



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 1 L

(2009–2010)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. –  
lovendringer





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 1 L

(2009–2010)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

## Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 9. oktober 2009,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Stoltenberg II)*

### 1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endring i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse
- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eignedomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endring i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

I proposisjonen inngår:

- forslag til endring i beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent mv.
- forslag til lovendringer i forbindelse med innføring av et nytt system for formuesverdsetting av bolig
- forslag til nye regler om formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom
- forslag om å nekte fradrag etter skatteloven og

- merverdiavgiftsloven for kostnader over 10 000 kroner som ikke betales via bank
- forslag om medansvar for kjøper av tjenester i privatmarkedet, når kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank
- forslag om et administrativt overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å deklare valuta som føres inn eller ut av Norge
- forslag om å utvide Økokrims adgang til å videreformidle opplysninger mottatt gjennom hvitvaskingsmeldinger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten
- forslag om å pålegge revisor å sende kopi til skatteetaten av nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor næringsoppgaven eller kontrolloppgaven ikke er underskrevet
- forslag om å gi skatte- og avgiftsmyndighetene rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet
- forslag om å lovfeste aktsomhets- og lojalitetsplikten i ligningsloven
- forslag om å innføre regler om alminnelig opplysningsplikt i regelverket om fastsetting av toll og avgifter
- forslag om å lovfeste at toårsfristen for endring av ligningen ikke gjelder ved unnlattelse av å opplyse om feil ved ligningen og skatteoppgjøret
- forslag om særskilt ligning av barn som har mottatt engangserstatning ved tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3
- forslag til endring av reglene om beskatning av andelshavere i nye boligselskaper
- forslag om skattefritak for gevinst og tap på valutasikringsavtaler innenfor rederiskatteordningen
- forslag om skattlegging av engangsutbetaling fra pensjonsspareavtale etter lov om individuell pensjonsordning
- forslag om å innføre en grense for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet
- forslag om å avvike plikten til å svare arbeidsgiveravgift av godtgjørelse til utenlandske ansatte for arbeid på utenlandske skip i tilknytning til leting og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann
- forslag om direkte fritak for omsetning av proviant til fartøy som driver fiske og fangst i fjerne farvann
- forslag til endring i særavgiftsloven
- forslag om å innføre oppgave- og dokumentasjonsplikt for selskaper og innretninger som har kontrollerte transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere
- forslag om samordning av betalingsfristene for tilleggsforskudd
- omtale av fradrag for avsetning til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak
- forslag til oppretting og presisering av lovtekst
- omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2008
- oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

## 2 Endring i beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent mv.

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 3 600 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6-19.

Regjeringen foreslår å justere disse beløpsgren-

sene i tråd med den anslåtte prisveksten. Beløpsgrensene foreslås endret til 3 660 kroner.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

## 3. Nytt system for formuesverdsetting av bolig

### 3.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår et nytt system for å fastsette ligningsverdien av boligeiendom unntatt fritidseiendom, våningshus og bolig i utlandet. Ligningsverdiene legges til grunn ved beregning av formuesskatt, og har ingen betydning for inntektskatt. Etter forslaget skal ligningsverdien beregnes ut fra boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats som er differensiert ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Nye boligformuesberegninger fra Statistisk sentralbyrå (SSB) skal være grunnlaget for kvadratmetersatsene. Satsene vil bli oppdatert årlig i takt med prisutviklingen på bolig, og forslaget er dermed robust for endringer i boligprisene. For skattyters primærbolig settes kvadratmetersatsen til 25 prosent av beregnet kvadratmeterpris. For andre boliger (typisk utleiebolig utenfor næring og pendlerbolig) settes kvadratmetersatsen til 40 prosent av beregnet kvadratmeterpris. Sikkerhetsventilen beholdes for primærbolig og fritidseiendom, slik at skattyter kan kreve å få nedsatt ligningsverdien dersom det dokumenteres at den er høyere enn 30 prosent av eiendommens omsetningsverdi. For andre boliger (sekundærboliger) settes sikkerhetsventilen til 60 prosent av eiendommens omsetningsverdi.

Bakgrunnen for forslaget er at gjeldende ligningsverdier ikke ivaretar behovet for et enhetlig takstgrunnlag. Forholdet mellom en eiendoms omsetningsverdi og ligningsverdi varierer betydelig, både mellom landsdeler og innenfor den enkelte kommune. Det nye verdsettingssystemet gir vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og omsetningsverdier enn i dag, og har gode fordelingsvirkninger. Forslaget må ses i sammenheng med økningen av bunnfradraget til 700 000 kroner (1 400 000 kroner for ektefeller), og at primærbolig fjernes fra formuestillegget i skattebegrensningssystemet.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10 og 17-1. Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

### 3.2 Gjeldende rett

Etter hovedregelen i skatteloven § 4-1 skal skattepliktige formuesobjekter verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret. Skatteloven § 4-10 åpner for at verdien av fast eiendom kan settes lavere enn omsetningsverdien. Loven regulerer ikke hvordan selve verdsettingen av boligeiendom skal foretas. Verdsettingsreglene følger av Skattedirektoratets takseringsregler. For bolig- og fritidsbolig følger det av takseringsreglene at ligningsverdien ikke skal være høyere enn 30 prosent av boligens omsetningsverdi. Ligningsverdien fastsettes i forbindelse med nybygg, og endres ikke i forbindelse med omsetning, men ved generelle prosentvise justeringer. I praksis settes ofte ligningsverdien til om lag 30 prosent av kostpris for ny bygning og grunn. Dette gjelder all slags boligeiendom, som helårsbolig, utleiebolig, pendlerbolig, fritidsbolig mv. For jordbrukseiendom følger det av skatteloven § 4-11 at formuesverdsetting skjer samlet for bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, dvs. jord og bygninger inkludert våningshus.

Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i bygning eid av selskapet, jf. skatteloven § 7-3 annet ledd. Boligselskaper som er omfattet av skatteloven § 7-3 lignes ikke som selskaper, men etter særskilte regler. Formuesverdien av andeler i slike boligselskap settes til andelshaverens andel av boligselskapets netto formue, jf. skatteloven § 4-10 annet ledd. Det følger av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 7-3-12 at formuen kan fordeles etter husleiebrøk eller andelsbrøk og andelskonto. Generalforsamlingen avgjør hvilken av de to metodene boligselskapet skal bruke, og metoden må gjelde for både inntekter og formue.

Ligningsverdien for utleid næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. skatteloven § 4-10 tredje ledd. Dette gjelder blant annet boliger som leies ut i eierens næringsvirksomhet. Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut boliger må bedømmes konkret, men som et utgangspunkt er utleie av fem boenheter eller mer regnet som virksomhet.

Formue i fast eiendom er skattepliktig enten eiendommen ligger i Norge eller i utlandet. Unntak fra formuesskatteplikt for bolig i utlandet kan følge av skatteavtale. Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet fastsettes etter norske regler. Utgangspunktet er at ligningsverdien skal settes til maksimalt 30 prosent av eiendommens omsetningsverdi. For bolig- og fritidsbolig legges tilnærmet samme forhold mellom ligningsverdi og omsetningsverdi til grunn som i skattyters bostedskommune.

### 3.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 3.3.1 Innledning og bakgrunn

Dagens ligningsverdier av boligeiendom er vilkårlige og ofte svært lave i forhold til den reelle verdien, jf. nærmere omtale i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Ligningsverdien fastsettes i forbindelse med nybygg, og endres ikke i forbindelse med omsetning, men ved generelle prosentvise justeringer.

For å avhjelpe dagens svakheter knyttet til ligningsverdi av bolig foreslår departementet å innføre et nytt system for formuesverdsetting av boligeiendom. Systemet skal være en enkel modell som bare tar hensyn til boligtype, boligens størrelse, byggeår og geografiske beliggenhet. Også et slikt system vil gi noen variasjoner i ligningsverdi som andel av omsetningsverdi. Ved å videreføre sikkerhetsventilen behøver imidlertid ingen primærboliger eller fritidseiendommer å ende opp med en ligningsverdi over 30 prosent av boligens omsetningsverdi. For sekundærbolig innføres en ny sikkerhetsventil på 60 prosent av boligens omsetningsverdi. Verdsettingssystemet gir en vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og omsetningsverdier enn dagens system, og har gode fordelingsvirkninger. Det viktigste bidraget til mer rettfærdige ligningsverdier og utvidet formuesskattegrunnlag, er at boligene med lavest ligningsverdi sammenholdt med reell omsetningsverdi får høyere ligningsverdi. Enkelte boliger vil også få lavere ligningsverdi med det nye systemet. Forslaget medfører i langt større grad enn i dag like ligningsverdier for like verdifulle eiendommer. Skillet mellom primærbolig og sekundærbolig øker dessuten likebehandlingen av utleieboliger i og utenfor næring.

