg frå fjellstyret, og vert utgreia av fjellkassa, jfr. § 11. Er det ikkje tilstrekkelege midlar i fjellkassa, vert godtgjersla utgreia av *kommunen*.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)

I

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endring:

§ 8 annet ledd annet punktum skal lyde:

Med samboere menes i denne lov to personer som har levd sammen i *et ekteskapslignende for-*

hold, og hatt felles folkeregistrert adresse i minst to år forut for samlivsbruddet, eller venter, har eller har hatt felles barn.

II

Loven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

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

§ 5-3 skal lyde:

§ 5-3 Om finansielle forhold og forsikringer

1. Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har

- a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3,
- b) e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c,
- c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandeloven § 2-3 første ledd,
- d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3,
- e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7,
- f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap,
- g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2,
- h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b,
- i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning,
- j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette nr.,
- k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrifter om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

2. Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti,

- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond,
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i nr. 1 bokstav i og j,
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter,
- e) forsikringer,
- f) individuelle pensjonsavtaler,
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 5-2. Departementet kan gi forskrifter om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i nr. 1 bokstav a skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

3. Det skal gis opplysninger som nevnt i nr. 2 for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede, mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum. Departementet kan gi forskrifter om fremgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrifter om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrifter om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

4. Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkrefte, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

§ 5-4 skal lyde:

§ 5-4 *Om fordringer og gjeld i selskapsforhold*

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatte- loven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatte- loven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysnin- gene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

§ 5-5 nr. 3 skal lyde:

3. *Norsk Pasientskadeerstatning* skal gi opplys- ninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. *Utbetaler* av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbeta- linger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

§ 5-9 bokstav a til c og bokstav f oppheves. Nåvæ- rende § 5-9 bokstav d og e blir bokstav a og b. Nåværende bokstav g til i blir bokstav c til e.

§ 5-12 nr. 4 oppheves.

§ 6-6 nr. 1 skal lyde:

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge bok- føringsspliktig som omfattes av § 4-2 nr. 1 å opp- fylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbeva- ringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. *Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 5-3 nr. 3.* Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller orga- nisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fast- settes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år.

II

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

§ 4-2 nr. 6 skal lyde:

6. *Næringsdrivende* skal levere ligningsopp- gaver til ligningsmyndighetene elektronisk. Som ligningsoppgaver etter denne bestemmelse menes opplysninger som skal gis etter § 4-3, 4-4 og 4-9 nr. 1 første punktum. *Skattedirektoratet kan*

fastsette nærmere regler om slik levering, herunder vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver.

Ny § 6-11 skal lyde:

§ 6-11 *Avregningsfradrag for ENØK-tiltak*
Enova plikter å innberette til ligningsmyndighetene beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

§ 8-8 nr. 2 tredje ledd skal lyde:

Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatte- loven § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde til nytt sjettede ledd.

III

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

§ 6-3 nr. 2 bokstav a skal lyde:

a. myndigheter som fastsetter eller innkre- ver skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra ligningsmyndighetene gi opp- lysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbe- talte beløp, om grunnlaget for dem *og om gjeld, beløp til gode og renter,*

IV

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

§ 2-5 skal lyde:

§ 2-5. *Utelukkingsgrunner.*

- Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-2 til 2-4 er
- riksadvokaten, statsadvokater, politiembets- menn, politiadjutanter og *politifullmektiger,*
 - tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene,
 - enhver som er fradømt stemmerett i offentlige anliggender,
 - enhver som i løpet av de siste ti år er straffet for overtredelse av denne lov, skatte- loven, straffeloven § 406, regn- skapsloven eller lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer m.v. og
 - enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt skjerpet tilleggs- skatt etter § 10-5.

§ 10-8 nr. 3 skal lyde:

3. Gebyret ilegges *av ligningsmyndighet* eller annet offentlig organ som skal motta oppgaven.

§ 10-8 nr. 5 skal lyde:

5. Vedtak om gebyr truffet av skattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet. Den skatteklagenemnd som departementet bestemmer, er klageorgan for vedtak truffet av *Skattedirektoratet*. *Klagefristen* etter denne bestemmelsen er tre uker.

V

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2016.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringene under IV trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr

I

I lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr gjøres følgende endringer:

§ 14 sjette ledd skal lyde:

For utleggstrekk besluttet *av skattekontor*, bidragsfogd, Statens innkrevingsentral eller annen særskilt namsmann betales ikke gebyr.

Det samme gjelder når Statens innkrevingsentral gjennomfører tvangsdekning i enkle pengekrav etter tvangsfullbyrdsloven § 2-14 annet *ledd*.

II

Endringene under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven)

I

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Skattepliktig utdeling fra selskap og gevinst eller tap ved realisasjon av selskapsandel skal ikke oppjusteres etter reglene i skatteloven.

Nåværende annet og tredje punktum blir tredje og nytt fjerde punktum.

II

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2016.

Forslag

til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 23-4 første ledd skal lyde:

Stortinget kan gi, eller overlate til *departementet* å gi, særlige bestemmelser om avgifter og tilskott for visse grupper, herunder frivillige medlemmer i utlandet og utenlandske sjømenn som er ansatt på norske skip i utenriksfart.

§ 23-4 a skal lyde:

§ 23-4 a. Avgifter for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter trygdeavtale *mv.*

Det skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3. *Tilsvarende gjelder for ytelser til personer som har rett til helsetjenester i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler.* Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i *denne paragrafen.*

§ 24-1 annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift bestemme at Arbeids- og velferdsetaten skal fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for nærmere angitte grupper *av personer* eller deler av deres inntekt.

II

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 24-2 tredje ledd skal lyde:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Arbeidsgiver skal bidra til at hans avgiftsplikt i

rett tid blir klarlagt og oppfylt. Arbeidsgiver skal også gjøre *skattekontoret* oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen eller oppgjøret for arbeidsgiveravgiften.

§ 24-4 skal lyde:

§ 24-4. *Kontroll av arbeidsgivere mv.*

Skattekontoret skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter § 24-3 annet og tredje ledd i denne loven.

Skattekontoret eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra *skattekontoret*, kan foreta bokettersyn hos dem som plikter å beregne og betale arbeidsgiveravgift og kan herunder kreve fremlagt arbeidsgiverens regnskap med bilag, kontrakter, korrespondanse eller andre dokumenter av betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. *Også Riksrevisjonen* kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver *kan skattekontoret* foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos *arbeidsgiver eller skattekontoret*. Departementet kan i forskrift fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering *skattekontoret* kan benytte.

§ 25-1 tredje ledd skal lyde:

Trygdens organer, Skattedirektoratet, *Statistisk sentralbyrå og skattekontoret* har adgang til opplysninger fra registrene. *Kommunen har adgang til opplysninger fra registrene ved tvangsfullbyrdelse av kommunale krav etter reglene for skatt.*

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

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

§ 5-15 første ledd bokstav b skal lyde:

- b. *tiltaks penger* mv. under deltakelse i *arbeidsrettede tiltak* etter forskrift gitt med hjemmel i lov om arbeidsmarkedstjenester § 13,

II

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

§ 5-31 bokstav a skal lyde:

- a) tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av *forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket av 19. desember 2014 nr. 1816*, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.

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

Fradrag skal likevel ikke gjøres for tilskudd *til investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816*, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift,

§ 14-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilskudd til *investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816* innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, regnes som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet.

§ 18-2 annet ledd annet punktum skal lyde:

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merketelse under 10 000 kVA, fastsettes ikke naturressursskatt.

III

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

§ 10-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap som omfattes av § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap, til personlig aksjonær skal regnes som utbytte for aksjonæren. Det samme gjelder dersom det ytes kreditt til personlig aksjonær fra annet selskap i samme konsern, jf aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som selskapet den personlige aksjonæren er aksjonær i. Som kreditt til vedkommende aksjonær regnes også kreditt som gis til aksjonærens ektefelle eller til person som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i side-linje så nær som onkel eller tante. Departementet*

kan ved forskrift bestemme at enkelte typer kreditt ikke skal anses som utbytte.

§ 10-11 femte ledd skal lyde:

(5) *Besluttet utbytte som motregnes mot kreditt som tidligere er regnet som utbytte for aksjonære etter reglene i fjerde ledd, anses ikke som skattepliktig utbytte for aksjonæren.*

§ 10-11 sjetzte ledd skal lyde:

(6) *Tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i fjerde ledd, skal anses som innbetalt kapital for aksjonæren. Tilbakebetalingsbeløpet skal også legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene i selskapet.*

Nåværende fjerde til åttende ledd blir syvende til nytt ellefte ledd.

IV

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

§ 2-38 tredje ledd ny bokstav h skal lyde:

h. utbytte på eierandel i selskap mv. i den utstrekning selskapet gis fradrag for utdelingen.

§ 4-10 første ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Prosentandelen er 25 for primærbolig og 80 for sekundærbolig.

§ 4-10 fjerde ledd siste punktum skal lyde:

Verdien av næringseiendom settes til 80 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 5-22 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelse, og innskudd i bank.

§ 6-24 annet ledd skal lyde:

(2) Det gis likevel ikke fradrag for *erhvervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.*

§ 6-41 tredje ledd første punktum skal lyde:

Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensnings av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter.

§ 6-44 første og annet ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner, og gis ikke for den del av reiselengden som overstiger 75 000 km i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92 500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner.

§ 8-5 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Ved beregning av fradrag etter foregående punktum skal det ikke tas hensyn til endringer i avsetningskrav etter finansforetaksloven og forskrift gitt med hjemmel i finansforetaksloven som følge av implementering av Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II).

§ 9-3 sjetzte ledd skal lyde:

(6) *Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kapittel V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er fritatt for skatteplikt.*

§ 9-3 åttende ledd første punktum skal lyde:

(8) Annet til femte ledd gjelder ikke gevinst ved a. realisasjon av tomt.

§ 9-7 femte ledd første punktum skal lyde:

(5) Bestemmelsene i første til tredje ledd gjelder ikke for bolig og fritidsbolig, når arvelater eller giver kunne realisert slike eiendommer uten gevinstbeskatning på dødsfalls- eller gavetidspunktet etter § 9-3 annet, tredje eller fjerde ledd.

§ 9-7 femte ledd fjerde punktum oppheves.

§ 9-13 oppheves.

§ 10-11 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,15.

§ 10-11 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 10-13 første ledd annet punktum skal lyde:
Utbyttet skal ikke oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

Nåværende annet til sjette punktum blir tredje til nytt syvende punktum.

§ 10-31 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:
Skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,15.

§ 10-31 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:
Tapet oppjusteres med 1,15.

§ 10-33 tredje ledd første og annet punktum skal lyde:
Oppjustert gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd. Fradragsberettiget oppjustert tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.

§ 10-42 tredje ledd skal lyde:

(3) Tillegget fastsettes slik:

- a. I verdien av utdelingen gjøres det fradrag for
 - overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt,
 - skjerming etter femte ledd.
- b. Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,15.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:
Gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,15.

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:
For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 25 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd skal 75 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

§ 12-1 annet punktum skal lyde:

Personinntekt er grunnlag for utligning av *trinnskatt til staten* og trygdeavgift til folketrygden.

§ 12-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, herunder melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket.

§ 14-73 ny overskrift skal lyde:

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom

§ 14-73 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av *ekspropriasjon, brann eller annen ulykke* kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

§ 14-80 annet punktum skal lyde:

Fordelingen av inntekt etter første punktum legges til grunn for beregning av *trinnskatt* etter Stortingets årlige skattevedtak, for beregning av pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 3-15, og for beregning av trygdeavgift etter folketrygdloven § 23-3.

§ 14-81 sjettede ledd skal lyde:

(6) *Aktivitet i skog som ikke utøves som virksomhet alene eller sammen med jordbruk*, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt. *Sammen med skattyters øvrige inntekt skattlegges også inntekter fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner. Når*

skog etter første punktum ikke skal gjennomsnittslignes og summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året etter det siste året med gjennomsnittsligning.

§ 15-5 annet ledd skal lyde:

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 500 kroner i klasse 1 og 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og *trinnskatt*.

§ 16-10 tredje ledd skal lyde

(3) Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 25 000 kroner per inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 300 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

§ 16-21 første ledd nytt siste punktum skal lyde:

Ved fastsettelse av samlet skattepliktig inntekt etter første punktum, medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

§ 16-40 annet ledd skal lyde:

(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 20 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 40 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 40 millioner kroner i inntektsåret.

§ 16-50 med deloverskrift oppheves.

§ 17-1 nytt sjettede ledd skal lyde:

(6) *Ved bruk av alminnelig inntekt etter denne paragraf medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.*

V

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

§ 2-38 første ledd bokstav b skal lyde:

b. verdipapirfond,

§ 10-1 tredje ledd oppheves.

§ 10-5 oppheves.

§ 10-12 første ledd siste punktum oppheves.

§ 10-13 første ledd siste punktum skal lyde:

Reglene i denne paragraf gjelder ikke for den delen av utdeling fra verdipapirfond som behandles som rente etter § 10-20 første ledd annet punktum.

Ny § 10-20 med deloverskrift skal lyde:

Verdipapirfond

§ 10-20 *Skattlegging av verdipapirfond og andelseiere*

(1) *Verdipapirfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp som deles ut til andelseierne. Fradrag kan kreves for den delen av utdelingen som skattlegges som rente hos andelseierne etter tredje ledd.*

(2) *Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.*

(3) *Ved utdeling fra fondet skattlegges andelseierne på følgende måte:*

- a) *Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.*
- b) *Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 prosent aksjeandel skattlegges som renteinntekt.*
- c) *Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente, beregnet forholdsmessig etter fjerde ledd.*

(4) *Aksjeandelen beregnes ut i fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse. For fond som er etablert i inntektsåret, beregnes andelen ut i fra forholdet ved inntektsårets slutt. Aksjer i underliggende fond inn-*

går i beregningen, med en tilsvarende forholdsmessig del.

(5) Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarer aksjeandelen i ervervsåret, er skjermingsgrunnlag etter § 10-12.

(6) Utdeling som skattlegges som renteinntekt etter tredje ledd, gir ikke rett til fradrag for skjerming eller skattefritak etter § 2-38.

(7) Gevinst ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter § 10-30 flg. For andelseiere i fond med andre verdipapirer enn aksjer, begrenses skattefritak for gevinst etter § 2-38 forholdsmessig til den beregnede aksjeandelen i fondet. Tilsvarende gjelder for tap. Gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn. Tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende ved beregning av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret.

(8) Syvende ledd får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter § 6-47 første ledd c når avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.

(9) Dersom fondet ikke har innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandel etter fjerde ledd, må andelseier dokumentere dette. Dersom tilfredsstillende dokumentasjon ikke foreligger, skattlegges utdelingen som rente. Ved beregning av aksjeandel i slike fond inngår andeler i andre fond dersom de til sammen utgjør mer enn 25 prosent av samlet verdi ved inntektsårets begyn-

nelse. Ved slik beregning medtas bare aksjer som underliggende fond eier direkte, med en tilsvarende forholdsmessig del. Dersom dokumentasjon kun mangler for andel i underliggende fond, anses andelen i fondet som andre verdipapirer enn aksjer.