#### 3.3.2 Ny metode for formuesverdsetting av bolig

Forslaget innebærer fastsetting av nye ligningsverdier for boligeiendommer unntatt fritidseiendommer, våningshus og boliger i utlandet.

De nye ligningsverdiene skal bygge på nye boligformuesberegninger fra SSB. I beregningene utleder SSB differensierte kvadratmeterpriser for boliger ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Grunnlaget for å utlede kvadratmeterpriser er informasjon om omsatte boliger supplert med opplysninger fra matrikkelen, jf. omtale nedenfor. Ligningsverdien skal fastsettes ved å multiplisere boligens areal (kvm.) med en prosentandel av kvadratmeterprisen som gjelder for den aktuelle boligen. Prosentandelen skal være 25 for primærbolig og 40 for sekundærbolig. Kvadratmetersatsene vil bli oppdatert på bakgrunn av nye boligformuesberegninger fra SSB. Det betyr at ligningsverdien for boligeiendom fastsettes og justeres med utgangspunkt i eksterne kilder. Kvadratmetersatsene vil bli oppdatert årlig i takt med prisutviklingen på bolig.

Boligformuesberegningen gir grunnlag for å skille mellom enebolig, småhus og leilighet, og metoden vil derfor skille mellom disse boligtypene. Beregningene viser at alder er en faktor som kan påvirke boligens omsetningsverdi. Ved å operere med fire aldersgrupper tas det hensyn til boligens alder. Sjablonen skal også ta hensyn til hvilken geografisk sone boligen ligger i. I utgangspunktet skal det fastsettes ulike kvadratmetersatser i hver kommune. Innenfor sonen tas det hensyn til om boligeiendommen ligger i et tettbygd eller spredtbygd område. Enkelte kommuner vil få mer differensierte kvadratmetersatser gjennom en soneinndeling etter bydeler eller lignende, mens andre kommuner blir slått sammen for å få et tilstrekkelig statistisk grunnlag for å fastsette en kvadratmetersats.

I Skattedirektoratets takseringsregler er det fastsatt en såkalt sikkerhetsventil som innebærer at skattyter kan få nedsatt ligningsverdien dersom det dokumenteres at den overstiger 30 prosent av eiendommens omsetningsverdi. Departementet foreslår at denne maksimalgrensen videreføres i lovs form. Det foreslås en ny maksimalgrense for sekundærbolig på 60 prosent av boligens omsetningsverdi. Sikkerhetsventilene vil sikre at ingen må ha en ligningsverdi på mer enn 30 prosent av boligens omsetningsverdi for primærbolig og 60 prosent for sekundærbolig. For å redusere antall klager på ligningsverdien ved overgangen til nytt system, legger departementet opp til at kvadratmetersatsen skal settes til 25 prosent av beregnet omsetnings-

verdi per kvadratmeter for primærbolig og 40 prosent for sekundærbolig. Departementet antar at forskjellene på henholdsvis fem og tjue prosentpoeng er tilstrekkelig til å sikre at de aller fleste boliger blir verdsatt lavere enn sikkerhetsventilen, slik at det i de fleste tilfeller ikke blir behov for å endre ligningsverdien.

Departementet foreslår at hovedlinjene i det nye verdsettingssystemet skal fremgå av skatteloven § 4-10 første og annet ledd. Det foreslås at det skal følge av bestemmelsen at verdien av boligeiendom fastsettes til produktet av boligens areal og en kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 40 for sekundærbolig. Bestemmelsen kan senere utfylles ved forskriftsbestemmelser med hjemmel i departementets forslag til skatteloven § 4-10 nytt femte ledd.

Norge er regnet for å ha en velfungerende eiendomsregistrering. Registrene består nå av matrikkelen og grunnboken, ved siden av blant annet folkeregisteret og Enhetsregisteret. GAB var det offisielle registeret over grunneiendommer, adresser og bygninger. Da GAB ble opprettet var det en forutsetning at registeret skulle kunne bidra til å dekke databehovet for en fremtidig takseringsmodell for boliger. Fra 2007 ble GAB og kommunenes eiendomskart slått sammen og videreført under navnet matrikkelen. Registeret forvaltes av Statens kartverk, men føres av alle landets kommuner. Skatteetaten har i løpet av de siste årene utviklet et sentralt eiendomsregister for skatteetaten (SERG). Fra disse registrene har skatteetaten opplysninger om hjemmelshavers navn, adresse og fødselsnummer, bygningstype og eiendommens gårds-, bruks-, og eventuelt seksjons- og festenummer. Registrene mangler noen av opplysningene som er nødvendige for å fastsette ligningsverdien etter den nye metoden. Skatteetaten må derfor innhente enkelte opplysninger fra skattyter om boligeiendommene som er omfattet av forslaget. De innrapporterte opplysningene vil bli lagt inn i SERG, slik at det senere bare er behov for innrapportering for nybygg og ved arealutvidelser mv.

### 3.3.3 Virkeområde og avgrensning mot andre eiendomstyper

Systemet skal i utgangspunktet gjelde for alle typer boligeiendommer. Særtrekk ved selve eiendommen avgjør hvorvidt den er omfattet av forslaget. Hva eiendommen faktisk brukes til, skal ikke være avgjørende for klassifiseringen. Det betyr at både

egen helårsbolig, pendlerbolig og utleiebolig er omfattet av forslaget, så lenge bygningen regnes som boligeiendom. Unntak gjelder for bolig som leies ut i eierens næringsvirksomhet, og for eiendom hvor hoveddelen blir benyttet som næringseiendom, jf. punkt 4.3.2. Slike eiendommer får fastsatt ligningsverdi etter reglene for næringseiendom.

Etter gjeldende rett formuesskattlegges tomter som er festet bort til boligformål på festers hånd. Den nye metoden for fastsetting av ligningsverdi er derfor egnet også for å verdsette boliger på festet grunn. Fester skal fortsatt få gjeldsfradrag for den kapitaliserte forpliktelsen til å svare festeavgift.

Forslaget innebærer et nytt skille mellom primærbolig og sekundærbolig for formuesskatteformål. Skattyter kan bare ha én primærbolig. Som primærbolig regnes i utgangspunktet boligen der skattyter har folkeregistrert adresse ved årets utgang, justert for feil i registreringen. Sekundærbolig er all annen boligeiendom som er omfattet av den nye metoden for formuesverdsetting. Prosent-satsen og sikkerhetsventilen skal være ulik for primærbolig og sekundærbolig. Primærbolig skal få fastsatt ligningsverdi ut fra en kvadratmetersats på 25 prosent av beregnet kvadratmeterpris, med en sikkerhetsventil på 30 prosent av eiendommens omsetningsverdi. For sekundærbolig skal kvadratmeter satsen være 40 prosent av kvadratmeterprisen, og sikkerhetsventilen 60 prosent av omsetningsverdien. Dette sikrer likere formuesverdsetting av utleiebolig i og utenfor næring. For ikke utleid næringseiendom vises til forslaget i kapittel 4.

Departementet legger til grunn at systemet ikke skal gjelde for boligeiendom i utlandet. Bakgrunnen er at boligformuesberegningen til SSB bare omfatter eiendom i Norge. Dermed er det ikke grunnlag for å lage egne kvadratmetersatser for boligeiendom i utlandet. Ligningsverdi for bolig i utlandet skal derfor fastsettes som i dag, med utgangspunkt i eiendommens omsetningsverdi i landet den ligger, og med samme prosentsats som ved verdsetting av tilsvarende bolig i Norge.

Departementet legger også til grunn at fritidseiendom holdes utenfor forslaget. Det skyldes at omsetningsverdien for henholdsvis boliger og hytter i en kommune kan være svært forskjellige. For eksempel selges hytter i flere kommuner gjennomgående for høyere kvadratmeterpriser enn helårsboliger. En felles sjablon basert på kvadratmeterpriser for boligeiendommer og fritidseiendommer, kan dermed føre til at boliger jevnt over får en høy ligningsverdi, mens hytter får en tilsvarende for lav ligningsverdi. I andre kommuner omsettes hytter jevnt over for lavere kvadratmeterpris enn helårs-



boliger. I disse kommunene vil en felles kvadratmetersats for boliger og hytter føre til at boligene får for lav ligningsverdi, mens hyttene får for høy ligningsverdi. Derfor bør ikke omsetningstall for helårsbolig og fritidseiendom inngå i samme sjablon.

SSB har i dag ikke vurdert om det er mulig å lage en tilsvarende statistikk for fritidseiendom. Departementet legger derfor til grunn at fritidseiendom fortsatt skal få fastsatt ligningsverdi etter gjeldende regler. Det betyr at fritidseiendommer vil få fastsatt ligningsverdi ved nybygg, og omfattes av eventuelle sentrale justeringer for denne eiendomstypen. For inntektsåret 2010 foreslås å øke ligningsverdien av fritidseiendom med 10 prosent, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Når boligeiendom og fritidseiendom (hytter) skal verdsettes etter ulike metoder, må det trekkes et skille mellom disse eiendomstypene. Et skille som kun bygger på bruken, vil føre til at ordinære leiligheter, hus mv. i typiske boligområder ikke blir omfattet av sjablonmetoden dersom de brukes til fritidsformål. Særlig for dyre leiligheter i bystrøk kan det lønne seg å beholde ligningsverdien som er fastsatt etter de gamle reglene. Et såkalt bruksskille medfører også at ligningsverdien blir forskjellig avhengig av om eieren bruker eiendommen som helårsbolig eller fritidseiendom, og at metoden for formuesverdsetting skifter ved overdragelser.

Departementet mener det er uheldig dersom metoden for å fastsette ligningsverdien for én og samme eiendom skal variere avhengig av om eiendommen er skattyters helårsbolig eller fritidseiendom. En annen innvending er at to helt like eiendommer vil få ulik ligningsverdi dersom eierne bruker dem ulikt, for eksempel to like leiligheter i samme blokk. Det er heller ikke bruken som er grunnelsen for å skille mellom eiendomstypene, men manglende statistikkgrunnlag for typisk fritidsbebyggelse. På denne bakgrunn foreslår departementet at skillet mellom boligeiendom og fritidseiendom ved fastsetting av ligningsverdi skal bygge på særtrekk ved eiendommen. Som fritidseiendom regnes typiske hytter, sommerhus og leilighetskompleks bygget utelukkende for fritidsformål. I utgangspunktet vil det fremgå av matrikkelen hva som er fritidsbygg. Helårsbolig som benyttes som fritidsbolig, er i utgangspunktet omfattet av det nye systemet for formuesverdsetting.

Departementet legger til grunn at det normalt ikke vil være tvil om hvilken kategori en eiendom hører til. I tvilstilfeller må det imidlertid fastslås konkret hvorvidt en eiendom er boligeiendom eller fritidseiendom etter reglene om formuesverdsetting. Det er ikke avgjørende for vurderingen hvem som eier eiendommen, eller om eiendommen fak-

tisk brukes til bolig- eller fritidsformål. Departementet vil vurdere om det er behov for nærmere avgrensning mellom boligeiendom og fritidseiendom i forskrift.

Formuesverdsetting av jordbrukseiendom skjer i dag samlet for bygninger og rettigheter som hører til eiendommen. Departementet legger til grunn at våningshus fortsatt skal omfattes av denne verdsettingen, og ikke av sjablonmetoden. Begrunnelsen er blant annet at våningshus er en spesiell type bolig som ikke omsettes i samme marked som andre boliger. Våningshus har ofte stor grunnflate, men på grunn av offentligrettslige restriksjoner er omsetningsverdien per kvadratmeter gjennomsnittlig lavere enn for andre bolighus. Våningshus omsettes dessuten sammen med resten av bruket. Sjablonmetoden vil derfor ikke automatisk være egnet for våningshus. Departementet foreslår derfor ingen endringer i gjeldende særregel i skatteloven § 4-11.

For utleid næringseiendom er det laget nye formuesverdsettingsregler som bygger på leieverdi. Videre foreslår departementet en ny sjablonmetode for formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom, som tar utgangspunkt i observerte utleieprier for tilsvarende eiendom, jf. kapittel 4. På denne bakgrunn legger departementet opp til at næringseiendom skal formuesverdsettes på bakgrunn av utleieverdi. Dette gjelder også boligeiendom som leies ut i næringsvirksomhet.

Annen fast eiendom, herunder fritidseiendom og tomt utenfor næringsvirksomhet, skal få fastsatt ligningsverdi som tidligere. Det innebærer at ligningsverdien fastsettes til kostpris for ny bygning og grunn, og endres i tråd med generelle justeringer.

### 3.3.4 Faktorene i verdsettingsmetoden

#### 3.3.4.1 Boligtyper

Boligformuesberegningen til SSB deler boligene inn i følgende tre eiendomstyper: Enebolig, småhus og blokkleilighet. For disse tre boligtypene er det mulig å beregne en egen kvadratmetersats. På denne bakgrunn foreslår departementet at også verdsettingsmetoden skiller mellom tre boligtyper. Departementet foreslår å kalle boligtypene enebolig, småhus og leilighet.

Departementet legger til grunn at enebolig er en bygning beregnet på én husholdning. Enebolig omfatter blant annet frittstående hus, villaer mv., herunder enebolig med utleiedel som fritakslignes. Småhus skal omfatte flerbolighus som ikke er leiligheter. Småhus omfatter dermed både rekkehus og tomannsboliger, dvs. flere boliger som er byg-

get som et fellesbygg med minst én felles vegg, eventuelt felles gulv/tak med naboboligen. Såkalt enebolig i rekke skal også regnes som småhus. Leiligheter kan være blokkleiligheter og terrasseleiligheter mv. Som et utgangspunkt er en leilighet en boenhet i en bygning med minst to etasjer, minst tre boenheter og ofte med felles inngang. Normalt vil det være uproblematisk å fastslå hvilken kategori en bolig faller inn under, men i eventuelle tvilstilfeller må det foretas en konkret vurdering av hvilken boligtype boligen tilhører.

Matrikkelen inneholder opplysninger om bygningstype. Inndelingen i bygningstyper er atskillig mer detaljert i matrikkelen enn metoden for formuesverdsetting legger opp til. Bygningstypene i matrikkelen kan derfor kategoriseres i de tre boligtypene. Departementet antar at bygningstypen er registrert for de aller fleste boliger i Norge. For bygninger hvor denne opplysningen mangler i matrikkelen, må skattyter også oppgi boligtype. For de fleste boliger vil imidlertid bygningstypen være kjent for skatteetaten, slik at skattyter bare må kontrollere at boligtypen som er hentet fra matrikkelen er riktig.

#### 3.3.4.2 Byggeår

Boligformuesberegningen til SSB deler boligene inn i fire aldersgrupper. Den første aldersgruppen omfatter boliger som er inntil ti år gamle. De to neste aldersgruppene omfatter boliger som er fra ti til nitten år gamle og fra tjue til trettifire år. Den siste aldersgruppen omfatter alle boliger som er eldre enn trettifire år. Boligformuesberegningen viser at det ikke er grunnlag for å dele eldre boliger inn i flere aldersgrupper.

Aldersfaktoren er særlig relevant i mindre sentrale områder. I de store byene kan den sentrale beliggenheten for eldre boliger i større og mindre grad veie opp for aldersfaktoren. Departementet foreslår en lik inndeling av boligene i aldersgrupper som SSB opererer med, dvs. inntil 10 år, 10-19 år, 20-34 år og eldre enn 34 år. Sjablonen vil dermed løpende ta hensyn til prisutviklingen mellom de ulike aldersgruppene.