§ 10-30 tredje ledd oppheves.

§ 10-31 tredje ledd oppheves.

VI

Endringene under I trer i kraft straks

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2015.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

VII

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

Følgende overgangsregler gjelder:

For andeler ervervet før 7. oktober 2015 i fond som i 2015 hadde en eller flere aksjer, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 prosent ved bruk av reglene i § 10-20 femte og syvende ledd. For andeler ervervet senere i 2015, skal aksjeandelen per 1 januar 2016 legges til grunn ved bruk av de samme reglene.

Forslag

til lov om endring i lov 14. juni 2002 nr. 20 om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven)

I

I lov 14. juni 2002 nr. 20 om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven) gjøres følgende endring:

§ 28 fjerde ledd skal lyde:

Krav på avgift eller gebyr etter paragrafen her er tvangsgrunnlag for utlegg, og kan innkreves av *kommunen* etter reglene for innkreving av skatt.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag**til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 tredje ledd bokstav a skal lyde:

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av *denne lov*, ligningsloven og lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i

§ 5-3 tredje ledd skal lyde:

(3) *Forskuddstrekk og innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår, kan i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver.*

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 5-5 første ledd skal lyde:

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

§ 5-7 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) lovbestemt *feriegodtgjørelse, vanlig lønn, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger*, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder,

§ 5-9 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b.

§ 5-14 første ledd skal lyde:

- (1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12. På samme vilkår har
- a) finansinstitusjoner (jf. *finansforetaksloven § 1-3*) og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,
- b) verdipapirforetak (jf. *verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd*) og andre som har penger til forvaltning, og
- c) pensjonskasser
- plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkom-

mende institusjon. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder om hvem som er parter i transaksjonene.

§ 7-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om at

- a) også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen, og om godskrivning av forskuddstrekk som ikke er innbetalt av arbeidsgiver.
- b) *tilskudd fra Enova til energieffektiviseringstiltak på egen bolig skal inngå i avregningen.*

§ 10-40 første ledd bokstav b skal lyde:

- b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 1. januar eller 1. juli er registrert i motorvognregisteret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. *Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen*

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) Ved avregning etter forhåndsligning gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

Kapittel 2 skal lyde:

Kapittel 2. Innkrevingsmyndigheter

§ 2-1. *Skatte- og avgiftskrav mv.*

(1) *Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som nevnt i denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven. Statens innkrevingsssentral har samme innkrevingsmyndighet som et skattekontor når den innkrever krav som nevnt i første punktum.*

(2) *Departementet kan i forskrift bestemme at tollregionen skal innkreve nærmere bestemte krav etter denne lov, likevel slik at kapittel 14 ikke gjelder for tollregionen.*

§ 3-3 første ledd skal lyde:

(1) Begrunnelsen for vedtak etter § 15-2 kan begrenses til å omfatte opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 25 første og annet ledd dersom begrunnelse etter forvaltningsloven § 25 tredje ledd antas å kunne svekke muligheten for fremtidig dekning av skatte- og avgiftskravet. Vedtak etter § 15-2 kan ikke påklages.

§ 4-1 annet ledd skal lyde:

(2) Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdrags-taker for at pliktene og ansvaret etter denne lov oppfylles. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter utlendingsloven §§ 23 tredje ledd og 24 annet ledd. De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne loven. Slik avtale fri-

tar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av *skattekontoret*.

§ 5-5 syvende og åttende ledd skal lyde:

(7) Når det for en skattyter er *skrevet ut* skattekort til flere kommuner, skal *arbeidsgiveren* foreta forskuddstrekk etter skattekortet for den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til.

(8) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter bestemmelsene i dette kapitlet, men som godtgjør at det betales forskuddstrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt, kan av *skattekontoret* bli fritatt for trekkplikten etter dette kapitlet dersom det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet.

§ 5-12 tredje ledd skal lyde:

(3) Betaling til skattetrekkkonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Garanti eller oppfylt skattetrekkkonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten *skattekontorets* samtykke, kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkkonto på annen måte enn ved overføring til *skattekontoret* eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eventuell renteavkastning på slik bankkonto tilfaller den som foretar trekket (kontohaver).

§ 5-13 første og annet ledd skal lyde:

(1) *Skattekontoret* skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. *Skattekontoret* eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra *skattekontoret*, kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. *Også Riksrevisjonen* kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

(2) Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan *skattekontoret* foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos *arbeidsgiver eller* skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering *skattekontoret* kan benytte.

§ 5-14 første ledd første punktum skal lyde:

Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra *skattekontoret*, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkkonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12.

§ 5-14 annet ledd skal lyde:

(2) Enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, plikter på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til arbeidsgiveren. Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan *skattekontoret* kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

§ 5-14 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Også den* som har fått fullmakt fra *skattekontoret* til å foreta bokettersyn etter § 5-13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

§ 7-1 første ledd skal lyde:

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggskudd innbetalt innen fristen i § 4-7 gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av *skattekontoret*.

§ 8-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for *ukjente lønnstakere*, skal tilfalle staten når det er gått tre år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt.

§ 8-4 oppheves.

§ 9-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *Departementet* kan i forskrift gi regler om at krav skal betales til andre enn innkrevingsmyndigheten for kravet.

§ 10-20 annet ledd skal lyde:

(2) *Skattekontoret* kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte. Det samme gjelder når skattyter i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt av inntekt opptjent i utlandet, og inntekten er gjenstand for forskuddstrekk etter interne regler.

§ 14-3 skal lyde:

§ 14-3. *Forretning for utleggspant*

Skattekontoret kan holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som *det* har innkrevingsansvaret for.

§ 14-4 første ledd skal lyde:

(1) *Skattekontoret* kan nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som *det* har innkrevingsansvaret for.

§ 14-5 første og annet ledd skal lyde:

(1) Utleggstrekk nedlagt av *skattekontoret* gjelder også for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. § 5-10 annet ledd gjelder tilsvarende for utleggstrekk.

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av *skattekontoret* skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skatte-trekkskonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapitlene 5 og 10.

§ 14-6 skal lyde:

§14-6. *Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift*

(1) Skattyter som har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt for flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den *forfaller*. Er deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved utligning av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

(3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir lignet i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste *beløp*.

(4) Første til *tredje* ledd gjelder også for den som er ansvarlig etter kapittel 16.

§ 15-1 tredje ledd oppheves.

§ 16-20 tredje ledd oppheves.

Nåværende fjerde ledd blir tredje ledd.

§ 17-2 første ledd skal lyde:

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. *Søksmål skal* anlegges etter vernetingsreglene i *twisteloven*. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.

III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

Endringene under II trer i kraft fra den tid til Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-2 annet ledd skal lyde:

(2) Uten hinder av taushetsplikt skal myndigheter som *utbetaler* erstatninger eller til-

skudd, eller utsteder lisenser for import eller eksport av varer etter krav fra tollmyndighetene, gi opplysninger om *utbetalte beløp* og om grunnlaget for disse.

§ 12-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Uten hinder av taushetsplikt skal skattemyndighetene gi opplysninger av betydning for tollmyn-*

dighetenes arbeid med toll og vareførsel til og fra landet.

oppgaver ved inn- og utførsel av varer og næringslivet mv.

§ 12-2 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

II

Ny § 12-16 skal lyde:

Loven trer i kraft 1. januar 2016.

§ 12-16. *Konsultasjoner*

Departementet kan gi forskrift om regelmessige konsultasjoner mellom myndigheter med ansvar og

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 15-7 tredje ledd tredje punktum og § 15-7 fjerde ledd annet punktum oppheves.

§ 21-2 annet ledd oppheves.

§ 21-2 tredje ledd blir annet ledd.

II

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-2 annet ledd skal lyde:

(2) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved midlertidig innførsel av varer som nevnt i tolloven §§ 6-1 til 6-4. *Det kan kreves sikkerhetsstillelse for merverdiavgift av varer som innføres midlertidig etter tolloven §§ 6-2 til 6-4.*

§ 10-7 annet ledd annet punktum skal lyde:
Fristen kan i særlige tilfeller forlenges.

§ 10-9 oppheves.

§ 11-1 overskriften skal lyde:

§ 11-1 *Omsetning, uttak og innførsel av varer*

§ 11-1 første ledd skal lyde:

(1) Avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, *uttak og innførsel av varer. Når andre enn avgiftssubjektet innfører varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift.*

§§ 11-2 og 13-3 oppheves.

III

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-2 skal lyde:

§ 6-2 *Elektroniske nyhetstjenester*

(1) Omsetning av elektroniske nyhetstjenester er fritatt for merverdiavgift.

(2) Departementet kan gi forskrift om hva som menes med elektroniske nyhetstjenester.

Gjeldende §§ 6-2 til 6-6 blir §§ 6-3 til 6-7.

§ 7-1 første ledd skal lyde:

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer som nevnt i § 3-6 bokstav d,

§ 3-7 fjerde ledd, § 3-18, § 6-1, §§ 6-3 og 6-4, § 6-7 første og annet ledd og § 6-15.

IV

§ 9-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner, likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2017.

Endringene under III trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 16. mars 2012 nr. 12 om kommunale vass- og avløpsanlegg

I

I lov 16. mars 2012 nr. 12 om kommunale vass- og avløpsanlegg gjøres følgende endring:

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

§ 6 tredje punktum skal lyde:

Gebyra kan krevjast inn av *kommunen* etter reglane for innkrevjing av skatt.

Forslag

til lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 37 om endringer i tolloven

I

I lov 22. juni 2012 nr. 37 om endringer i tolloven gjøres følgende endringer:

§ 12-13 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

En bindende forhåndsuttalelse *kan påklages, men ikke prøves* i egen sak for domstol.

§ 12-13 tredje ledd skal lyde:

(3) Det *kan ilegges* et gebyr for bindende forhåndsuttalelse.

II

Loven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)

I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endring:

§ 8 annet ledd skal lyde:

Skattedirektoratet og skattekontorene skal ha tilgang til opplysningene i registeret i forbin-

delse med utligning av skatt og trygdeavgift etter skattelovgivningen og arbeidsgivers beregning og oppgjør av skattetrekk og arbeidsgiveravgift etter skattebetalingsloven og folketrygdloven.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

Del IV skal lyde:

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2015.

Endringane under II tek straks til å gjelde med verknad for ytingar utbetalte i 2015, men likevel slik at ytingar utbetalte i 2015 kan rapporterast samla ein gong seinast 5. januar 2016.

Endringa under III tek til å gjelde 1. januar 2019.

II

Endringene under I trer i kraft straks

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2016 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskrivning av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2016. Vedtaket legges også til grunn for utskrivning av forskudd på skatt for inntektsåret 2016, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 – Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 400 000 kroner. Satsen skal være 0,1 pst.

Ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 800 000 kroner. Satsen skal være 0,1 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer

formuesskatt til staten med 0,1 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 400 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 800 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 – Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Trinnskatt

Personlig skattyter i klasse 0, 1 og 2 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 0,8 pst. for den delen av inntekten som overstiger 158 800 kroner,
- 1,6 pst. for den delen av inntekten som overstiger 224 900 kroner,
- 10,6 pst. for den delen av inntekten som overstiger 565 400 kroner, og
- 13,6 pst. for den delen av inntekten som overstiger 909 500 kroner.

For personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 8,6 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd

forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 7,05 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 10,55 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 33 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,80 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 25 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 53 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2016 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 – Tonnasjeskatt

§ 5-1 Tonnasjeskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasje-skatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 91 450 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 73 600 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 51 750 kroner i klasse 1 og 76 250 kroner i klasse 2.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 139 400 kroner for enslige og 128 150 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 256 300 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 29 980 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 184 800 kroner i trinn 1 og 278 950 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 150 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2016

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket. Avgiftsplikten gjelder kun arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, med de begrensninger som følger av lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.

§ 2 Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravelsesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 45 034 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til fradrag.

Fradrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 90 068 kroner per år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv til arvelaterens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren – og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner.....intet

Av de neste 330 000 kroner.....6 pst.

Av overskytende beløp.....10 pst.

§ 5 Av arv som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 470 000 kroner.....intet

Av de neste 330 000 kroner8 pst.

Av overskytende beløp.....15 pst.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016

For inntektsåret 2016 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel

ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,

- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norrdal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nettet, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartrdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,

- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2016 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i

vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfibersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Energisektoren

Næringshovedområde 35 Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning

Transportsektoren

49.1 Passasjertransport med jernbane

49.2 Godstransport med jernbane

49.31 Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder

49.39	Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
49.41	Godstransport på vei
50	Sjøfart
51.1	Lufttransport med passasjerer
51.21	Lufttransport med gods
	Lufthavner
52.23	Andre tjenester tilknyttet lufttransport
	Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.
64	Finansieringsvirksomhet
65	Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
66	Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet
70.10	Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern
70.22	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2016. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 250 000 kroner i 2016.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form

av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2016, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 250 000 kroner i 2016. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i terminen.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9 Forskriftsfullmakt mv.

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2016

Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen

betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for gass kr 1,02 per standardkubikkmeter
- b. for olje eller kondensat kr 1,02 per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2016

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2016 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 8,2 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.

3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 2,7 pst. for 2016.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2016 (kap. 5521 post 70)

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2016 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med

lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 2 Alminnelig sats

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 Redusert sats med 15 pst.

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 10 pst.