Boligens alder (byggeår) skal være det året boligen ble ferdigstilt. Fordi det er usikkerhet om datakvaliteten og matrikkelen ikke inneholder fullstendige data om byggeår, foreslår departementet at skattyter skal rapportere inn boligens alder. For boliger som er eldre enn 34 år, er det tilstrekkelig å oppgi at boligen er i den siste aldersgruppen. For yngre boliger er det nødvendig å oppgi byggeåret, fordi boligen vil forflytte seg fra en gruppe til en annen inntil den havner i gruppen med de eldste boli-

gene. Det betyr at det er nødvendig å oppgi byggeår for boliger som ble ferdigstilt fra og med 1975.

#### 3.3.4.3 Boligens areal

Etter forslaget skal ligningsverdien beregnes ut fra boligens areal multiplisert med kvadratmetersatsen som gjelder for den aktuelle boligen.

Fordi det finnes flere arealmål, må verdsettingsmetoden ha et klart definert arealbegrep. Det er behov for et arealbegrep som kan brukes på alle bygninger og som er administrativt håndterbart. Dette taler for å velge et kjent arealbegrep. I salgsoppgaver og annonser skal både boligens totale bruksareal og P-ROM alltid oppgis. Ved å velge ett av disse arealbegrepene kan skattytere dermed finne boligens areal blant annet i salgsoppgaver og prospekt. P-ROM er samlet areal for primære rom innenfor boenheten, inkludert innvendige vegger mellom disse. Areal som ikke regnes som primære rom er typisk boder, uinnredet kjeller og uinnredet loft. Bruksareal kan litt enkelt defineres som boligens innvendige mål inkludert innvendige vegger, boder og andre uinnredede arealer. Areal oppgis i kvadratmeter og måles der takhøyden er minst 1,9 meter og bredden er minst 60 cm. For deler med skråtak skal likevel arealet inntil 60 cm. utenfor høyden på 1,9 meter tas med i målingen, dvs. omliggende areal der høyden er lavere enn 1,9 m. Nærmere presisering av arealbegrepene finnes i takstbransjens retningslinjer.

Boligformuesberegningen til SSB bygger på innrapportert areal fra omsatte boliger hvert år. SSB bruker arealet P-ROM som grunnlag for å beregne kvadratmeterpriser. I modellen for formuesverdsetting er det naturlig å ta utgangspunkt i arealbegrepet SSB bruker i sin boligformuesberegning, slik at ligningsverdiene bygger på samme faktorer som beregningsgrunnlaget. Å legge bruksareal til grunn ved bruk av sjablonen, ville føre til at boliger med store uinnredede arealer ofte fikk for høy ligningsverdi. I tillegg måtte fellesarealer i blokker, som trappeoppgang, fyrrom og søppelrom, fordeles mellom leilighetseierne.

Departementet foreslår at P-ROM skal være grunnlaget for fastsetting av ligningsverdien av bolig. Med denne løsningen ivaretas hensynene til lik skattlegging av like boliger, samt likhet mellom statistikkgrunnlag og bruksområde for statistikken. I tillegg unngår en fordeling av fellesarealer i delte boliger. For boliger som er omsatt i senere tid og for nyoppførte boliger er arealet dessuten lett å finne i ferdigattester og salgsoppgaver, slik at rapporteringen blir enkel for skattyterne.

Matrikkelen inneholder opplysninger om

bruksareal for 60-70 prosent av all boligeiendom utenom boenheter i boligselskap. Kvaliteten på arealopplysningene i matrikkelen kan variere sterkt både mellom kommuner og innenfor en og samme kommune. Særlig for eldre boligeiendommer er det grunn til å tro at arealet i registeret kan være feil. Departementet legger derfor til grunn at arealopplysninger bør hentes inn av skatteetaten. Arealopplysningene i matrikkelen kan imidlertid benyttes i skatteetatens kontrollarbeid.

Skattyter må rapportere inn boligens areal for hver enkelt eiendom vedkommende eier. Rapportering av areal skal i utgangspunktet bare skje én gang, slik at arealet for fremtiden følger boligeiendommen og blir lagt til grunn i selvangivelsen til eieren. Ved innføring av systemet skal innrapportering av areal, byggeår og eventuelt boligtype foretas samlet og uavhengig av selvangivelsen. Dette planlegges gjennomført i løpet av 2010. Senere skal innrapportering av areal for nye bygninger foretas av skattyter på selvangivelsen. Ved utvidelse av eksisterende boligeiendom må også nytt areal innberettes. Tilsvarende gjelder dersom arealet reduseres, for eksempel ved riving og brann.

Frem til 1. januar 2008 var boligareal (BOA) den mest brukte arealmålingen ved boligsalg. BOA er definert som bruksarealet av boligens hoveddel. Det vil si det arealet som finnes innenfor boligens yttervegger minus boder, kott, garasje, felles trapperom og lignende. BOA ble brukt i salgsoppgaver av eiendomsmeglere, og mange skattytere kan derfor finne boligarealet av boligen sin i eldre salgsoppgaver, takster mv. I praksis omfatter P-ROM og BOA tilnærmet samme areal. Bakgrunnen for endringen av arealmål var å unngå tvister ved å avklare hvorvidt visse uklare «områder» i boligen skulle med i arealet. Dette gjaldt særlig boder innredet med tapet og parkett for å øke boligens BOA. I dag har takstbransjen definert hvilke rom som regnes som primære og sekundære rom uavhengig av materialbruken i rommene. For leiligheter vil avviket mellom BOA og P-ROM oftest være ubetydelig. For noen boliger kan det imidlertid være forskjeller, og da gjerne slik at P-ROM gir mindre areal enn BOA. Fordi BOA og P-ROM oftest er tilnærmet likt, vil departementet i en overgangsfase godta at skattyter rapporterer inn BOA istedenfor P-ROM. Departementet vil vurdere om det er behov for å forskriftsfeste arealdefinisjonen.

Boligformuesberegningen til SSB tar bare hensyn til tomtestørrelse ved at kvadratmeterprisen reflekterer gjennomsnittlig tomt per boligkvadratmeter for de ulike boligtypene. Den individuelle tomtestørrelsen for hver bolig er det ikke praktisk mulig å ta hensyn til i det nye verdsettingssystemet.

Boligformuesberegningen til SSB viser at kvadratmeterprisen er høyest for de første kvadratmeterne i en bolig, og at kvadratmeterprisen flater ut når boligen kommer over et visst areal. På denne bakgrunn skal kvadratmetersatsen inneholde en logaritmisk funksjon som korrelerer med arealet.

#### 3.3.4.4 Soneinndeling

Boligformuesberegningen til SSB viser at omsetningsverdien mellom boliger varierer sterkt med geografisk beliggenhet. Derfor er det nødvendig at sjablonen har et element som tar hensyn til hvor i landet boligen ligger, dvs. en geografisk soneinndeling for hele landet. I beregningen til SSB tar soneinndelingen utgangspunkt i hver kommune, slik at hver kommune i utgangspunktet er én geografisk sone. I tillegg gir beregningen grunnlag for å ta hensyn til om boligeiendommen ligger i et tettbygd eller spredtbygd strøk.

I enkelte bykommuner varierer omsetningsverdien mellom ulike områder slik at det er en fordel at kommunen deles i flere soner. På denne måten sikrer modellen at lokal beliggenhet blir tatt hensyn til ved formuesverdsettingen. Forutsetningen for en slik deling er imidlertid at antall omsatte boliger er tilstrekkelig til å lage en egen sjablon for de ulike områdene. Dersom statistikkgrunnlaget er godt nok til å dele en kommune i flere soner for enkelte eller flere boligtyper, legger departementet til grunn at dette blir gjort.

I kommuner med få omsatte boliger kan grunnlaget for å beregne en kvalitetssikret omsetningsverdi svikte, enten for én eller flere boligtyper. For å sikre at et tilstrekkelig utvalg omsetninger er grunnlag for sjablonen, legger departementet til grunn at omsetningene i disse kommunene skal slås sammen med omsetningene i nabokommuner før gjennomsnittsverdien beregnes. I kommuner med svært få omsetninger kan det bli aktuelt at et helt fylke regnes som én geografisk sone. På denne måten får også kommuner med få omsatte boliger en sjablon som tilfredsstillende de statistiske kravene for å kunne beregne en omsetningsverdi. Innenfor hver sone skal sjablonen ta hensyn til om eiendommen ligger i tettbygd eller spredtbygd strøk. På denne måten avhjelpest eventuelle forskjeller i omsetningsverdi i store soner. Sikkerhetsventilen sikrer at ingen må ha ligningsverdi som overstiger 30 prosent av primærboligens omsetningsverdi.