Merverdiavgift svares med 10 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,

- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av viltlevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag

til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2016

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	7,31 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,27 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	12,29 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	21,29 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,76 per volumprosent og liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i

varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

- a) fra produsents eller importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer,
- g) framstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun framstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,50	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,50	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,50	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,01	per gram av pakningens nettovekt
Snus	1,01	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarettthylser	0,0382	per stk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakkvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakkvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,

2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

- a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,

- b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,

- c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO _x -utslipp (mg/km)	CO ₂ -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)	
Avgiftsgruppe A							2 400	
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser	0–1 150					40,08		
	1 151–1 400					87,38		
	1 401–1 500					174,78		
	over 1 500					203,27		
			0–70				0	
			71–100				251,17	
			101–140				727,34	
			over 140				1 800,02	
					over 0		48,29	

- Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, og med

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
utslipp 105 g/km og over				0–105		0	
				106–120		815,24	
				121–160		821,53	
				161–230		1 915,14	
				over 230		3 074,69	
– CO ₂ -utslipp under 105 g/ km t.o.m 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/ km t.o.m 50 g/km						918,82	
– CO ₂ -utslipp under 50 g/ km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						1 081,03	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO₂-utslipp							
– bensindrevne					0–1 050	15,57	
					1 051–1 600	51,85	
					1 601–2 000	121,72	
					over 2 000	131,29	
– ikke bensindrevne					0–1 050	11,93	
					1 051–1 600	42,34	
					1 601–2 000	99,35	
					over 2 000	103,35	
Avgiftsgruppe B							2 400
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm og bredde under 190 cm	22 pst. av A	22 pst. av A	30 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO₂-utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0–105		0	
				106–120		244,58	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
				121–160		246,46	
				over 160		478,79	
– CO ₂ -utslipp under 105 g/ km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/ km t.o.m. 50 g/km						275,64	
– CO ₂ -utslipp under 50 g/ km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						324,31	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp						30 pst. av A	
Avgiftsgruppe C							2 400
Campingbiler	22 pst. av A	22 pst. av A	0 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
Avgiftsgruppe D (Opphevet)							
Avgiftsgruppe E							0
Beltebiler						36 pst. av verdi- avgifts- grunn- laget	
Avgiftsgruppe F							0
Motorsykler						8 092	
		0–11				0	
		over 11				256,25	
					0–125	0	
					126–900	32,94	
					over 900	72,24	
Avgiftsgruppe G							2 400
Beltemotorsykler (snøscootere)		0–100				13,52	
		101–200				27,04	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
	over 200					54,06	
		0–20				21,72	
		21–40				43,43	
		over 40				86,84	
					0–200	2,38	
					201–400	4,76	
					over 400	9,50	
Avgiftsgruppe H							2 400
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede	40 pst. av A	40 pst. av A	100 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0–105		0	
				106–120		815,24	
				over 120		821,53	
– CO ₂ -utslipp under 105 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						918,82	
– CO ₂ -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						1 081,03	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp					100 pst. av A		
Avgiftsgruppe I							2 400
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre						0	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
Avgiftsgruppe J							2 400
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen	40 pst. av A	40 pst. av A	0 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0–105		0	
				106–120		326,09	
				121–160		328,62	
				over 160		766,05	
– CO ₂ -utslipp under 105 t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						367,52	
– CO ₂ -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						432,41	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp						40 pst. av A	

Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i

forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x etter første ledd, settes utslippet til den verdi vedkommende motorvogn maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk. Departementet kan gi forskrift om hvordan NO_x-utslipp skal fastsettes.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler), inngår verken effekten knyttet til den elektriske motoren eller vekten av elektromotor og batteripakke i avgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranseskjøring,
- f) ambulanser,
- g) begravelleskjøretøy,
- h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
- i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy § 6 eller § 9, eller som er utleid på

kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,

2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til framdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til framdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler).

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

B. Årsavgift (kap. 5536 post 72)

§ 1 For 2016 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorvogner og båter betales årsavgift til statskassen for innenlandsregistrerte kjøretøy med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg med følgende beløp (kr):

- a) 3 135 for personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg,
- b) 3 655 for dieseldrevne motorvogner som nevnt i bokstav a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter,
- c) 3 135 for årsprøvekjennermerker for motorvogner,
- d) 1 920 for motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge,
- e) 445 for
 1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
 2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy § 6, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører rute-transport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
 4. motorvogner som er registrert på kjennermerker med lysegule tegn på sort bunn,
 5. motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller,
 6. motorredskap,
 7. beltekjøretøy,
 8. trekkbiler som ikke omfattes av bokstav a eller b,
 9. moped,
 10. traktorer,
 11. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Unntatt fra avgiftsplikt er:

- a) motorvogner som er registrert på kjennermerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
 - b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 - c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
 - e) motorvogn som er stjålet i løpet av året.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales full avgift for kjøretøy som er registrert per 1. januar eller som blir registrert i første halvår og for årsprøvekjennermerker som er tildelt per 1. januar eller som blir tildelt i første halvår.

Det skal ikke betales avgift for motorvogner som innen avgiftens forfall leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging.

- Det skal betales halv avgift på kjøretøy som
- a) leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging i første halvår, men etter avgiftens forfall,
 - b) registreres eller tildeles årsprøvekjennermerker i annet halvår.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for å betale halv avgift.

§ 4 Avgift som ikke er betalt innen forfall, forhøyes med kr 250. For kjøretøy som nevnt i § 1 bokstav e forhøyes avgiften med kr 50.

Departementet kan gi forskrift om innkreving av tilleggsavgiften.

§ 5 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 6 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift*Motorkjøretøy*

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	448	448
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	448	803
13 000–13 999	803	1 434
14 000–14 999	1 434	1 833
15 000 og over	1 833	3 583
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	448	448
15 000–16 999	803	1 066
17 000–18 999	1 066	1 720
19 000–20 999	1 720	2 095
21 000–22 999	2 095	2 986
23 000 og over	2 986	4 394
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 095	2 119
25 000–26 999	2 119	3 056
27 000–28 999	3 056	4 587
29 000 og over	4 587	6 590

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>		
7 500–13 999	448	448
14 000–15 999	448	448
16 000–17 999	448	608

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
18 000–19 999	608	812
20 000–21 999	812	1 305
22 000–22 999	1 305	1 557
23 000–24 999	1 557	2 451
25 000–27 999	2 451	3 955
28 000 og over	3 955	6 609
<i>2 + 2 aksler</i>		
16 000–24 999	791	1 246
25 000–25 999	1 246	1 763
26 000–27 999	1 763	2 382
28 000–28 999	2 382	2 783
29 000–30 999	2 783	4 281
31 000–32 999	4 281	5 768
33 000 og over	5 768	8 523
<i>2 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	4 679	6 340
38 000–40 000	6 340	8 456
over 40 000	8 456	11 324
<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
16 000–24 999	791	1 246
25 000–25 999	1 246	1 763
26 000–27 999	1 763	2 382
28 000–28 999	2 382	2 783
29 000–30 999	2 783	4 281
31 000–32 999	4 281	5 768
33 000 og over	5 768	8 523
<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
16 000–37 999	4 189	5 643
38 000–40 000	5 643	7 631
over 40 000	7 631	11 073
<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	2 576	3 024
38 000–40 000	3 024	4 291
over 40 000	4 291	6 569

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500–11 999	5 738	3 189	2 231	1 359	715	447	112	0
12 000–19 999	9 415	5 232	3 658	2 231	1 178	730	183	0
20 000 og over	16 740	9 589	6 801	4 087	2 158	1 341	336	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterbelegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går fram av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- traktorer,
- kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- motorredskaper,
- kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),
- kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskrivning av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

D. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskas-

sen ved omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2016 til 2013 (kr)	2012 til 2005 (kr)	2004 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	513	513	513
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	3 895	2 563	1 538
2. over 1 200 kg	5 945	3 588	1 538
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	1 948	1 230	1 025
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	513	513	513

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

- ved ren navneendring,
- på ektefelle,
- mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
- som er 30 år eller eldre,
- som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
- som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),

j) som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser,

k) ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og omregistreringen av kjøretøy må ha funnet sted etter 1. januar 2016,

l) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70, 71 og 72)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff:

- a) bensin per liter
 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 4,99,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 5,03,
 3. annen bensin: kr 5,03.
- b) mineralolje til framdrift av motorvogn (autodi-esel) per liter
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,44,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,50,
 3. annen mineralolje: kr 3,50,
- c) naturgass per Sm³: kr 5,95
- d) LPG per kg: kr 6,91.

Andel bioetanol innblandet i bensin, andel biodiesel innblandet i mineralolje, og andel biogass innblandet i naturgass og LPG, inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd bokstav a til d.

For bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften § 3-3 sva-res avgift etter satsene som gjelder for henholdsvise bensin og mineralolje til framdrift av motorvogn etter første ledd.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

Departementet kan bestemme at

- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a) i følgende motorvogner:
 1. traktorer,
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,

3. motorredskaper,
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,
- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6. Det gis fritak for avgift på naturgass og LPG

a) til bruk i følgende motorvogner:

1. traktorer,
2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
3. motorredskaper,
4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket

omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 14,5 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,48 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen, og
- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,
- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette

følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres til veksthusnæringen,
- i) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- j) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- k) leveres til bruk til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 1 annet ledd bokstav c og d skal lyde:

- c) til datasentre med uttak over 5 MW,
- d) fra land til skip i næringsvirksomhet med bruttotonnasje over 400 tonn.

§ 2 første ledd bokstav h skal lyde:

- h) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,

Bokstav h til k blir i til l.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 1,63 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,147 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,

g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,

h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,

i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,

j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,

l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,

m) brukes til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,

n) brukes til høsting av tang og tare.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

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

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 2,03 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i utenriks fart,
- g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,

h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. CO₂-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 0,92 per liter.
Mineralolje
 - til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,08 per liter,
 - til annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 1,08 per liter,
 - til treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien: kr 0,31 per liter,
 - til fiske og fangst i nære farvann: kr 0,28 per liter,
 - som ilegges veibruksavgift på drivstoff: kr 1,12 per liter,
- b) bensin: kr 0,97 per liter,
- c) naturgass: kr 0,84 per Sm³,
- d) LPG: kr 1,26 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,057 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til

- a) industri og bergverk som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- b) bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til bruk i

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
 - b) skip i utenriks fart,
 - c) fiske og fangst i fjerne farvann,
 - d) fly i utenriks fart.
- Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a) til bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til bruk i fly i utenriks fart,

- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).
- Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- b) veksthusnæringen,
- c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- d) skip i utenriks fart,
- e) fly i utenriks fart,
- f) fiske og fangst i fjerne farvann,
- g) fiske og fangst i nære farvann,
- h) gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
- i) offshorefartøy,
- j) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass og hydrogen i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 8,3 øre per liter for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i skip i utenriks fart,
- g) brukes i fly i utenriks fart,
- h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
- i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER	kr per kg	
Pst.	TRI	PER
over 0,1 t.o.m. 1		0,70
over 1 t.o.m. 5	3,49	3,49
over 5 t.o.m. 10	6,98	6,98
over 10 t.o.m. 30	20,93	20,93
over 30 t.o.m. 60	41,85	41,85
over 60 t.o.m. 100	69,75	69,75

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,363 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) den enkelte avgiftspliktige HFK og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sja-blongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

c) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
4. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,

d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,

f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 19,67 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,

b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,

c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,

d) enheter omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2016 skal det betales miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning og betaling av avgiften.

Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2016 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge avgift ved tildeling av konsesjoner for utforsking og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning og betaling av avgiften.

B. Årsavgift knyttet til mineraler (kap. 5551 post 71)

§ 1 For 2016 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge årsavgift for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster etter mineralloven. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning og betaling av avgiften.

Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 19,79 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende alkoholfrie varer med følgende beløp per liter:

- a) Drikkevarer:
1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 3,27,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 1,64,
- b) Sirup:
1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 19,92,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 9,96.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter tilsatt til og med 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

- a) fra produsents og importørs lager

1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 7,66 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
b) sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager
1. utføres til utlandet,

2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,

- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig framstilling av varer,
- f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70 – 74)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen på drikkevareemballasje ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeenhet:

- a) glass og metall: kr 5,59,
- b) plast: kr 3,37,
- c) kartong og papp: kr 1,38.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,15 per emballasjeenhet.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkeerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet,
- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,

- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år overføringen skjer,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag,
- k) overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og tinglysingen av hjemmelen til fast eiendom må ha funnet sted etter 1. januar 2016.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2016 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

– UMTS	kr 1 306 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 800	kr 1 412 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 900	kr 1 412 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 1800	kr 1 412 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– CDMA 450	kr 1 238 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde.

Samferdselsdepartementet kan dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene, endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet fastsetter nærmere bestemmelser om betaling av avgiften.

§ 2 For 2016 kan Samferdselsdepartementet selge fem-sifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet. Beløpet betales til statskassen.

Inntekter ved tildeling av frekvenstillatelser (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2016 kan Samferdselsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av frekvenstillatelser. Beløpet betales til statskassen.

§ 2 Samferdselsdepartementet kan gi forskrift om betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2016 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 Plikten til å svare toll

Fra 1. januar 2016 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2015 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2016.

§ 2 Preferansetoll

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale framforhandlet med annen stat.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

§ 3 Nedsettelse av ordinære tollsatser

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 4 Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som framgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 5 Nye eller endrede tariffoppdelinger

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene. Denne fordelene kan sidestilles med å motta støtte over budsjettets utgiftsside. Skatteutgifter er tapte skatteinntekter ved at skattytere eller aktiviteter skattlegges lempeligere enn det som følger av det generelle regelverket. Skattesanksjoner beregnes i tilfeller der unntaket fra den generelle regelen gjør at skatteinntektene er høyere enn de ellers ville vært.

Det samlede nivået på offentlige utgifter blir vurdert i de årlige budsjettene, og det blir prioritert mellom ulike formål. Dette gjelder ikke i like stor grad for skatteutgifter. Ved å beregne skatteutgiftene kan en få et mer fullstendig bilde av den offentlige støtten på ulike områder.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det i enkelte tilfeller likevel ikke er slik, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Det vises til omtale av skatteutgifter og skattesanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 5.5 i Meld. St. 1 (2015–2016) Nasjonalbudsjettet 2016.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang fram en rapport om 11 medlemslands erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Fram til budsjettet for 2010 ble oversikten presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert i skatte- og avgiftsproposisjonen.

Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en overordnet oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner. I dette vedlegget analyseres skatteut-

gifter ved skatte- og avgiftsreglene og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger.

I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode. I punktene 3 og 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder. Tabell 1.1 og 1.2 gir en samlet oversikt over anslag på skatteutgifter ved hhv. skattereglene og avgiftsreglene. I punkt 5 analyseres enkelte sektorer nærmere.

2 Nærmere om referansesystem og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Hvorvidt det er snakk om en skatteutgift eller en skattesanksjon avhenger også av referansesystemet. Skatteutgifter medfører redusert skatt i forhold til et gitt referansesystem. En skattesanksjon innebærer derimot at enkelte skattytere eller enkelte typer aktiviteter får høyere skatt enn det som følger av referansesystemet.

På enkelte områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til fastsettelsen av referansesystemet. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformen i 1992, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen i referansesystemet av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnren-

teskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt forbruk skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften som er en skatt på omsetning av eiendom, og som sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på vareinnsats. Fiskale avgifter på vareinnsats regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljøavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom vareinnsats og varer til sluttforbruk. Departementet har for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljøavgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspill effekter som følge av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse framover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse beregningene legges det normalt til grunn en

nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyrings veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

3 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Dermed skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrag- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, anses å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene ved beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene ved naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i selvangivelsesstatistikk.

Følgende skatteutgifter ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser er beregnet for 2014 og 2015, jf. tabell 1.1:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere er her 23,5 pst. mot 27 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag som utgjør 15 500 kroner i 2015. Toppskattesatsen for trinn 1 er 2 prosentenheter lavere enn i landet for øvrig.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller kan skattlegges i skattekasse 2 og får da et større personfradrag.
- Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2015 er særfradraget på 48 804 kroner.
- Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første. Det kreves ikke at begge foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget.
- Det er skattefritak for arbeidsgivers dekning av kostnad til bedriftsbarnehage for den ansatte og for arbeidsgivers tilskudd til annen barnehage utover maksimalpris og inntil 3 000 kroner per måned per plass.

- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted på 1,50 kroner per km inntil 50 000 km og 0,70 kroner per km for overskytende inntil 92 500 kroner. Den nedre grensen i reisefradraget er 16 000 kroner i 2015. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise).
- Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
- Engangsutbetaling av sluttvederlag i arbeidsforhold er skattefritt etter visse regler.
- Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 3 850 kroner i 2015.
- Arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs er skattefritt inntil 1 500 kroner.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på inntil 20 000 kroner i 2015.
- Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragsberettigede kostnader.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag m.m. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.
- Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri. Satsen ble fra 1. januar 2015 satt til 4,10 kroner per km for de første 10 000 km og til 3,45 kroner per km for kjøring utover 10 000 km. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av mellomstor, ny dieselbil om lag 2,25 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
- Elbiler gis 50 pst. rabatt på listepriis ved beregning av fordelene det er å disponere firmabil sammenlignet med de ordinære reglene.
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
- Etter gjeldende regler er hyretillegg (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeids-

takergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostutgifter skattepliktig.

- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har personinntekt på under 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

Arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020. Skatteutgiften er oppgitt i tabell 1.1.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skatlegges med en flat sats på 27 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2014 og 2015, jf. tabell 1.1:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for alle andre virksomheter. Fradraget har en øvre beløpsgrense på 15 mill. kroner for egenutført FoU og 33 mill. kroner for summen av egenutført og innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 25 000 kroner per år, maksimalt 200 000 kroner samlet.
- Det gis fradrag for tilskudd til institutt som forestår vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Kreves det fradrag for mer enn 10 000 kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.

- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold. I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skatlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
- Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.
- Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på foreløpig resultat før skatt for selskapene innenfor det særskilte rederiskattesystemet i 2014, justert for faktisk innbetalt skatt. Anslaget for 2015 er svært usikkert og baserer seg på selskapenes gjennomsnittlige resultat og innbetalt skatt de siste tre årene.
- En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. antas å være høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, gir en fordel fordi skatten skyves utover i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen ved de endelige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det antas at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. For å unngå dobbeltregning er beregningen utelukkende foretatt for investeringer i skip i innenriks fart og fiskefartøyer, som ikke skatlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap. Saldogruppe e omfatter også en rekke driftsmidler (rigger mv.) i norske selskap som driver petroleumsvirksomhet i utlandet. Det har imidlertid ikke vært mulig å inkludere disse i beregningene.
- I 2014 ble det innført en startavskrivning på 10 pst. (i tillegg til ordinær avskrivning på 20 pst.). Det foreligger ikke informasjon om antatt faktisk økonomisk verdifall som tilsier at det er grunnlag for 30 pst. avskrivning i anskaffelsesåret. Det beregnes derfor skatteutgift for startavskrivningen.
- En avskrivningssats på 4 pst. antas å være for høy for hoteller, bevertningssteder og losjhus. En gjennomgang gjort i NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi (Skatteutvalget) tilsier at faktisk verdifall for disse eiendelene er nærmere 2 pst. Det beregnes derfor skatteutgift for hoteller, bevertningssteder og losjhus som avskrives i saldogruppe h med 4 pst.
- I 2015 ble det innført avskrivningssats på 22 pst. for busser og vogntog i saldogruppe c. Det antas at økonomisk verdifall ligger nærmere 20 pst., som er avskrivningssatsen for øvrige kjøretøy i saldogruppe c. Det beregnes skatteutgift ut fra et faktisk verdifall på 20 pst.
- I Revidert nasjonalbudsjett 2013 ble investeringsfradragene i petroleumsskatten strammet inn fra 7,5 pst. til 5,5 pst. per år, jf. Prop. 150 LS (2012–2013). Selskapenes andel av investeringene etter skatt er etter dette om lag 12 pst. Når man legger til grunn at investeringsfradragene er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et helt nøytralt skattesystem. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 25 pst. av investeringskostnaden. Skatteutgiften knytter seg delvis til raske avskrivninger i ordinær selskapsskatt, men hovedsakelig til høye investeringsfradrag i særskatten (avskrivning, friinntekt og rentefradrag).
- Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt punkt 5.1 i dette vedlegget.
- Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i gjennomsnitt hhv. 25 pst. og 70 pst. av markedsverdien i 2015. Det er beregnet en skatteutgift for rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom.
- Ligningsverdien av næringseiendom utgjør i gjennomsnitt 70 pst. av markedsverdien i 2015. Det er beregnet en skatteutgift ved rabatten i formuesskatt på næringseiendom.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet.

Følgende skatteutgifter ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2014 og 2015, jf. tabell 1.1:

- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Nedre grense er 63 500 kroner, satsen utover nedre grense er 38 pst., mens øvre grense er 166 400 kroner.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på seks pst.
- Alminnelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
- Gevinster fra salg av grunnareal i landbruket skattlegges som hovedregel etter prinsippene i skjermingsmetoden (skatt på beregnet personinntekt etter skjermingsfradrag). Gevinst ved salg av grunnareal i landbruket skattlegges imidlertid ikke etter prinsippene i skjermingsmetoden dersom samlet årlig gevinst er lavere enn 150 000 kroner.
- Tilskudd til bygdeutvikling (BU-støtte) trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet.
- Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til skogfondskonto ved beregning av alminnelig inntekt. Kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler.
- Skogeiendommer verdsettes til ligningsverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av ligningsverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogfor-

muen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år fram i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.

- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms på inntil 142 000 kroner per år.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift. Fradraget gis til samme grenser og sats som jordbruksfradraget.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke andre skatteutgifter i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Departementet jobber stadig med å få tallfestet flere av skatteutgiftene. Skatteutgifter og skattesanksjoner som foreløpig ikke er tallfestede, er følgende:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. Private fordeler vunnet ved arbeid som ikke beskattes, bør anses som en skatteutgift. Det skyldes at personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av helt eller delvis skattefrie naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Eksempelvis bør fordelene ved et kortsiktig rentefritt lån fra arbeidsgiver (på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden og nedbetaling innen ett år) eller skattefri premie for forslag til forbedring i bedriften anses som skatteutgifter. I andre tilfeller kan det også være et tjenstlig behov som er bakgrunnen for at arbeidsgiver dekker en bestemt utgift eller tilbyr en bestemt tjeneste. Da kan det være mer tvetydig i hvilken grad det er snakk om en privat fordel for den ansatte. Et eksempel er arbeidsgiverfinansiert avisabonnement når arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som personalrabatter, tilgang på bedriftshytte mv. utgjør en stor privat fordel og bør regnes som skatteutgifter.
- Aktive idrettsutøvere kan sette inntekter vunnet ved idrett inn i et fond for idrettsutøvere.

- Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
 - Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet, og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
 - Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 45 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 450 000 kroner.
 - Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
 - Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
 - I grunnrenteskatten for kraftverk er det en nedre grense for plikt til å betale grunnrenteskatt. I Prop. 1 LS (2012–2013) ble det anslått at daværende nedre grense på 5,5 MVA ga et provenytap på om lag 600 mill. kroner. Nedre grense ble hevet fra 5,5 MVA til 10 MVA med virkning fra og med inntektsåret 2015. Provenyet av å heve nedre grense ble anslått til 20 mill. kroner påløpt i 2015. Departementet har ikke oppdatert anslaget for skatteutgiften av nedre grense.
 - Individuell pensjonsordning (IPS) er en skattefavorisert individuell pensjonsspareordning. Innskudd i ordningen er begrenset oppad til 15 000 kroner per år. Ordningen innebærer en skatteutgift på 27 pst. av innskuddet i innbetalingsåret. På den annen side skattlegges utbetalingen fra ordningen som pensjonsinntekt.
 - Skogeierne skattlegges senest etter åtte års eiertid ved gjennomsnittsligning, dvs. at skatten utlignes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års overskudd. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær ligning.
 - Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldsloven, er fritatt for skatt.
 - Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2014 og 2015. Mill. kroner

	2014	2015
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	11 840	12 105
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	815	845
Skatteklasser 2.	305	330
Særfradrag for enslige forsørgere	1 560	1 630
Foreldrebetaling	2 080	2 130
Skattefritak for arbeidsgivers tilskudd til barnehageutgifter	10	10
Frdrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 750	1 650
Frdrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	900	925
Skattefritt sluttvederlag	65	65
Frdrag for fagforeningskontingent	1 200	1 210
Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs	25	25
Frdrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	660	680
Særfradrag for store sykdomsutgifter	80	75
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land ...	290	300
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 340	1 400
Fordelsbeskatning av el-biler	110	170
Særfradrag for sjømenn	360	360
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk	195	205
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen ..	95	95
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift	13 820	14 330
Nærings- og kapitalbeskatning	89 345	72 187
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	1 960	2 480
BSU-ordningen	1 135	1 135
Frdrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring ¹	90	90
Frdrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. ²	7 800	8 000
Tjenestepensjon, premiefond ²	430	440
Særskilte skatteregler for rederier ³	0	200
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart ⁴	320	330
Startavskrivning på maskiner ⁴	500	500
Avskrivningssats vogntog og busser mv. ⁴	0	62
Avskrivningssats hoteller, bevertningssteder og losjihus	20	20
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt ⁵	2 400	2 100
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt ⁵	17 900	15 800
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	34 600	22 900
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	21 700	17 800
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom	490	330

	2014	2015
Beskatning av primærnæringene	1 560	1 581
Særfradrag for fiskere	205	205
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt	935	955
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ⁶	25	25
Avskrivning av BU-støtte i det distriktpolitiske virkeområdet ⁷	95	95
Skattefritak for gevinst ved salg av landbrukseiendom i familien	140	140
Fritak for skatt på personinntekt ved salg av tomter i landbruket	10	10
Skogfondsordningen	105	105
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer	25	25
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten	10	10
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms	1	1
Særskilt fradrag for reindrift	9	10

¹ Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning gis til både næringsdrivende og personlige skatteyttere.

² Skatteutgiftene er basert på tall for 2013. Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

³ Anslaget for 2014 er basert på foreløpig regnskapstall for 2014 og reflekterer at det regnskapsmessige resultatet før skatt er negativt. Anslaget for 2015 er basert på gjennomsnittlig resultat og innbetalt skatt de siste tre årene.

⁴ Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

⁵ Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivning samt rentefradrag og friinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem, jf. omtale i Prop. 150 LS (2012–2013). Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den for høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær skatt som for øvrige næringer.

⁶ Skatteutgiften er basert på tall for 2013. Skatteutgiften er beregnet som permanentinntekten av skattefordelen.

⁷ Anslaget inkluderer nåverdi av framtidige avskrivninger.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2015 anslått til om lag 250 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke har omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Det vises til tabell 1.2, som viser anslag av skatteutgiften for enkelte unntak. Tjenesteområdene opplistet i tabellen gir ikke en fullstendig oversikt over tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet, men gir eksempler på tjenesteområder hvor det kan forventes at avgiftsplikt kan gi positivt proveny. På mange tjenesteområder hvor inntektene i hovedsak ikke består av omsetning ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helse-tjenester, sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino, NRKs allmennkringkastingsvirksomhet og inngangsbilletter til museer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer, har en lav merverdiavgiftssats på 8 pst.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. I tabell 1.2 vises anslag på skatteutgiften ved nullsats for merverdiavgiften.

Bruk og kjøp av elbiler omfattes av flere unntak eller lavere satser sammenlignet med de ordinære reglene. I boks 1.1 er skatteutgiftene ved elbiler sammenstilt.

Fiskale særavgifter

Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

Følgende fiskale skatteutgifter er beregnet for 2014 og 2015, se tabell 1.2:

- Alkohol- og tobakkavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.
- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
- Årsavgiften er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Årsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Årsavgift på næringskjøretøy (laste-

biler og trekkbiler) betraktes som en skattesanksjon.

- Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysning av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter bolig-, fritids- og næringsseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 5.1. For 2015 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 670 mill. kroner.
- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

Miljø- og energirelaterte særavgifter

I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet. Kvoter setter også en pris på utslipp og kan i prinsippet sidestilles med en avgift.

Fra 2008 har det norske kvotesystemet vært en del av det europeiske kvotesystemet. Med dette ble også virksomheter med CO₂-avgift kvotepliktige. Fra 2012 ble det europeiske kvotesystemet utvidet til å omfatte luftfart, og fra 2013 ble også mesteparten av prosessindustrien omfattet av kvotesystemet. Kvotesystemet dekker i dag om lag 50 pst. av de samlede norske utslippene av klimagasser. Kvoteprisen har dermed fått større betydning for fastsettelse av CO₂-prisen.

På denne bakgrunn gikk en i budsjettet for 2012 over til å benytte kvoteprisen som referansesats, uavhengig av om kilden og aktiviteten er omfattet av kvoteplikt eller ikke. Tidligere ble den

generelle satsen for mineralolje i CO₂-avgiften benyttet som referanse for ikke-kvotepfiktige utslipp. Også for avgiften på klimagassene HFK og PFK er kvoteprisen referansesats for beregningene.

Kvoteprisen vil kunne variere fra år til år avhengig av utviklingen i tilbud av og etterspørsel etter klimagasskvoter. Dette vil påvirke nivået for de beregnede skatteutgiftene og -sanksjonene det enkelte år. Dagens lave kvotepris gjør at skattesanksjonen ved CO₂-avgiften framstår som høyere. Denne metoden er derfor ikke uproblematisk. Dersom det blir framgang i det internasjonale klimaarbeidet, er det grunn til å forvente at kvoteprisen vil øke betydelig over tid.

Det gjøres videre oppmerksom på at tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og at slik tildeling derfor vil være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelten omtales i punkt 5.5 om næringsstøtte i Meld. St. 1 (2015–2016) Nasjonalbudsjettet 2016.

En del utslipp står utenfor avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket samt utslipp fra bruk av kull og koks. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Tabell 1.2 gir også en framstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved CO₂-avgiftene og avgiften på HFK og PFK. Tabellen viser at det er flere sektorer som står overfor marginalkostnader for utslipp av CO₂ som er betydelig høyere enn kvoteprisen, og at marginalkostnadene for utslipp varierer mellom sektorer. Den potensielle skaden på klima er imidlertid den samme uavhengig av utslippskilde. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepfiktige virksomheter har CO₂-avgift i tillegg til kvotepfikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skattesanksjon. Anslagene i tabellen må imidlertid tolkes med utgangspunkt i at kvoteprisen nå er lav. I 2015 er flere av satsene i CO₂-avgiften på mineralske produkter økt. Videre ble avgiften på HFK og PFK økt med 5 pst. reelt fra 2015. Dette medfører isolert sett at skattesanksjonene ved disse avgiftene øker fra 2015.

CO₂-avgiften på gass omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Industrien ilegges redusert sats på 25 kroner per tonn CO₂ for bruk av naturgass. Det gis også fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til industriprosesser, innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Den reduserte satsen på naturgass for kvote-

pliktig virksomhet utgjør en skattesanksjon. De øvrige fritakene utgjør en skatteutgift.

I tillegg er følgende skatteutgifter for miljø- og energiavgifter beregnet for 2014 og 2015, se tabell 1.2:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faktor på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten dermed går glipp av avgiftsinntekter. Avgiften på utslipp av NO_x ble økt med 1,50 kroner per kg reelt fra 2015. Dette medfører isolert sett at skatteutgiftene ved avgiftsfritaket øker fra 2015.
- Avgiften på elektrisk kraft ble satt opp med 1 øre per kWh til 13,65 øre per kWh fra 1. januar 2015 og ytterligere til 14,15 øre per kWh fra 1. juli 2015. Det er fritak for forbruk i blant annet kraftintensive prosesser, veksthusnæringen og skinnegående transportmidler. Industrien ellers, fjernvarme, landanlegg for petroleumsvirksomheten mv. blir ilagt en redusert sats på 0,45 øre per kWh. Forbruk i administrasjonsbygg i industrien ilegges full avgift på elektrisk kraft. Næringsvirksomhet i Tiltakssonen i Finnmark og Nord-Troms ilegges avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i Tiltakssonen er fritatt for avgiften. Skatteutgiftene anslås å øke i 2015 pga. satsøkning.
- Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av avgiften på elektrisk kraft medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien har redusert sats. Sjøfart, fiske, petroleumsutvinning inklusive transport til sokkelen, fiskeolje- og fiskemelindustrien, tog mv. er fritatt for grunnavgiften. Skatteutgiften anslås å gå noe ned i 2015 pga. redusert petroleumsaktivitet.
- Lavere veibruksavgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn bensin utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energigünnhold. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet. Veibruksavgiften på autodiesel ble redusert

med 0,46 kroner per liter fra 1. juli 2015. Veibruksavgiften på biodiesel ble samtidig redusert med 0,23 kroner per liter. Dette medfører isolert sett at skatteutgiften ved avgiften øker fra 2015. Fra 1. oktober 2015 begrenses veibruksavgiften på drivstoff til i utgangspunktet å omfatte bensin og mineralbasert diesel og biodrivstoff som omsettes og rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften. Bioetanol og biodiesel utover omsetningskravet vil etter dette falle utenfor avgiftsplikten, og det gjøres forholdsmessig fradrag for etanol og biodiesel som blandes inn i henholdsvis bensin og mineralbasert diesel.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Utenom tannhelsetjenester og kjøreskoler har en ikke beregnet skatteutgifter for disse unntakene. Helse- og undervisningstjenester blir i stor grad finansiert av det offentlige, og i mindre grad av brukerbetaling. Der-

som disse tjenestene hadde blitt omfattet av merverdiavgiften, ville statens inntekter blitt redusert.

- Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Gunstige regler i engangsavgift for hybridbiler er også en skatteutgift, men er ikke beregnet.
- Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene i 2014 og 2015. Mill. kroner

	2014	2015
Merverdisystemet	35 727	37 509
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet</i>	<i>10 012</i>	<i>10 504</i>
Finansielle tjenester	8 100	8 500
Kjøreskoler	390	410
Tannhelsetjenester	780	820
Musikk og scenekunst	42	44
Treningssentre	700	730
 <i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	 <i>19 630</i>	 <i>20 395</i>
Matvarer	12 500	13 000
Persontransport	4 300	4 500
Overnatting	1 550	1 600
Kino	180	190
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	850	850
Museer	65	65
Fornøylesparker og opplevelsessentre	65	65
Idrettsarrangement med store billettinntekter	120	125
 <i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats</i>	 <i>6 085</i>	 <i>6 610</i>
Aviser	1 500	1 500
Tidsskrifter	800	800
Bøker	1 500	1 500
Elkraft mv. i Nord-Norge	785	810
Elbiler	1 500	2 000
 Fiskale særavgifter	 -5 337	 -6 100
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ¹	3 400	3 500
Grunnavgift på engangsemballasje	500	510
Fritak fra engangsavgift for elbiler	1 750	1 750
Redusert årsavgift for elbiler	90	160
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler	-65	-60
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-200	-120
Dokumentavgift i alt	-7 607	-8 500
Tollinntekter i alt	-3 205	-3 340
 CO₂-avgift og avgiften på HFK og PFK	 -8 952	 -10 007
CO ₂ -avgift på bensin ²	-990	-910
CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten ³	-4 500	-5 200
CO ₂ -avgift for innenriks luftfart ²	-280	-460

	2014	2015
CO ₂ -avgift på mineralolje og gass ²	-2 850	-3 150
Avgift på HFK og PFK ²	-300	-280
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-50	-50
CO ₂ -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann	-25	-15
CO ₂ -avgift – fritak for gass i innenriks skipsfart og veksthus	13	18
CO ₂ -avgift – fritak og redusert sats for gass i ikke-kvotepliktig industri . .	30	40
Miljø- og energirelaterte avgifter	15 350	17 090
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁴	710	790
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	870	970
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	6 400	7 200
Avgift på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark	195	230
Grunnavgift på mineralolje: fritak/ redusert sats	2 375	2 300
Lavere veibruksavgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin ⁵	4 800	5 600

¹ I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift.

² Grunnlag for beregningen av skattesanksjonen er forskjellen mellom kvotepris og de generelle avgiftssatsene for bensin, mineralolje, naturgass og LPG og avgiftsnivået per CO₂-ekvivalent for HFK- og PFK-gassene. Det er forutsatt en kvotepris på 50 kroner per tonn CO₂ for 2014 og 70 kroner per tonn CO₂ for 2015. Kvotepliktige sektorer er unntatt fra CO₂-avgiften på mineralolje. Kvotepliktige utslipp er heller ikke berørt av de generelle satsene for gass.

³ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO₂-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁴ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_x-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁵ Av dette utgjør skatteutgiften for biodiesel i underkant av 10 pst.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_x-fond, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabellen er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Det er også enkelte skatteutgifter som ikke er tallfestet, herunder høyere kjøregodtgjørelse

ved bruk av egen elbil enn for andre biler. Elektrisitet til el- og hybridbiler er heller ikke omfattet av veibruksavgiftene på drivstoff. Dette regnes imidlertid ikke som en skatteutgift ettersom elektrisitet er utenfor avgiftens virkeområde.

Tabell 1.3 Skattefordeler ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2014	2015
Nullsats i merverdiavgiftssystemet for elbiler	1 500	2 000
Fritak fra engangsavgift for elbiler	1 750	1 750
Redusert årsavgift for elbiler	90	160
Fordelsbeskatning av el-biler	110	170

Kilde: Finansdepartementet

5 Analyse av enkelte sektorer

5.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innstående beløp (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det aktøren kan konsumere over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i innteksåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 28,9 mrd. kroner i 2015. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på stats-

obligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle innteksåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. Primærbolig verdsettes i 2015 til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 70 pst. (maksimalt 84 pst.) av anslått markedsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler, og ligningsverdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eignedomsskattelova bestemmer kommunestyret utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskattetaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med to promille i året. Eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i 2014 og 2015. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Skatteutgiften knyttet til lavere inntektsbeskatning er basert på statsobligasjonsrenten og vil derfor variere med endringer i denne rentesatsen.

Tabell 1.4 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. Kroner

	2014	2015
Lavere inntektsbeskatning ¹	34,6	22,9
Rabatt i formuesskatt	21,7	17,8
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-6,8	-7,6
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-4,2	-4,2
Netto skatteutgifter	45,3	28,9

¹ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuierer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

5.2 Skattefrie og skattefavoriserte overføringsordninger

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over skattetapet som ligger i at enkelte offentlige stønader er skattefrie. Tabell 1.5 gir en oversikt over overføringsordningene som er unntatt ordinær beskatning.

Utgangspunktet for beregningene er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Det forutsettes med andre ord at innføringen av skatteplikt ville ført til en tilsvarende økning i bruttonivået på ytelsene (kolonne til høyre i tabell 1.5). For barnetrygden er eksempelvis barnetrygdesatsene økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på bruttoytelsen vil i dette tilfellet være avhengig av

skatteposisjonen til den enkelte. Eksempelvis vil en skattyter som betaler toppskatt, motta et høyere nivå på bruttoytelsene enn en skattyter som ikke betaler toppskatt. Økningen i skatteinntektene samlet sett vil i dette tilfellet tilsvare økningen i trygdeutbetalingene. I tillegg vises anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økt bruttoytelse (kolonnene til venstre i tabell 1.5), dvs. provenytapet eller skatteutgiften ved at disse ytelsene etter gjeldende regler er unntatt ordinær beskatning.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2013. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er framskrevet til 2015. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablongmessig framskrevet.

Tabell 1.5 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2015. Mill. kroner

	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (som på lønnsinntekt), gitt uendret nivå på bruttoytelsene	Anslått økning i trygdeutgifter for uendret nivå på nettoytelsene
Barnetrygd	4 870	7 440
Kontantstøtte	490	710
Økonomisk sosialhjelp	1 080	1 480
Bostøtte	700	940
Engangsstønad ved fødsel	50	60
Grunn- og hjelpestønad	740	940
Stønad til barnetilsyn	130	190
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.	22 520	34 420

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Følgende overføringsordninger er skattefrie:
- Barnetrygd gis for hvert barn under 18 år uavhengig av foreldrenes inntekt. Enslige forsørgerne får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger og får et småbarnstillegg for barn mellom null og tre år når de mottar full overgangsstønad.
 - Kontantstøtte for barn mellom ett og to år som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
 - Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.
 - Bostøtte er en støtteordning for personer som har lav inntekt og høye bostgifter. Formålet er å gi disse personene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og formue.
 - Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, får en engangsstønad ved fødsel for hvert barn. Far med foreldreansvar alene kan i visse tilfeller også få engangsstønad. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
 - Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
 - Hjelpstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
 - Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som er arbeidssøkende, har arbeid

utenfor hjemmet, eller er under utdanning. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og støtte gis som hovedregel for barn inntil fullført fjerde skoleår.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden som det ikke er gitt anslag for skattefordelen av her. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, utdanningsstønad til enslig mor eller far mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnsstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men den relative forskjellen er størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (5,1 pst.) og et særskilt skattefradrag på inntil 30 800 kroner for AFP- og alderspensjonister. Beregningene inkluderer også skattefordelen ved særfradraget for lettere nedsatt ervervsevne og en særskilt skattebegrensningsregel som gjelder for gjenlevende ektefeller som mottar overgangsstønad/pensjon og tidligere familiepleiere som mottar overgangsstønad/pensjon.

Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.5 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene. I skattemodellen LOTTE-Skatt er de aktuelle pensjonsinntektene «blåst opp» slik at nettoutgiftene til det offentlige er uendret selv om pensjonsinntekter skattlegges etter de samme reglene som lønnsinntekter (kolonne til høyre i tabell 1.5). Det innebærer at de som omfattes av disse særskilte reglene, i gjennomsnitt sitter igjen med det samme som etter gjeldende regler, selv om ytelsene skattlegges som lønn. I tillegg vises også her anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økte bruttoytelser (kolonne til venstre i tabell 1.5).

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2013

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2013. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 684 mrd. kroner i 2013. Av dette ble 430 mrd. kroner utlignet på personer, mens 254 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2012 utgjorde 714 mrd. kroner.

Tallene i en del av tabellene i dette vedlegget er også tilgjengelige i Statistisk sentralbyrås statistikkbank på ssb.no. Det gjelder tabellene 2.1 og 2.2 (08564), 2.3 (10943), 2.4 (10944), 2.6 (10924), 2.7 (10941) og 2.8 (10942). Tallene i parentes viser til tabellnr. i Statistikkbanken.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag utgjorde i alt 1 243 mrd. kroner for personer i 2013. Dette var en økning på 5 pst. fra året før. Sammenlignet med 2012 økte utlignede skatter for personer med om lag 22 mrd. kroner.

Tabell 2.1 viser oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteligningen for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 236 300 kroner i 2013. Sammenlignet med året før var dette en økning på 4 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 276 300 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 198 900 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 20 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 22 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 20 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 37 pst.

hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 82 pst. av personene hadde en nettoformue under 750 000 kroner, mens 18 pst. hadde en formue på 750 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2013. Mens tabellene 2.1 og 2.2 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2013, viser tabellene 2.3–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjør den største gruppen med vel 2,2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør 1,2 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 110 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 549 100 kroner i 2013. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 293 000 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 734 000 kroner.

For trygdede og pensjonister utgjorde kapitalinntektene om lag 7 pst. av bruttoinntekten. For lønnstakere og selvstendig næringsdrivende var andelen hhv. 5 pst. og 7 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 28 pst. for trygdede og pensjonister, 26 pst. for lønnstakere og 23 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 19 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 28 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør lønn i gjennomsnitt 86 pst., tjenestepensjoner og

trygdeytelser om lag 4 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 0,3 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør lønn om lag 64 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 4 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer 16 pst. av bruttoinntekten i 2013.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 39 pst. av bruttoinntekten i 2013. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 15 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 25 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 76 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 247 mrd. kroner i 2013. Utlignet skatt for selskap gikk ned med 52 mrd. kroner fra 2012 til 2013.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusiv selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatte-loven, utgjorde i alt 70 mrd. kroner i 2013. Av dette var 65 mrd. kroner fellesskatt og 376 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt

var på 4,9 mrd. kroner i 2013, mens tonnasjeskatten utgjorde 43 mill. kroner samme år.