Fordi omsetningshyppigheten og statistikkgrunnlaget kan variere fra år til år, er det upraktisk å lovfeste den geografiske soneinndelingen. Departementet foreslår at soneinndelingen skal fastsettes og senere justeres med utgangspunkt i nye bolig-

formuesberegninger fra SSB. Det betyr at det er eksterne kilder som avgjør både soneinndelingen og kvadratmetersatsen. Sonene må også utformes på en måte som er praktisk for skattemyndighetene å håndtere.

### 3.3.5 Sikkerhetsventil

Etter gjeldende rett kan skattyter (ved levering av selvangivelsen eller klage på ligningen) kreve å få nedsatt ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom dersom det dokumenteres at den er høyere enn 30 prosent av eiendommens omsetningsverdi (den såkalte maksimalgrensen eller sikkerhetsventilen). Departementet foreslår at sikkerhetsventilen for ligningsverdi opprettholdes med det nye verdsettingssystemet. For å redusere antall endringer i selvangivelsen og klager, skal kvadratmetersatsene for primærbolig settes til 25 prosent av beregnete kvadratmeterpriser. Forslaget innebærer et nytt skille mellom såkalt primærbolig og sekundærbolig, jf. punkt 3.3.3. For sekundærbolig foreslås at sikkerhetsventilen settes til 60 prosent av boligens omsetningsverdi. Kvadratmetersatsene for sekundærbolig skal settes til 40 prosent av beregnete kvadratmeterpriser, noe som trolig vil føre til at få skattytere kommer over sikkerhetsventilen.

I dag kan skattyter dokumentere omsetningsverdien med takst/verdivurdering eller observerbar omsetningsverdi. Et krav når det gjelder takst/verdivurdering er at boligen er besiktiget innvendig og utvendig. Det er visse minstekrav til takster/verdivurderinger, og ved åpenbare feil eller mangler kan de settes til side. Etter disse reglene er observerbar omsetningsverdi oppnådd salgssum for den aktuelle eiendommen eller helt lik eiendom i samme område. Departementet har grunn til å tro at sikkerhetsventilen har vært relativt enkel å benytte for skattyter og praktisere for skatteetaten.

Det er grunn til å tro at det er tilfeller hvor spesielle forhold med en enkelt eiendom fører til at ligningsverdien kan bli for høy med det nye systemet. For å unngå at det må gjøres endringer hvert år som følge av at sjablonen gir for høy ligningsverdi, bør nedsettelsen gjelde i noe tid fremover. Ligningsverdien bør imidlertid ikke ligge fast i disse årene. På denne bakgrunn foreslår departementet at ligningsverdien oppdateres årlig også for disse eiendommene, men at det gis et forholdsmessig fradrag i kvadratmetersatsen. For eksempel vil en boligeiendom som er dokumentert å få fem prosent for høy ligningsverdi etter sjablonen, få justert ned den årlige kvadratmetersatsen med like mange prosentpoeng. Er ligningsverdien endret, skal den nedsatte ligningsverdien legges til grunn ved lig-

ningen i fem år. Etter utløpet av femårsperioden fastsettes ligningsverdien på nytt etter sjablonmodellen, som betyr at skattyter må gjøre endringer i selvangivelsen eller klage på nytt dersom vedkommende mener at ligningsverdien som følge av sjablonmodellen fortsatt overstiger 30 prosent av primærboligens omsetningsverdi.

Sikkerhetsventilen følger i dag av Skattedirektoratets årlige takseringsregler. Departementet foreslår at sikkerhetsventilen lovfestes i skatteloven § 4-10 til 30 prosent for primærbolig og fritidsbolig, i tillegg til at det innføres en egen sikkerhetsventil på 60 prosent for sekundærbolig.

### 3.3.6 Boligselskaper

Den nye hovedregelen om fastsetting av formuesverdi for boligeiendom innebærer at alle boligeiendommer får nye ligningsverdier ut fra boligeiendommens areal. Dette gjelder også boligselskaper.

Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i bygning eid av selskapet, jf. skatteloven § 7-3 annet ledd. Boligselskaper som er omfattet av skatteloven § 7-3 lignes ikke som selskaper, men etter særskilte regler. Formuesverdien av andeler i boligselskap settes til andelshaverens andel av boligselskapets netto formue, jf. skatteloven § 4-10 annet ledd første punktum. Etter annet punktum har departementet hjemmel til å gi nærmere regler om fordeling av boligselskapets netto formue mellom andelshaverne. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregning av boligselskapets formue.

I tillegg til boligdelen skal andelshaverne skattlegges for sin andel av boligselskapets øvrige felles formue og få fradrag for sin andel av boligselskapets felles gjeld. Det følger av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 7-3-12 at formuen kan fordeles etter husleiebrøk eller andelsbrøk og andelskonto. Generalforsamlingen avgjør hvilken av de to metodene boligselskapet skal bruke, som må gjelde for både inntekter og formue.

Boligselskap må hvert år levere oppgaver til Skattedirektoratet som viser andelshavernes inntekts- og formuesposter. Beløpspostene blir deretter forhåndsutfylt på andelshavernes selvangivelser.

Ligningsverdien er i dag fastsatt for hele boligselskapet, som hvert år har plikt til å levere ligningsoppgave som viser den enkelte andelshavers andel av boligselskapets ligningsverdi. Med det nye systemet for formuesverdsetting av boligeiendom basert på eiendommens areal, er det et spør-

mål om ligningsverdien fortsatt bør fastsettes samlet for hele boligselskapet eller om dagens ordning bør endres til individuell fastsetting av ligningsverdi for hver enkelt boenhet. Individuell fastsetting vil gi bedre sammenheng mellom omsetningsverdi og ligningsverdi enn samlet fastsetting. Boligselskapet må imidlertid fortsette å rapportere inn andre inntekts- og formuesposter også etter innføringen av det nye systemet for formuesverdsetting av boligeiendom, uavhengig av om ligningsverdien for eiendommen fastsettes individuelt.

Boligformuesberegningen viser at kvadratmeterprisen er høyest for de første kvadratmeterne i en bolig, og at kvadratmeterprisen flater ut når boligen kommer over et visst areal. På denne bakgrunn skal kvadratmetersatsen inneholde en logaritmisk funksjon som korrelerer med arealet. Ny fastsetting av ligningsverdi bør derfor bygge på den enkelte boenhetens areal for at forholdet mellom boenhetens ligningsverdi og boenhetens omsetningsverdi skal bli mest mulig riktig. En felles innrapportering ville medført at ligningsverdien ble fastsatt basert på boligselskapets totale P-ROM. Da ville ikke utflatingen av kvadratmeterprisen bli tatt hensyn til. I tillegg kan fordelingsnøkkelen for formuesposter internt i boligselskapet (husleiebrøk eller andelsbrøk/andelskonto) være uavhengig av boligeiendommens areal. Det betyr at den fastsatte ligningsverdien kan bli annerledes fordelt enn om den ble fordelt etter boenhetenes areal. For å få riktigst mulig ligningsverdi i forhold til omsetningsverdi er det derfor ønskelig med individuell fastsetting av ligningsverdi også for boenheter i boligselskap. Innrapporteringen kan både skje fra boligselskapet og individuelt fra andelshaverne. Per i dag har ikke skatteetaten et register som knytter eier av en boligselskapsandel til en bestemt adresse (bolignummer). Skatteetaten mangler derfor et register for å sette inn opplysninger fra en individuell innrapportering. Dersom de nødvendige eieropplysningene blir samlet inn fra boligselskapene, kan skatteetaten lage en oversikt over andelseierne knyttet til den enkelte adressen (bolignummer), som deretter implementeres i SERG. Da kan ligningsverdien fastsettes individuelt for den boenheten andelshaver har eksklusiv bruksrett til.