Utlignet skatt til staten er etter godtgjørelsesfradrag, fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for godtgjørelse i fellesskatt utgjorde 138 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt utgjorde 1,6 mrd. kroner, kreditfradrag utgjorde 849 mill. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 1,5 mrd. kroner. Fra og med 2004 ble det innført skattefritak for inntekter fra aksjer og andre eierandeler for selskap. Dette førte til at godtgjørelsesfradraget falt bort, med unntak for ubenyttet godtgjørelsesfradrag fra tidligere år.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 247 mrd. kroner var 91 pst. (226 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (22,6 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 78 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sakkelselskap) ved statsskatteligningen på 70 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 9,6 pst. på kraftselskap, 6,9 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 3,9 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 0,2 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§ 8-10 til 8-19, 0,4 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,5 pst. på verdipapirfond og 0,2pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 182 mrd. kroner. Beløpet utgjør 72 pst. av selskapsskatten til staten. Statsskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skatteverdi av letekostnader på 10 414 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for bosatte personer 17 år og eldre. 2013. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle personer med et ligningsforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Toppskattegrunnlag.	4 175 642	1 589 303	3 875 046	1 541 938
Alminnelig inntekt etter særfradrag	4 190 670	1 242 964	3 902 772	1 207 094
Personinntekt lønn.	3 247 044	1 217 919	3 006 450	1 180 985
Personinntekt pensjoner.	1 278 350	297 155	1 232 862	290 813
Personinntekt fiske og fangst.	11 740	4 111	11 294	4 026
Personinntekt annen næring ¹	237 989	64 877	233 955	64 085
Skatt formue kommune.	644 935	8 949	614 606	8 782
Skatt inntekt kommune og fylke.	3 763 646	150 450	3 585 587	146 972
Skatt formue stat.	626 844	5 090	614 161	5 015
Toppskatt.	1 012 992	24 658	982 246	23 822
Felleskatt.	3 763 415	145 166	3 585 380	141 811
Medlemsavgift til folketrygden.	3 905 446	115 645	3 730 319	112 548
Forsinkelsesavgift.	21 219	57	20 348	56
Tilleggsskatt.	8 181	153	7 552	144
Finnmarksfradrag.	72 142	871	67 799	837
Frdrag for boligsparing ²	359 525	936	357 059	930
Skattebegrensning ³	246 379	3 872	240 390	3 776
Skattefradrag for alderspensjonister.	790 152	13 850	758 632	13 500
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon.	76 511	136	74 102	131
Frdrag for utenlandsskatt.	19 925	2 377	17 577	1 701
Utlignet skatt ⁴	3 858 055	429 656	3 602 597	418 262

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.2 Skatteoppjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2013. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Toppskattegrunnlag	1 541 938	78 440	190 253	210 223	52 969	51 438	81 307
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 207 094	58 791	155 027	175 401	39 223	38 434	63 482
Personinntekt lønn	1 180 985	56 357	149 310	169 952	36 945	36 058	61 300
Personinntekt pensjoner	290 813	18 326	32 265	29 822	13 292	12 269	15 910
Personinntekt fiske og fangst	4 026	54	58	27	10	24	19
Personinntekt annen næring ¹	64 085	3 636	8 405	10 039	2 686	3 072	4 021
Skatt formue kommune	8 782	299	1 299	2 239	172	199	406
Skatt inntekt kommune og fylke	146 972	6 969	19 341	21 883	4 610	4 528	7 699
Skatt formue stat.	5 015	171	742	1 279	98	114	232
Toppskatt	23 822	822	3 948	4 340	451	440	1 146
Felleskatt	141 811	6 725	18 663	21 115	4 448	4 369	7 429
Medlemsavgift til folketrygden	112 548	5 634	14 017	15 681	3 781	3 708	5 939
Forsinkelsesavgift.	56	2	7	10	2	2	3
Tilleggsskatt	144	10	21	26	7	5	12
Finnmarksfradrag	837	1	2	3	1	0	1
Frdrag for boligsparing ²	930	33	79	163	23	27	38
Skattebegrensning ³	3 776	316	279	351	189	174	188
Skattefradrag for alderspensjonister	13 500	868	1 223	1 026	715	688	777
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon	131	12	10	12	7	6	8
Frdrag for utenlandsskatt	1 701	33	209	243	14	14	73
Utlignet skatt ⁴	418 262	19 364	56 244	64 791	12 619	12 456	21 779

Tabell 2.2 forts.

	Vestfold	Telemark	Aust- Agder	Vest- Agder	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane
Toppskattegrunnlag.	69 632	48 611	31 652	50 297	152 110	154 984	30 537
Alminnelig inntekt etter særfradrag	53 364	36 684	24 270	38 550	123 553	122 060	23 363
Personinntekt lønn.	51 050	34 837	23 303	38 137	123 559	122 205	22 682
Personinntekt pensjoner	15 313	11 759	7 045	10 070	21 921	27 023	6 176
Personinntekt fiske og fangst.	31	16	31	99	175	475	213
Personinntekt annen næring ¹	3 178	1 975	1 252	1 960	5 630	5 126	1 458
Skatt formue kommune.	330	173	155	276	869	901	153
Skatt inntekt kommune og fylke	6 417	4 373	2 907	4 637	15 396	14 928	2 794
Skatt formue stat	188	98	88	158	497	515	87
Toppskatt	918	569	390	662	3 435	2 508	314
Felleskatt.	6 191	4 218	2 805	4 474	14 856	14 404	2 696
Medlemsavgift til folketrygden	5 025	3 470	2 277	3 651	11 239	11 348	2 223
Forsinkelsesavgift	2	2	1	2	5	5	1
Tilleggsskatt.	8	6	5	5	7	9	2
Finnmarksfradrag	1	1	..	0	2	2	..
Frdrag for boligsparing ²	31	23	17	38	118	114	21
Skattebegrensning ³	215	181	117	163	263	312	59
Skattefradrag for alders- pensjonister	699	543	319	465	1013	1 292	371
Skattereduksjon, overgangs- regler pensjon.	9	7	4	5	8	10	2
Frdrag for utenlandsskatt	84	45	66	106	368	185	20
Utlignet skatt ⁴	18 039	12 109	8 103	13 085	44 530	42 697	7 795

Tabell 2.2 forts.

	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmárkku
Toppskattegrunnlag	76 956	90 250	36 585	67 880	46 748	21 066
Alminnelig inntekt etter særfradrag	58 934	68 826	26 875	50 244	34 662	15 351
Personinntekt lønn	58 423	70 091	26 348	49 296	35 306	15 826
Personinntekt pensjoner	14 786	16 788	8 448	15 722	9 515	4 362
Personinntekt fiske og fangst . . .	908	162	92	860	437	334
Personinntekt annen næring ¹ . . .	2 773	3 173	1 689	1 993	1 482	535
Skatt formue kommune	402	397	105	200	159	49
Skatt inntekt kommune og fylke .	7 104	8 307	3 166	5 957	4 138	1 816
Skatt formue stat.	230	226	60	114	90	28
Toppskatt	1024	1 184	330	641	503	197
Felleskatt	6 855	8 015	3 055	5 748	3 993	1 753
Medlemsavgift til folketrygden . .	5 598	6 584	2 632	4 846	3 381	1 517
Forsinkelsesavgift.	3	3	1	2	2	1
Tilleggsskatt	4	7	3	4	3	2
Finnmarksfradrag	1	2	1	3	158	661
Fradrag for boligsparing ²	44	68	19	35	27	11
Skattebegrensning ³	178	230	123	231	138	69
Skattefradrag for alders- pensjonister	836	792	450	783	444	196
Skattereduksjon, overgangs- regler pensjon	6	8	4	7	4	2
Fradrag for utenlandsskatt	92	65	19	30	26	7
Utlignet skatt ⁴	20 059	23 555	8 733	16 419	11 469	4 416

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2013

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum utlignet skatt
Hele landet	322 900	236 300	212 400	81 900
Østfold	291 900	206 400	118 300	68 000
Akershus	357 700	269 300	291 900	97 700
Oslo	363 600	276 300	436 300	102 100
Hedmark	287 300	201 800	130 100	64 900
Oppland	290 100	204 700	182 400	66 300
Buskerud	319 100	233 300	198 100	80 000
Vestfold	309 000	221 600	147 100	74 900
Telemark	298 100	214 000	114 900	70 600
Aust-Agder	298 300	213 400	150 400	71 200
Vest-Agder	300 600	216 100	168 700	73 300
Rogaland	357 400	268 900	220 200	96 900
Hordaland	327 400	241 600	212 900	84 500
Sogn og Fjordane	297 300	214 500	274 900	71 500
Møre og Romsdal	312 100	225 400	201 700	76 700
Sør-Trøndelag	311 500	224 800	141 400	76 900
Nord-Trøndelag	284 800	198 900	87 400	64 600
Nordland	295 300	208 600	93 100	68 200
Troms Romssa	301 700	214 000	109 200	70 800
Finnmark Finnmárkku	290 200	204 200	49 900	58 700

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer over 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og allminnelig inntekt etter særfradrag. 2013

Allminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	I alt	Skattepliktig nettoformue. Kroner				
		0 eller negativ	1–750 000	750 001– 999 999	1 000 000– 2 999 999	3 000 000 og over
I alt	4 050 272	1 652 493	1 650 223	188 837	444 104	114 615
0 eller negativ	147 500	92 012	46 771	1 745	4 443	2 529
1–24 999.	252 407	74 672	172 655	1 730	2 819	531
25 000–49 999	102 010	48 583	49 278	1 144	2 539	466
50 000–74 999	136 643	67 737	63 792	1 608	2 936	570
75 000–99 999	186 980	81 934	96 807	3 176	4 371	692
100 000–149 999	480 979	152 657	276 835	22 367	27 326	1 794
150 000–199 999	423 610	140 731	201 380	27 881	50 576	3 042
200 000–249 999	412 262	162 511	168 087	23 992	52 848	4 824
250 000–299 999	401 895	171 968	152 174	21 470	50 088	6 195
300 000–349 999	345 721	155 422	121 218	17 946	44 210	6 925
350 000–399 999	270 475	122 144	89 207	14 781	37 225	7 118
400 000–449 999	201 119	88 733	62 672	11 989	30 599	7 126
450 000–499 999	143 244	63 854	40 722	8 715	23 571	6 382
500 000–999 999	443 660	195 891	96 986	26 288	88 054	36 441
1 000 000 og over	101 767	33 644	11 635	4 009	22 499	29 980

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status¹.
2013. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	549 100	293 000	734 000
Av dette:			
Personinntekt lønn.	506 300	43 500	51 900
Ytelser fra folketrygden	7 300	172 700	17 500
Tjenestepensjon	3 300	52 700	4 400
Næringsinntekt i alt	3 400	2 300	604 800
Kapitalinntekter	27 100	21 200	55 000
Av dette:			
Renteinntekter	5 500	9 900	13 400
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	13 100	4 000	21 900
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 300	3 200	6 000
Inntektsfradrag	141 000	82 300	166 300
Av dette:			
Minstefradrag	81 000	61 700	22 400
Netto reiseutgifter	3 000	100	700
Pensjonspremie	3 500	100	600
Foreldrefradrag	3 400	500	2 500
Fagforeningskontingent	1 900	100	400
Årets underskudd i næring	1 000	600	12 700
Tidligere års underskudd	2 200	3 900	19 500
Renteutgifter	39 000	12 200	68 900
Tap ved salg av verdipapirer	1 500	1 500	4 100
Alminnelig inntekt etter særfradrag	406 500	205 500	614 000
Bruttoskatt	153 600	63 400	252 300
Fradrag i skatt	10 600	17 700	14 000
Utlignet skatt	151 800	56 600	250 600
Antall bosatte 17 år og eldre	2 159 144	1 178 457	111 118

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2013. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	-99 999	100 000– 199 999	200 000– 299 999	300 000– 399 999	400 000– 499 999	500 000– 749 999	750 000– 999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	407 100	31 000	159 500	249 700	350 400	447 700	596 300	853 900	1 621 900
Av dette:									
Lønn	291 600	26 600	74 900	108 100	231 900	366 900	502 700	698 600	1 037 500
Ytelser fra folke- trygden.	54 600	1 000	70 500	111 100	75 600	38 900	29 600	32 300	35 600
Tjenestepensjon ..	14 100	200	2 900	13 800	21 700	17 400	16 700	18 700	28 500
Næringsinntekt i alt	19 400	900	3 300	5 400	8 300	12 200	27 300	57 800	172 100
Kapitalinntekter. . .	23 400	1 700	3 800	6 300	7 900	9 400	17 200	42 600	334 400
Av dette:									
Renteinntekter. . .	6 500	1 300	2 900	5 000	5 800	6 000	8 000	12 100	29 800
Skattepliktig og skattefritt aksje- utbytte	9 200	100	200	300	500	900	3 000	14 100	187 600
Gevinst ved salg av verdipapirer ..	3 600	100	200	300	500	800	2 000	5 700	64 000
Inntektsfradrag	108 800	23 200	60 800	87 700	110 800	129 500	150 500	177 000	240 900
Av dette:									
Minstefradrag	65 300	15 900	50 100	68 800	76 300	78 300	78 100	77 300	75 600
Netto reiseutgifter.	1 700	-	200	500	1 400	2 400	3 300	4 100	3 600
Pensjonspremie. . .	1 900	100	200	600	1 800	3 300	3 900	3 500	3 000
Foreldrefradrag ..	2 100	600	1 000	1 400	2 300	2 900	3 000	3 500	3 500
Fagforenings- kontingent	1 100	0	100	400	1 200	1 900	2 000	1 800	1 500
Årets underskudd i næring	1 100	500	400	600	800	1 000	1 600	2 400	4 600
Tidligere års under- skudd	3 400	2 900	1 600	1 400	2 000	1 700	3 200	5 200	30 200
Renteutgifter	26 800	2 500	5 600	11 500	20 800	32 900	47 000	65 500	93 700
Tap ved salg av verdipapirer	1 400	200	200	400	700	900	1 900	4 200	12 300
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . .	298 000	13 000	95 500	155 500	236 800	316 500	446 100	678 600	1 410 500
Bruttoskatt.	108 400	2 600	25 000	46 400	77 900	109 500	165 500	274 000	599 600
Frdrag i skatt	5 200	300	12 100	10 500	4 300	2 000	1 800	2 600	10 200
Utlignet skatt	103 300	2 400	12 900	35 900	73 700	107 500	163 700	271 400	589 400
Antall bosatte 17 år og eldre	4 050 272	481 765	499 816	675 954	698 766	623 325	700 687	203 808	166 151

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2013. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue					
	I alt	0 eller negativ	1–750 000	750 001–999 999	1 000 000–2 999 999	3 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	407 100	431 300	301 000	428 100	513 900	1 137 100
Av dette:						
Lønn.	291 600	368 100	213 600	257 000	271 900	444 500
Ytelser fra folketrygden	54 600	25 900	56 900	101 200	118 400	112 500
Tjenestepensjon	14 100	5 600	11 200	26 900	40 000	56 500
Næringsinntekt i alt.	19 400	20 800	9 400	18 400	30 500	102 000
Kapitalinntekter	23 400	8 900	5 800	17 800	44 600	410 700
Av dette:						
Renteinntekter	6 500	2 100	2 700	8 500	19 300	71 200
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.	9 200	2 800	1 100	3 600	11 000	222 200
Gevinst ved salg av verdipapirer .	3 600	1 400	900	2 400	6 300	65 000
Inntektsfradrag.	108 800	137 800	78 700	91 900	98 200	191 900
Av dette:						
Minstefradrag.	65 300	68 200	60 700	68 800	68 900	69 700
Netto reiseutgifter	1 700	2 400	1 200	1 100	1 100	1 200
Pensjonspremie	1 900	2 300	1 600	2 000	1 800	1 400
Foreldrefradrag	2 100	2 900	1 800	1 600	1 000	1 100
Fagforeningskontingent	1 100	1 300	900	1 100	1 000	700
Årets underskudd i næring.	1 100	1 100	500	1 000	1 900	5 800
Tidligere års underskudd	3 400	3 400	700	1 300	3 000	47 300
Renteutgifter.	26 800	51 600	7 700	10 200	11 400	32 900
Tap ved salg av verdipapirer.	1 400	1 100	500	1 100	2 500	17 100
Alminnelig inntekt etter særfradrag	298 000	293 300	219 400	333 900	415 400	985 300
Bruttoskatt	108 400	109 300	73 000	114 500	150 400	434 200
Fradrag i skatt	5 200	2 800	6 100	8 600	8 400	8 200
Utlignet skatt	103 300	106 400	66 900	106 000	142 100	426 000
Antall bosatte 17 år og eldre	4 050 272	1 652 493	1 650 219	188 841	444 104	114 615

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2013. Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt ¹	407 100	133 000	367 000	498 000	540 900	501 500	361 900	276 200
Av dette:								
Lønn	291 600	124 000	337 600	437 500	451 200	331 500	37 500	1 100
Ytelser fra folketrygden . .	54 600	3 000	5 500	9 300	19 600	66 800	216 500	201 200
Tjenestepensjon	14 100	300	200	1 200	3 300	20 800	58 800	48 800
Næringsinntekt i alt	19 400	2 000	13 200	27 300	33 000	30 000	8 900	1 200
Kapitalinntekter	23 400	3 000	8 800	20 800	32 200	39 400	34 500	22 700
Av dette:								
Renteinntekter	6 500	1 700	3 200	3 600	5 800	10 100	13 300	14 000
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	9 200	700	2 800	10 200	16 200	15 900	9 500	3 000
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 600	400	900	3 400	5 300	6 200	5 400	2 600
Inntektsfradrag	108 800	49 200	113 600	139 200	135 600	119 500	87 400	67 500
Av dette:								
Minstefradrag	65 300	41 500	68 200	72 700	73 000	70 100	62 500	56 500
Netto reiseutgifter	1 700	600	1 900	2 700	2 700	1 700	100	0
Pensjonspremie	1 900	400	1 900	2 800	3 100	2 700	200	0
Foreldrefradrag	2 100	300	4 500	6 300	1 100	100
Fagforeningskontingent . .	1 100	300	1 200	1 500	1 700	1 500	100	0
Årets underskudd i næring	1 100	100	700	1 300	1 600	1 600	1 000	300
Tidligere års underskudd	3 400	300	1 100	2 400	4 500	6 400	5 600	3 700
Renteutgifter	26 800	4 200	30 300	43 300	40 000	27 500	12 800	4 700
Tap ved salg av verdipapirer	1 400	100	400	1 200	2 000	2 500	2 400	900
Alminnelig inntekt etter særfradrag	298 000	83 500	252 300	356 900	405 000	380 400	278 400	211 900
Bruttoskatt	108 400	25 900	90 600	135 000	154 900	142 200	90 100	63 200
Fradrag i skatt ²	5 200	1 200	1 900	1 600	2 300	5 300	16 900	20 400
Utlignet skatt	103 300	24 800	88 700	133 400	152 600	137 000	73 200	42 800
Antall bosatte 17 år og eldre	4 050 272	540 293	683 400	719 135	697 682	711 040	477 962	220 760

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2013.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap¹. 2013. Mill. kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall ²	870
Naturressursskatt	1 358
<i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt	247
<i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt	107 402
Skattbar inntekt	247 024
Nettoformue	125 402
Nettoinntekt sokkel	262 999
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel	238 017
Inntektsskatt	65 082
Formuesskatt	376
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	182 234
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg	4 939
Tonnasjeskatt	43
<i>Utlignet skatt</i>	254 281
<i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	14 466
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ³	849
Godtgjørelsesfradrag ³	138
Fradrag for naturressursskatt ³	1 561
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	1 504
Utbetalt skatteverdi av letekostnader	10 414

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

³ Beløpet er belastet inntektsskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2013.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt¹. Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statskatteligningen. Eksklusiv sakkelselskap³. 2013

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr	Prosent	Mill. kr	Prosent
I alt	107 402	100	247 024	100	69 134	100
1–4 999	5 580	5	8	0	2	0
5 000–9 999	2 477	2	18	0	5	0
10 000–19 999	4 086	4	60	0	17	0
20 000–49 999	9 442	9	320	0	90	0
50 000–99 999	10 966	10	800	0	224	0
100 000–199 999	14 264	13	2 070	1	579	1
200 000–499 999	21 175	20	6 951	3	1 945	3
500 000–999 999	15 105	14	10 812	4	3 026	4
1 000 000–1 999 999	11 360	11	16 013	6	4 481	6
2 000 000–4 999 999	7 768	7	23 757	10	6 650	10
5 000 000 og over	5 179	5	186 214	75	52 114	75

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt.

² Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt før godtgjørelsesfradrag, kreditfradrag og fradrag for naturressursskatt. Forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

³ Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2013.

Tabell 2.11 Selskap. Skattegrunnlag og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe¹, eksklusiv sokkelselskap². 2013. Mill. kroner

	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Skatter og fradrag					Sum skatt til staten
				Formues- skatt	Inntekts- skatt	Tonn- asjeskatt	Grunn- rente- skatt	Frdrag i skatt ⁵	
I alt	110 852	125 402	247 024	376	69 134	43	4 939	4 051	70 442
Aksjeselskap ⁶ . . .	103 651	1 638	204 514	5	57 264	-	-	2 220	55 048
Rederier skatte- lagt etter skatte- loven §§ 8-10 til 8-19	427	-	468	-	131	43	-	0	174
Selskap hjemme- hørende på Sval- bard	89	77	271	0	43	-	-	-	44
Verdipapirfond . .	101	-	2 129	-	596	-	-	250	347
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings- selskap.	145	68 781	9 182	206	2 571	-	-	0	2 777
Forbruksfore- ninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag . .	1 802	29 334	791	88	221	-	-	6	303
Kraftforetak. . . .	309	3 945	11 965	12	3 350	-	4 939	1 567	6 734
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond. . . .	915	21 524	326	65	91	-	-	4	152
Utenlandske aksjeselskap og forsikrings- selskap.	3 413	103	17 379	0	4 866	-	-	4	4 862

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.

² Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

³ Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.

⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt.

⁵ Godtgjørelsesfradrag (138 mill. kroner), fradrag for naturressursskatt (1 561 mill. kroner), kreditfradrag (849 mill. kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (1 504 mill. kroner).

⁶ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikringsselskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2013.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven (sokkelselskap). Skattegrunnlag og skatter. 2013. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings- selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel	158	262 999	261 714	1 285
Skatt inntekt sokkel	158	73 640	73 280	360
Særskatteinntekt	21	238 017	238 017	.
Særskatt sokkel	21	119 008	119 008	.
Sum skatt sokkel ¹	158	182 234	181 874	360

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av leteknstnader på 10 414 mill. kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2013.

Vedlegg 3**Toll**

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2014

Kap.	Vareslag	FAT ¹		Tollkvote- forskriften	RÅK- import	Innen-	Uten-
		Gene- relle	Individ- uelle			Kvot-	Individ- uelle
1	Levende dyr		25	57			
2	Kjøtt og spiselig slakteavfall	44	3	584		2	50
4	Melk og meieriprodukter		60	201			47
5	Produkter av animalsk opprinnelse ikke nevnt eller innbefattet annet sted		37	1			
6	Levende trær og andre planter	19	30				
7	Grønnsaker, røtter og knoller	36	124	33		1	
8	Spiselige frukter og nøtter	20	145	131			
10	Korn	1	25	399		3	
11	Mølleprodukter	47	21	24			4
12	Oljeholdige frø og frukter	4	121	131			
13	Skjellakk og lignende		1				
15	Animalske og vegetabilske oljer og fettstoffer		88			2	
6	Produkter av kjøtt, fleisk, mv.		26	184			88
17	Sukker og sukkervarer		38	48			
18	Kakao og varer derav				2		8
19	Produkter av korn, mel, stivelse eller melk		1		11	3	18
20	Produkter av grønnsaker, frukter, nøtter og andre plantedeler	13	2 785	47			34
21	Forskjellige tilberedte næringsmidler		18		59	7	17
22	Drikkevarer	1					
23 ²	Reststoffer og avfall fra nærings- middelindustrien, tilberedt dyrefôr	93	434	57			8
35	Proteiner; modifisert stivelse						1
38	Diverse kjemiske produkter		3				
	Sum:	278	3 985	1 897	72	18	275

¹ Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer.² Etter Forskrift om sikkerhetsmekanisme og overvåkningssystem for toll- og kvotefri import av korn, mel og kraftfôr fra minst utviklede land (MUL) er det innvilget 9 tillatelse til import, alle på kapittel 23. Disse er inkludert i kolonnen for FAT.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote 2014 Tonn	Importert ¹ 2014 Tonn	Kvotenu tynntelse		Auksjons- beløp ²		SSB ³ import 2014 Tonn
				2014 Pst.	2013 Pst.	2014 Kr/kg	2013 Kr/kg	
01.01.2100/2901/ 2909	Islandshest	200 stk.	44 stk.	22	18	–	–	57 stk.
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	0	0	0	0	–	–	7
02.01.3001,02.02. 3001	Storfekjøtt (GSP)	500	410	82	68	–	–	3 493
02.01, 02.02	Storfekjøtt (Nami- bia/Botswana)	2 700	2 696	100	99	–	–	3 203
02.01, 02.02	Storfekjøtt (Nami- bia/Botswana)	500	492	98	94	1,63	9,24	
02.01, 02.02	Storfekjøtt (Swazi- land)	500	481	96	97	–	–	495
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	100	52	52	60	–	–	
02.02	Storfekjøtt (WTO)	1 084	1 084	100	100	40,72	27,62	3 186
02.01.1000/2001/ 2002/2003/2004, 02.02.1000/2001/ 2002/2003/2004	Storfekjøtt (EU)	900	893	99	98	19,63	13,56	6 456
02.03.2101	Svinekjøtt (WTO)	1 381	4	0	0	0,01	0,01	13
02.03.1101/2101	Svinekjøtt (EU)	600	588	98	94	1,03	0,03	591
02.04.1000/2100/ 2200/2300/3000/ 4100/4200/4300	Småfekjøtt (Bots- wana, Namibia og Swaziland)	400	59	15	43	–	–	59
02.04.1000/2100/ 2200/3000/4100/ 4200/4300/5000	Småfekjøtt (WTO)	206	187	91	99	24,03	26,69	2 393
02.04.1000/2100/ 3000	Sauerkjøtt (Island)	600	578	96	100	–	–	583
02.06.4100	Lever av svin (EU)	250	127	51	0	0,01	0,01	129
02.07.1100/1200/ 2400/2500	Kjøtt av fjærfe (EU)	800	224	28	98	5,19	8,41	259
02.07.1200	Hønsekjøtt (WTO)	221	33	15	98	0,1	1,8	108
02.07.2500	Kalkunkjøtt (WTO)	221	0	0	0	0,02	0,05	0
02.07.4200/5200/ 6010	Ender, gjess mm.	221	151	68	53	4,20	1,31	154
ex. 02.07.4401	Andebryst	100	21	21	11	0,02	0,03	23
02.03.1109/1209/ 1909/2109/2209/ 2909,02.08.1000/ 9030/9094/9099	Annet vilt	250	227	91	96	9,41	0,42	207 ⁴

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote 2014 Tonn	Importert ¹ 2014 Tonn	Kvotenu tnytelse		Auksjons beløp ²		SSB ³ import 2014 Tonn
				2014	2013	2014	2013	
				Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	
02.08.9043/9044/ 9045	Elgkjøtt	100	98	98	89	8,33	4,58	99
02.08.9046/9047/ 9048	Hjortekjøtt	200	192	96	95	40,20	35,13	213
02.10.2000	Tørket storfe kjøtt	10	0	0	0	0,03	0,01	6
02.10.1101	Skinke av svin (EU)	400	397	99	100	20,23	23,47	415
04.05.1000	Smør	575	399	69	66	1,72	3,68	421
04.06	Ost (EU)	4 500	4 474	99	98	–	–	9 843
04.06	Ost (EU)	2 700	2 695	100	100	25,54	25,51	
04.06	Ost (EFTA)	200	144	72	52	1,07	5,06	146
04.07.1100/2100/ 9000	Hønseegg (EU)	290	179	62	0	0,52	4,02	477
04.07.1100	Hønseegg (WTO)	1 295	151	12	17	0,01	0,47	146 ⁴
04.09.0000	Honning (GSP)	192	192	100	84	5,65	0,07	917
05.11.9911	Blodpulver (EU)	350	350	100	100	0,01	0,01	354
06.02.1021/1024	Stiklinger u/rot	2 mill. kr	1,99 mill. kr	100	99	–	–	13 mill. kr
06.02.9031	Grønne potteplanter	4 mill. kr	3,99 mill. kr	100	100	–	–	5,6 mill. kr
ex. 06.02.9043/ 9044	Potteplanter m/ blomst	8 mill. kr	8 mill. kr	100	100	–	–	64 mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller	4 mill. kr	0,8 mill. kr	19	44	–	–	0,8 mill. kr
07.01.9022	Nypoteter (EU)	2 500	753	30	4	0,01	0,01	927
07.01.9028	Poteter (Egypt)	1 310	0	0	0	–	–	0
07.04.9013/9020	Hvitkål	134	87	65	60	0,01	0,01	1 386
07.04.9040	Rødkål	134	18	14	0	0,01	0,01	183
07.05.1112/1122	Issalat 1.03–30.11	600	218	36	72	0,28	0,08	5 012
07.05.1112	Issalat 1.03–31.05	400	373	93	91	0,16	0,28	3 596
07.08.1000	Erter (Egypt)	60	0	0	0	–	–	2
07.12.9011	Tørkede poteter	300	133	44	42	0,01	0,01	136 ⁴
08.08.1011	Epler (WTO)	8 000	6 668	83	94	0,67	0,75	23 490
08.08.1011	Epler (EU)	2 000	1 878	94	97	0,26	0,43	12 618
08.08.3020	Pærer	250	250	100	97	3,87	4,39	5 892
08.10.1023/1024	Jordbær (EU)	300	300	100	99	5,54	5,77	1 868
08.11.1001/1009	Jordbær konserver (nasjonal)	1 200	1 195	100	100	–	–	5 343
08.11.1001/1009	Jordbær konserver (EU)	2 200	2 191	100	100	–	–	4 204
08.11.2019/2091	Bringebær konser ves (EU)	950	938	99	93	–	–	2 343