For inntektsåret 2010 er det ikke praktisk gjennomførbart at skatteetaten beregner og fastsetter individuell ligningsverdi for andelshaverne. Derfor er det uansett nødvendig at boligselskapet, på samme måte som i dag, foretar felles innrapportering for dette inntektsåret. For eventuelt å kunne få til individuell fastsetting senere foreslår departementet at boligselskapene pålegges å innrapportere byggeåret for bygningen og en samlet oversikt over

hvem som eier hver andel og arealet for de enkelte andelene. For boligselskaper innebærer dette bare at enkelte nye opplysninger må innberettes på ligningsoppgavene, som fortsatt skal leveres årlig. Disse opplysningene bør være enkle å fremskaffe for boligselskapene. Opplysningene om areal må bare samles inn én gang. Med disse dataene kan skatteetaten utvikle et borettsregister i SERG, og dermed for senere år fastsette ligningsverdi for hver enkelt andelshaver.

Ny fastsetting av ligningsverdi bør bygge på den enkelte boenhetens areal slik at forholdet mellom boenhetens ligningsverdi og boenhetens omsetningsverdi blir mest mulig riktig. For inntektsåret 2010 foreslår departementet at boligselskapet blir pålagt å beregne ligningsverdien for hver enkelt andelshaver ut fra vedkommendes areal, og oppgi disse på ligningsoppgaven for boligselskapet. For at innrapporteringen skal bli enkel for boligselskapene, vil skatteetaten lage et egnet verktøy for å beregne ny ligningsverdi. Et slikt verktøy vil trolig være en nettbasert boligkalkulator som boligselskapet kan bruke til regne ut hver enkelt andelshavers ligningsverdi. Denne beregnede ligningsverdien oppgis av boligselskapet på ligningsoppgaven.

Departementet har hjemmel til å gi nærmere regler om fordelingen av boligselskapets netto formue mellom andelshaverne, jf. skatteloven § 4-10 annet ledd annet punktum. Etter gjeldende forskrift skal den nye ligningsverdien fordeles på andelshaverne etter husleiebrøk eller andelsbrøk og andelskonto. Ordlyden i forskriftshjemmelen er vid. Departementet mener imidlertid at en fordeling av ligningsverdien i boligselskap som bygger på hver boenhets areal bør lovfestes.

På denne bakgrunn legger departementet til grunn at reglene om fastsetting av ligningsverdi som foreslås i skatteloven § 4-10 første og annet ledd skal gjelde også for boligselskap. Departementet foreslår å lovfeste fastsetting av ligningsverdien av selskapets boligeiendom for andelshavere i skatteloven § 4-10 tredje ledd. Gjeldende bestemmelse i skatteloven § 4-10 annet ledd første punktum blir etter departementets forslag videreført for øvrig verdi av andel i boligselskap, jf. skatteloven § 4-10 tredje ledd annet punktum. Forslag til ny forskriftshjemmel i skatteloven § 4-10 nytt femte ledd omfatter også tilfellene som i dag er omfattet av forskriftsbestemmelsen i § 4-10 annet ledd annet punktum, og sistnevnte foreslås derfor opphevet. Det vises også til forslag om endringer i reglene om skattlegging av andelshavere i nye boligselskap i kapittel 7.

### 3.3.7 Boligformue i skattebegrensingsregelen

Skatteloven kapittel 17 inneholder særskilte regler om begrensning av skatten ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne. Etter skatteloven § 17-1 tredje ledd skal skattytere som lignes etter skattebegrensingsregelen, få et inntektstillegg i alminnelig inntekt på en og en halv prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue utover 200 000 kroner. En økning av ligningsverdiene, og dermed økt formue, kan gi utslag i inntektsskatten for dem som skattlegges etter skattebegrensingsreglene. For å avhjelpe denne effekten foreslår departementet at primærboligen fjernes fra formuestillegget. Med primærbolig menes den ene boligen skattyter eier og bruker til fast opphold på helårsbasis. I utgangspunktet er dette boligen der skattyter har folkeregistrert adresse ved årets utgang, justert for feil i registreringen, jf. punkt 3.3.3.

Departementet foreslår at bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformue etter skatteloven § 17-1 tredje ledd.

### 3.3.8 Innrapportering og forskuddsutskrivning

Den nye metoden for formuesverdsetting av bolig foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2010. Selvangivelsen for inntektsåret 2010 sendes ut og skal leveres våren 2011. For at selvangivelsen skal være forhåndsutfylt med ny ligningsverdi, må registreringen av areal, byggeår og boligtype være ferdig senest februar 2011. Utsending av rapporteringsskjema må derfor skje i god tid før dette tidspunktet.

For at eventuell endring i formuesskatt skal komme med i forskuddsutskrivningen for 2010, må ny ligningsverdi være kjent allerede ved forskuddsutskrivningen. Utsendelsen av skattekort og melding om forskuddsskatt for inntektsåret 2010 skjer ved årsskiftet 2009/2010. Det er ikke praktisk mulig å få systemet på plass så tidlig. Forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2010 vil derfor i utgangspunktet bygge på gamle ligningsverdier. For å unngå høy restskatt for skattytere som får økt ligningsverdi som følge av systemendringen, foreslår departementet at heller ikke økt bunnfradrag innarbeides i forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2010. Departementet foreslår derfor en overgangsbestemmelse for inntektsåret 2010 som gjør unntak fra skattebetalingsloven §§ 5-2 og 6-3 om at forskuddstrekket og forskuddsskatten skal fastsettes til det beløp som skatten ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende

år. Skattytere som forventer økt formuesskatt som følge av økt ligningsverdi, kan be om endret forskuddstrekk eller forskuddsskatt. I så fall må også det økte bunnfradraget innarbeides.

Innføringen av den nye metoden for formuesverdsetting krever at skattemyndighetene har opplysninger om hvem som eier en bolig, boligens adresse, boligtypen, byggeår og arealet av boligens P-ROM. Skattemyndighetene har som oftest opplysninger om hvem som eier boligen, dens adresse og boligtype. Opplysninger om byggeår og areal må imidlertid innrapporteres av skattyter i løpet av inntektsåret 2010, dvs. før utsendelsen av selvangivelsen våren 2011. I tillegg må skattyter kontrollere at de forhåndsutfylte opplysningene er riktige, eventuelt oppgi samtlige opplysninger om boligen i de tilfellene skatteetaten mangler grunnlag for forhåndsutfylling. Departementet foreslår derfor en overgangsbestemmelse om rapporteringsplikt for boligeiere og boligselskap om boligtype, byggeår og areal. Skattytere som ikke innrapporterer disse opplysningene får dem ikke forhåndsutfylt i selvangivelsen, og kan dermed ikke benytte seg av leveringsfritaket selv om de ikke har andre endringer.

Departementet tar sikte på at Skattedirektoratet sender ut skjema for å innberette areal og byggeår (eventuelt boligtype) i løpet av 2010, tidsnok til at opplysningene er ferdig registrert av skatteetaten innen utgangen av året. Opplysningene kan innberettes elektronisk eller på papir. Rapportering av areal skal i utgangspunktet bare skje én gang, slik at arealet for fremtiden følger boligeiendommen og blir lagt til grunn i selvangivelsen til eieren. Senere skal innrapportering av areal for nye bygninger foretas av skattyter på selvangivelsen. Ved utvidelse av eksisterende boligeiendom må også nytt areal innberettes. Tilsvarende gjelder dersom arealet reduseres, for eksempel ved riving og brann.

Ved utsendelse av selvangivelsen for inntektsåret 2010, som skjer våren 2011, vil de nye ligningsverdiene være forhåndsutfylt, forutsatt at skattyter har oppfylt rapporteringsplikten. På den måten kan skattytere fortsatt benytte leveringsfritak dersom det ikke er nødvendig å gjøre endringer i den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Departementet tar sikte på at registreringen er ferdig i god tid til å være innarbeidet til forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2011, som vil bli foretatt ved årsskiftet 2010/2011. Fra og med inntektsåret 2011 tar dermed forskuddsutskrivningen hensyn til nytt system for formuesverdsetting av bolig.

Forslaget er også omtalt i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til foreslåtte endringer i skatteloven §§ 4-10 og 17-1 og overgangsbestemmelser.

### 3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Innføring av nytt system for å fastsette ligningsverdien av boligeiendom vil bety en betydelig kvalitetsheving av ligningsbehandlingen av boliger. I tillegg ivaretar systemet behovet for likebehandling og rettssikkerhet.