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote 2014 Tonn	Importert ¹ 2014 Tonn	Kvotenu tnytelse		Auksjons beløp ²		SSB ³ import 2014 Tonn
				2014 Pst.	2013 Pst.	2014 Kr/kg	2013 Kr/kg	
08.11.2019/2091	Bringebær konser ves (nasjonal)	350	345	99	100	–	–	2 484
08.11.2019/2093/ 9003, 20.09.8911/ 8919/8993	Solbær/kirsebær, bær og konsentrat	340	327	96	94	–	–	378
08.12.1000	Kirsebær (EU)	100	0	0	0	–	–	0
10.01.1900	Durumhvete (CA/ UA)	10 000	2 067	21	14	0,01	0,01	2 066 ⁴
10.01.1900	Durumhvete (EU)	5 000	0	0	0	–	–	155
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/ 6000/9000	Matkorn	215 000	210 529	98	99	0,03	0,03	502 470
07.13.1001, 10.01.9900, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000, 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/1300/ 4090, 23.03.2010	Kraftfôrråvarer	509 000	503 455	99	99	0,02	0,01	965 624
10.02.1000	Høstrug til såing	1 000	999	100	55	0,01	0,01	1 068
10.05.9010	Mais til dyrefôr	10 000	7 000	70	100	0,01	0,01	79 371
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	10 000	10 000	100	99	0,1	0,01	32 678
12.01.9010, 12.05.1010/9010	Oljefrø	15 000	8 898	78	75	0,01	0,01	8 221 ⁴
12.09.2300	Svingelfrø	75	72	96	100	0,01	0,01	626
12.09.2300	Svingelfrø til plen	400	326	81	86	0,01	0,2	
12.09.2400	Engrappfrø	50	48	97	88	0,01	0,71	240
12.09.2400	Engrappfrø til plen	200	166	83	87	0,01	0,01	
12.09.2500	Raigrasfrø	700	687	98	77	0,01	0,01	1 037
12.14.9091	Høy (EU)	35 000	20 877	60	62	0,07	0,01	21 067
12.14.9091	Høy (andre land)	500	0	0	0	0,01	–	17
16.01.0000	Pølser (EFTA)	10	0	0	0	0,04	0,18	0
16.01.0000	Pølser (EU)	400	396	99	89	36,57	30,26	1 466
16.02.3101	Kalkunrull	20	4	20	0	0,01	0,22	4

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote 2014 Tonn	Importert ¹ 2014 Tonn	Kvotenu tnytelse		Auksjons- beløp ²		SSB ³ import 2014 Tonn
				2014 Pst.	2013 Pst.	2014 Kr/kg	2013 Kr/kg	
ex. 16.02.4100/ 5009	Herm. skinke og tunge (GSP)	150	0	0	0	0,01	0,01	24 ⁵
16.02.4910	Bacon crisp	350	242	69	77	0,02	0,13	242
16.02.5001	Kjøttboller	200	113	56	55	0,45	0,01	113
ex. 16.02.5009	Corned beef (GSP/ WTO)	200	49	24	14	0,04	0,3	187 ⁶
17.03.1010/9010	Melasse	40 000	38 994	97	96	0,01	0,01	68 820
20.05.2091	Poteter, halvfabri- kata til snacks	3 000	2 062	69	67	0,01	0,01	2 062
20.05.4003/4009/ 5901	Herm. erter, snitte- bønner, brekk- bønner ⁷	350	78	22	0	0,01	–	81
ex. 20.05.9908	Grønnsaksblanding	150	52	35	0	0,02	0,01	854 ⁸
20.09.7100/7900	Eplekonsentrat kon- serves (EU)	3 300	3 278	99	88	0,32	3,33	12 861
20.09.7900	Eplesaft konserves (EFTA)	400	0	0	0	0,01	0,01	6
ex. 20.09.8999	Blåbærkonsentrat	200	107	54	28	0,14	0,01	638 ⁹
23.09.1012	Kattemat (CA)	1 000	0	0	0	–	–	55

¹ Registrert import innenfor kvoten (tonn eller kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp er varen fordelt etter søknadstidspunkt, eventuelt at den ikke er fordelt på grunn av manglende interesse i markedet.

³ Tallene er hentet fra SSB-statistikken og justert for omregningsfaktorer. De kvotene som ikke er globale, er sammenlignet med de landområder som er nevnt i kolonnen for produkt. Tallene viser importen på varenummeret i kalenderåret 2014.

⁴ På grunn av forskjellig beregningsmetode har SSB lavere tall for import enn registrert import på kvoten.

⁵ All GSP import for 16.02.4100 og 16.02.5009.

⁶ Herav 23,6 tonn fra GSP.

⁷ Ny kvote fra og med 2014. Derfor foreligger det ikke auksjonsbeløp i 2013.

⁸ All GSP import for 20.05.9908.

⁹ All import på 20.09.8999.

Vedlegg 4

Bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering

1 Innledning

Disse bestemmelsene for bruk av gebyr eller sektoravgift avløser Finansdepartementets rundskriv R-4/2006 og R-112/2006.

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Finansdepartementet fastsetter i dette rundskrivet vilkår for å innføre statlig gebyr- eller avgiftsfinansiering. Bestemmelsene omhandler både vilkårene for å etablere nye gebyr- eller sektoravgiftsordninger og hvordan gebyrer og sektoravgifter bør fastsettes og administreres. Bestemmelsene trer i kraft fra 1. januar 2016.

2 Avgrensning og begrepsavklaring

2.1 Avgrensninger

Bestemmelsene gjelder for alle gebyrer og sektoravgifter som inngår i finansieringen av statlig fastsatte tjenester. Typiske eksempler på slike tjenester er tillatelser, registreringer, kontroll, tilsyn og rettsprosesser.

Bestemmelsene gjelder ikke:

- avgifter etter Grunnloven § 75 a,
- sanksjoner eller betaling for å ikke oppfylle en plikt,
- betaling for bruk av fysisk infrastruktur,
- låne- og garantiordninger og avtalebaserte vederlag,
- statlige virksomheters inntekter fra salg av varer og tjenester samt inntekter fra formidling av offentlig informasjon på forretningsmessig basis,
- egenandeler, for eksempel innen helse- og omsorgssektoren,
- betaling for kommunale og fylkeskommunale tjenester. Der saksgangen inkluderer statlig forvaltning gjelder bestemmelsene likevel for statens kostnader.

2.2 Begreper, formål og grunnlag

Nærmere om begrepsbruken

Ut fra et informasjonshensyn bør betalingsordninger gis en forklarende betegnelse.

Det er ikke avgjørende for anvendelsen av bestemmelsene hva den enkelte ordningen er betegnet som. Dersom hovedformålet med ordningen er å finansiere tjenesteproduksjon som er fastsatt ved lov, forskrift eller annet statlig regelverk og er rettet mot en person, virksomhet, næring eller sektor, hvor disse betaler for tjenester eller fordeler, er ordningen omfattet av bestemmelsene.

Det er mange likhetstrekk mellom gebyrer og sektoravgifter, men det er også viktige forskjeller. Nedenfor gis en kort oppsummering av grensegangen mellom gebyrer og sektoravgifter med hensyn til deres formål, objekt for gebyr/avgift, subjekt for gebyr/avgift og hjemmelsgrunnlag.

Formål

Gebyrene har et begrenset statsfinansielt formål. Begrensningen ligger i at mottakeren ikke skal betale mer enn kostnaden av å produsere og levere tjenesten. Også sektoravgiftene har et begrenset statsfinansielt formål. Begrensningene er imidlertid her mindre enn for gebyrene. Den eneste begrensningen er at de samlede inntektene ikke må overstige kostnadene ved det tiltaket eller virksomheten som sektoravgiften skal finansiere helt eller delvis.

Objekt

Objektet for gebyrer er ulike offentlige tjenester som er av en slik art at de kan leveres til individuelle mottakere, enten tjenesten følger av et regelverk eller etter et enkeltvedtak. Det er få begrensninger på hva som kan være objektet for sektoravgifter, men ofte vil det være knyttet til omsetning, innførsel, produksjon, eie eller bruk.

Subjekt

Gebyrplikten er knyttet til den som mottar tjenesten. Sektoravgifter kan legges på mange ulike aktører, f.eks. en selger, kjøper, importør, produsent, eier eller bruker. Avgiftsplikten kan likevel bare legges på aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren, og som nyter godt av det avgiftsfinansierte tiltaket.

Hjemmel

Både gebyrer og sektoravgifter krever hjemmel i lov. Myndigheten til nærmere utforming av regelverket er normalt delegert til forvaltningen. Gebyrer og sektoravgifter skiller seg fra fiskalavgifter, som regnes som skatter i Grunnlovens forstand, og derfor vedtas av Stortinget ved årlige plenarvedtak ihht. Grunnloven § 75 bokstav a.

3 Materielle bestemmelser

3.1 Felles for gebyrer og sektoravgifter

3.1.1 Vilkår for innføring av nye gebyrer og sektoravgifter

1. Gebyrer og sektoravgifter skal ha som hovedformål å finansiere en myndighetsbestemt tjeneste. Formålet skal framgå av regelverket for ordningen, som fastsettes etter forutgående offentlig høring.
2. Kostnadene ved å administrere ordningen, for de som betaler og det offentlige samlet, bør stå i rimelig forhold til inntektene.
3. Gebyrer og sektoravgifter skal hjemles i lov og utfyllende bestemmelser gis i forskrift. Det bør framgå av lovgrunnlaget om ordningen gjelder gebyr eller sektoravgift, hva som gebyr- eller avgiftslegges, hvem som kan fastsette og endre satser, inntektskrav til ordningen og hvordan inntektene skal anvendes. Loven bør også inneholde fullmakter til å gi utfyllende bestemmelser om hva som er gjenstand for betalingsplikten, hva som er beregningsgrunnlaget samt hvem som er ansvarlig for regelverk, innkreving og kontroll. Regler om administrative reaksjoner eller straff bør framgå av loven eller forskriften.
4. Før innføring av nye gebyrordninger eller sektoravgifter bør det vurderes om fordelingsmessige hensyn taler mot dette.
5. Gebyret eller sektoravgiften skal ikke være i strid med Norges internasjonale avtaler.

3.1.2 Administrasjon av gebyr- og sektoravgiftsordninger

1. Det statlige økonomiregelverket (Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten) gjelder for statlige forvaltningsorganer og for styring og oppfølging av andre som har fått delegert forvaltningsmyndighet, også når disse fastsetter eller forvalter statlige gebyrer og sektoravgifter, jf. § 2 i reglementet.
2. Satsene skal gjennomgås og om nødvendig oppdateres i tilknytning til den årlige budsjettprosessen.
3. Vesentlige endringer bør gjøres etter forutgående høringsprosesser, fastsettes gjennom endringer i det formelle regelverket og kunnngjøres i Norsk Lovtidend, jf. forvaltningsloven kap. VII.
4. Virksomheten skal løpende holde oversikt over og synliggjøre beregningene som ligger til grunn for satsene. Det bør framgå hvilke kostnader som ligger til grunn for fastsetting av satsene, herunder bør det også angis hvilke kostnader som er holdt utenfor. De som betaler bør ha løpende og enkel tilgang til informasjonen.
5. Ordningen skal evalueres med jevne mellomrom for å sikre kostnadseffektiv drift og oppfølging av bestemmelsene.

3.2 Gebyrer

3.2.1 Særlige vilkår for innføring av nye gebyrer

- 1) Gebyrordninger kan etableres når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor betaleren og det ikke betales for noe annet eller mer. Dersom dette grunnvilkåret ikke oppfylles, bør ordningen avvikles eller formaliseres som særavgift, sektoravgift eller mulkt.
- 2) Gebyret bør gi betalerne insentiver til å endre handlemåte i samfunnsøkonomisk rasjonell retning. Dette kan skje ved at:
 - a. betalingen bidrar til å redusere etterspørsel etter vedkommende tjeneste (avsilingseffekt), eller ved at
 - b. betalingen belaster næringsvirksomhet, og dermed påvirker prissettingen for virksomhetens varer og tjenester og etterspørselen etter disse.

3.2.2 Fastsetting av satser

- 1) Betalingen skal ikke overstige kostnaden ved å produsere og levere tjenesten.
- 2) Betalingen bør fullt ut dekke kostnadene ved å produsere og levere tjenesten basert på kostnadseffektiv drift.
- 3) Gebyret bør beregnes på grunnlag av gjennomsnittskostnaden ved å produsere og levere tjenesten slik:
 - a. Dersom den gebyrbelagte tjenesten ikke påvirker faste kostnader¹, beregnes satsene på grunnlag av de gjennomsnittlige variable kostnadene².
 - b. Dersom den gebyrbelagte tjenesten påvirker faste kostnader, tas også tillegget i de faste kostnadene med i beregningsgrunnlaget.³
- 4) Det skal ikke legges inn krav til overskudd i beregningsgrunnlaget.
- 5) Gebyret bør teknisk utformes slik at det best mulig sikrer samsvar mellom betaling og kostnader ved produksjon og levering. Betalingen bør enten basere seg på standardiserte satser («prislister») for ulike tjenester eller på faktisk

¹ De faste kostnadene kan være felleskostnader til for eksempel strøm og varme, samt kalkulatoriske kostnader for lokaler og andre investeringer. Andelen av de faste kostnadene kan for eksempel settes lik den gebyrbelagte aktivitetens andel av samlede timeverk i virksomheten.

² Variable kostnader er personalkostnader og andre driftskostnader som direkte påløper i forbindelse med aktiviteten. Merverdiavgift skal inngå i kostnadsgrunnlaget uavhengig av om forvaltningsorganet kan nettoføre uten inngående avgift på sitt budsjettkapittel. Som personalkostnader regnes, i tillegg til ordinære lønnsytelser, også feriepengene, pensjonskostnader og arbeidsgiveravgift. For forvaltningsorgan som ikke selv betaler arbeidsgivers andel av pensjon til Statens Pensjonskasse, bør det legges til grunn en sjablongmessig premiesats på 12 pst. av pensjonsgrunnlaget, med mindre det foreligger mer nøyaktige beregninger av premiesatsen.

³ Kostnaden ved (større) investeringer i relevante driftsmidler med en levetid på flere år kan dekkes inn ved et påslag på gebyret gjennom investeringens antatte levetid der det også inngår en rentekompensasjon basert på en tilnærmet risikofri rente før skatt (eksempelvis renten på tre-måneders statsobligasjoner).

medgått ressursforbruk knyttet til tjenesten betaleren mottar.

- 6) Dersom en tjeneste utføres flere steder, bør det normalt beregnes en gjennomsnittskostnad for den samlede aktiviteten ved alle forvaltningsenhetene. Kostnadsforskjeller mellom ulike forvaltningsenheter er isolert sett ikke tilstrekkelig for å fravike de vanlige gebyrprinsippene, og det kan i slike tilfeller vurderes en felles gebyrsats for samme tjeneste.

3.3 Sektoravgifter

3.3.1 Vilkår for innføring av nye sektoravgifter

Det bør utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter.

Sektoravgifter kan likevel anvendes til å finansiere fellestiltak overfor en næring eller sektor dersom avgiften betales av aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren (for eksempel i forbindelse med virksomheten til tilsynsorganer). Andre nærings- eller sektorspesifikke betalingsordninger bør som hovedregel unngås.

Sektoravgifter bør ikke etableres på grunnlag av rene gebyrprinsipper. Dersom forholdene ligger til rette for å etablere en gebyrordning, bør denne finansieringsformen velges.

3.3.2 Fastsetting av satser

Hovedformålet med sektoravgiftene er helt eller delvis å finansiere utgiftene til bestemte tiltak. Satsene skal således fastsettes slik at sektoravgiften oppfyller sitt finansieringsformål, og deretter løpende justeres slik at dette formålet fortsatt blir ivaretatt.

Sektoravgifter skal beregnes på grunnlag av samlede kostnader for tiltaket eller virksomheten etter fradrag for andre inntekter. Det skal heller ikke for sektoravgifter legges inn krav til overskudd i beregningsgrunnlaget.

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Aurskog AS – 10/2015