Ved innføringen vil de fleste boligeiendommer få fastsatt ny ligningsverdi. Dette skjer blant annet ved at skatteetaten sender ut egenmeldingsskjemaer som boligeiere fyller ut og returnerer til etaten. For skattyter innebærer arbeidet i hovedsak et ansvar for å fremskaffe arealopplysninger for boligeiendom. Leveringen kan skje både skriftlig og elektronisk. Skatteetaten skal deretter registrere opplysningene i SERG.

I etableringsfasen vil skatteetaten få en økning i administrative kostnader. Kostnadene ved selve innføringen av systemet er for skattemyndighetene anslått til om lag 65 millioner kroner i 2010, inkludert systemutvikling, porto og behandling av egen-

meldingsskjema mv. For 2011 er innføringskostnadene anslått til 17 millioner kroner. Varig økning i driftskostnadene ved det nye systemet er anslått til 3 millioner kroner. De administrative kostnadene knyttet til eventuell utvikling av borettsregister i SERG avhenger av når det skal skje og hvilke løsninger som velges.

Samlet sett anslås forslagene til grunnlagsutvidelser i formuesskatten å gi en brutto innstramming på om lag 1,3 milliarder kroner. Provenyet av innstrammingen og ytterligere netto lettelser på 760 millioner kroner benyttes til å øke bunnfradraget til 700 000 kroner (1 400 000 kroner for ektefeller), og til å fjerne primærbolig fra beregning av nettoformue i skatteloven § 17-1 tredje ledd.

### 3.5 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

## 4 Formuesverdsetting av næringseiendom

### 4.1 Innledning og sammendrag

I statsbudsjettet for 2009 forslø Regjeringen flere tiltak for å avhjelpe svakheter i formuesskatten, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 3 og 4, samt St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.2.4.

Blant annet er det innført en metode for formuesverdsetting av utleid næringseiendom med virkning fra og med inntektsåret 2009. Etter den nye metoden skal formuesverdi av utleid næringseiendom fastsettes med utgangspunkt i eiers faktiske utleieinntekter (beregnet utleieverdi). Videre vedtok Stortinget å øke gjeldende ligningsverdier for næringseiendom som ikke leies ut med 60 prosent med virkning for inntektsåret 2009.

Departementet legger frem forslag til et nytt verdsettingssystem for næringseiendom som ikke leies ut, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.3.5. Etter forslaget skal det utarbeides sjablonfastsatte kvadratmetersatser til bruk for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom. Formålet med departementets forslag er å fastsette regler som gir vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markedsverdier enn i dag.

Etter forslaget skal kvadratmetersatsene fastsettes med utgangspunkt i informasjon om utleieinntekter, eiendomstype, areal og beliggenhet mv. for næringseiendom som skattemyndighetene mottar gjennom innrapportering og beregning av formuesverdi på utleid næringseiendom etter gjeldende regler. Datagrunnlaget som skattemyndighetene mottar om utleid næringseiendom, benyttes til å utarbeide differensierte kvadratmetersatser til bruk for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom.

Grunnlaget for beregning av formuesskatt på ikke-utleid næringseiendom utgjør arealet på eiendommen multiplisert med en kvadratmetersats for denne eiendomstypen. Formuesverdi settes til 40 prosent av formuesgrunnlaget.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 4-10 første ledd nytt tredje punktum og nytt fjerde og femte ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

### 4.2 Gjeldende rett

Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for, jf. skatteloven § 4-1. Etter skatteloven § 4-10 første ledd kan formuesverdi av fast eiendom settes lavere enn omsetningsverdien.

I skatteopplegget for 2009 vedtok Stortinget en ny metode for formuesverdsetting av utleid næringseiendom, med generell virkning fra og med inntektsåret 2009, jf. skatteloven § 4-10 tredje ledd. Næringseiendom eid av ikke-børsnoterte aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal verdsettes etter den nye metoden fra og med inntektsåret 2008, med effekt for formuesskattepliktig aksjonær fra og med inntektsåret 2009. Departementet har gitt utfyllende forskriftsbestemmelser til skatteloven § 4-10 tredje ledd.

Den nye verdsettingsmetoden omfatter de fleste typer utleid næringseiendom, herunder tomter, eiendom i utlandet og bolig- og fritidseiendom som leies ut i eierens næringsvirksomhet, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 4-10-2. Bolig- og fritidseiendom for øvrig er ikke omfattet av de nye verdsettingsreglene. Heller ikke andel i boligselskap, jordbrukseiendom, skog eller kraftanlegg er omfattet av den nye metoden.

Etter FSFIN § 4-10-2 skal næringseiendom verdsettes etter den nye metoden dersom omsetningsverdien av utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede verdi. Eventuelt kan eier kreve at næringseiendommen verdsettes etter skatteloven § 4-10 tredje ledd dersom utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede areal.

Verdien av utleid næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-3. Grunnlaget for beregning av utleieverdi utgjør gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene fra



trukket eierkostnader. Beregningsgrunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor for å fastsette eiendommens beregnede utleieverdi. Kalkulasjonsfaktoren fastsettes til årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, pluss et tillegg på 5 prosentpoeng.

Verdien av utleid næringseiendom settes til 40 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-3 tredje ledd.

Ikke-utleid næringseiendom, som ikke er omfattet av den nye verdsettelsesmetoden, skal normalt verdsettes etter Skattedirektoratets takseringsregler § 2-1-1. Ved første gangs taksering av næringseiendom etter takseringsreglene § 2-1-1 skal ligningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi. Det fremgår av Lignings-ABC for 2008/09 at næringseiendom som er ferdigstilt i 2009 og som ikke er leid ut i løpet av inntektsåret, skal verdsettes i samsvar med takstnivået for sammenlignbare ikke-utleide næringseiendommer, begrenset til 60 prosent av dokumentert omsetningsverdi. I påfølgende inntektsår kan fastsatt formuesverdi endres ved generelle prosentvise justeringer. Omsetning påvirker normalt ikke eiendommens fastsatte formuesverdi.

Særlige verdsettelsesregler gjelder for jordbrukseiendommer, skog og kraftanlegg, jf. skatte-loven § 4-11 og § 18-5. Når det gjelder verdsetting av bolig- og fritidseiendom, viser departementet til kapittel 3.

### 4.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 4.3.1 Innledning

##### 4.3.1.1 Bakgrunn og formål

Ligningsverdier på fast eiendom er generelt betydelig lavere enn eiendommenes markedsverdier. Forholdet mellom ligningsverdi og markedsverdi varierer også stort mellom landsdeler og innenfor den enkelte kommune. Den skjeve formuesverdsettingen svekker treffsikkerheten og fordelingsegenskapene til formuesskatten, fordi skatten kan reduseres ved å plassere midlene i skattegunstige formuesobjekter.

I statsbudsjettet for 2009 foreslo Regjeringen flere tiltak for å avhjelpe svakheter i formuesskatten, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2. Blant annet ble det foreslått et verdsettingssystem som skal gi vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markeds-

verdier for utleid næringseiendom, jf. punkt 4.2. Metoden for verdsetting av utleid næringseiendom vil i det følgende bli omtalt som utleiemetoden.

Det ble samtidig varslet at Regjeringen ønsket å følge opp med forslag til et nytt verdsettingssystem for næringseiendom som ikke leies ut, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 2.2.4:

«For å sikre større grad av likebehandling tar Regjeringen sikte på å legge fram forslag i 2010-budsjettet om en ny sjablonmetode for verdsetting av næringseiendommer som ikke leies ut. Et slikt system vil kunne utformes på bakgrunn av den informasjonen en får om utleieverdier mv. ved innføringen av en ny verdsettelsesmetode for næringseiendom som leies ut, samt annen relevant informasjon fra offentlige registre om kjennetegn ved eiendommene».

I lys av dette fremmer departementet forslag til en ny metode for formuesverdsetting av næringseiendom som ikke leies ut, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.3.5. Formålet med departementets forslag er å fastsette regler for ikke-utleid næringseiendom som gir vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markedsverdier enn i dag. Forslaget medfører også at formuesverdi på ikke-utleid næringseiendom i større grad vil tilsvare formuesverdien av tilsvarende næringseiendom som leies ut.

Hovedtrekkende ved den nye metoden for formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom blir omtalt i avsnittene under. Den foreslåtte metoden vil bli regulert i forskrift.

##### 4.3.1.2 Utforming av forslag til ny metode for verdsetting av næringseiendom som ikke leies ut

Næringseiendom som ikke leies ut må som et utgangspunkt takseres for å finne antatt markedsverdi per 1. januar i ligningsåret. Verdien av næringseiendom kan variere fra år til år, og krav til årlig taksering vil være svært ressurskrevende.

Departementet foreslår i stedet en verdsettelsesmetode som bygger på observerte verdier av eiendom av tilsvarende karakter og beliggenhet som den aktuelle næringseiendommen.

I prinsippet kan en slik metode ta utgangspunkt i faktiske priser ved salg av næringseiendom. Det er vanskelig å fremskaffe en tilstrekkelig god oversikt over salgspriser på eiendom av ulik type og beliggenhet til bruk for utarbeidelse av en ny verdsettelsesmetode for ikke-utleid næringseiendom. Særlig i utkantstrøk vil omsetningen av næringseiendom være lav, og i noen områder helt fraværende for enkelte typer næringseiendom.

Departementet foreslår at den nye metoden for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom i hovedsak bygger på observerte utleieverdier som skattemyndighetene mottar i forbindelse med verdsetting av utleid næringseiendom. Metoden for verdsetting av utleid næringseiendom baseres på eiers faktiske utleieinntekter, og fastsettes med utgangspunkt i en kapitalisert utleieverdi. En slik fremgangsmåte for å finne antatt markedsverdi for fast eiendom er en velkjent metode, og benyttes i stor grad av takstmenn og bransjeaktører når de skal taksere næringseiendom.

Informasjon om utleiepriser, areal, beliggenhet og eiendomstype mv. som skattemyndighetene mottar om utleid næringseiendom, kan benyttes til å fastsette et sjablonsystem for verdsetting av næringseiendom som ikke leies ut. Også annen relevant informasjon om verdi av næringseiendommer kan hensyntas ved utformingen av den nye metoden.

Departementet foreslår at det utarbeides kvadratmetersatser som differensieres på grunnlag av beliggenhet og eiendomstype. Departementet legger opp til et enkelt system som tar høyde for varierende verdier av næringseiendom innenfor hver eiendomskategori, jf. punkt 4.3.3.

Departementet foreslår at grunnlaget for beregning av formuesskatt etter den nye metoden utgjør arealet for den aktuelle næringseiendom multiplisert med en differensiert kvadratmetersats etter eiendomstype. Formuesverdi settes til 40 prosent av beregningsgrunnlaget.

Fastsatt formuesverdi kan maksimalt utgjøre 60 prosent av eiendommens omsetningsverdi (sikkerhetsventilen). Dette innebærer at ligningsverdien kan settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt formuesverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan normalt dokumenteres med relevant takst eller observerbar markedsverdi (typisk salgsvederlag for eiendommen). Disse begrensingsreglene tilsvarer det som gjelder for utleid næringseiendom. Departementet foreslår at sikkerhetsventilen for næringseiendom inntas direkte i skatteloven.

Ved at kvadratmetersatsene bygger på erfaringsmateriale for utleid næringseiendom, og med øvrige fellesregler, oppnås en stor grad av likhet i verdsetting av utleid og ikke-utleid næringseiendom.

Departementets forslag til ny metode for formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom vil i det følgende bli omtalt som sjablonmetoden.

#### **4.3.2 Virkeområdet for metoden for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom**

##### *4.3.2.1 Hovedregel*

Departementet foreslår at sjablonmetoden kommer til anvendelse på næringseiendom som etter sin art faller inn under virkeområdet til metoden for verdsetting av utleid næringseiendom. Forslaget omfatter alle typer næringseiendom, herunder kontorlokaler, fabrikker, tomter, parkeringshus, butikker, verksted mv.

Bolig- og fritidseiendom faller utenfor virkeområdet til sjablonmetoden, inkludert bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet, andel i boligselskap, aksjeleiligheter mv. Departementet viser til kapittel 3 for en nærmere omtale av reglene om formuesverdsetting av bolig- og fritidseiendom.

Skatteloven inneholder særregler om formuesverdsetting av jordbrukseiendom og skog, jf. skatteloven § 4-11. Også kraftanlegg verdsettes etter egne regler hjemlet i skatteloven § 18-5. Metoden for verdsetting av utleid næringseiendom kommer ikke til anvendelse på jordbrukseiendom, skog og kraftanlegg. Departementet foreslår at sjablonmetoden på en tilsvarende måte avgrenses mot eiendom som verdsettes etter særreglene for jordbrukseiendom, skog og kraftanlegg.

Etter departementets oppfatning bør også ikke-utleid næringseiendom i utlandet være omfattet av sjablonmetoden. Det vises blant annet til at utleid næringseiendom i utlandet er omfattet av de nye reglene om formuesverdsetting ved utleie. Det er imidlertid usikkert om innrapporterte utleieverdier for næringseiendom i utlandet mv. vil gi et tilstrekkelig grunnlag for å fastsette differensierte kvadratmetersatser for denne gruppen næringseiendom. Departementet vil vurdere dette nærmere.

##### *4.3.2.2 Næringseiendom som benyttes til ulike formål*

Det er i dag ulike regler for verdsetting av forskjellige typer eiendom for formuesskatteformål. Fremgangsmetoden vil eksempelvis avhenge av om eiendommen er en bolig- og fritidseiendom, næringseiendom som benyttes i skattyters egen virksomhet, eller utleid næringseiendom. Klassifisering av eiendom i forbindelse med formuesverdsettingen (valg av verdsettingsmetode) skal i utgangspunktet foretas under ett for hver eiendom med eget gårds-, bruks- og seksjonsnummer mv. (matrikkelenhet), jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.2. I seksjonerte bygg skal eksempelvis boligseksjoner vurderes etter reglene for verdsetting av bolig, se kapittel

3. Seksjoner i bygget som benyttes i eiers næringsvirksomhet, skal i dag normalt verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1. Ved første gangs taksering av slik eiendom for inntektsåret 2008 skal ligningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi. I påfølgende inntektsår kan fastsatt formuesverdi endres ved generelle prosentvise justeringer.

Dersom matrikkelenheten delvis brukes til boligformål og delvis i eiers næringsvirksomhet, vil eiendommens hovedfunksjon etter ligningspraksis normalt avgjøre hvilken metode som skal benyttes ved verdsettingen. For eksempel skal hele eiendommen takseres etter boligreglene (takseringsreglene § 1-1-1) dersom en mindre del av boligen blir benyttet i eiers næringsvirksomhet.

Videre skal fast eiendom verdsettes etter utleiemetoden når mer enn 50 prosent av eiendommen er utleid som næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-2 annet ledd og omtalen under punkt 4.2. I slike tilfeller skal inntektsårets utleieinntekt divideres på utleid del av eiendommen, og deretter multipliseres med eiendommens samlede areal. Dersom en mindre del av næringseiendommen er utleid, skal hele eiendommen verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1, eventuelt etter reglene for verdsetting av bolig- og fritidseiendom, jf. over.

Departementet foreslår å videreføre hovedprinsippet om at hver matrikkelenhet skal vurderes under ett ved formuesverdsettingen.

Departementets forslag medfører ingen endring i avgrensningen mellom hhv. bolig- og fritidseiendom og ikke-utleid næringseiendom ved valg av verdsettingsmetode. Det betyr at sjablonmetoden i utgangspunktet skal anvendes ved verdsetting av eiendom hvor hoveddelen blir benyttet som ikke-utleid næringseiendom (eiendommens hovedfunksjon).

Videre foreslår departementet å videreføre det etablerte, tekniske skillet mellom utleid næringseiendom og ikke-utleid næringseiendom. Eiendommen skal verdsettes etter sjablonmetoden når mindre enn 50 prosent av eiendommens verdi (eventuelt areal) er utleid. I slike tilfeller skal også utleid del av næringseiendommen verdsettes gjennom bruk av sjablonmessig fastsatte kvadratmeter-satser. Departementet vil vurdere om det er hensiktsmessig å gjøre enkelte unntak fra prinsippet om at hver matrikkelenhet skal behandles under ett ved formuesverdsettingen, eksempelvis større eiendom som blir benyttet til flere ulike formål.

#### 4.3.2.3 Endring av bruk og eierskifte

Eiers bruk av eiendommen kan endres i løpet av inntektsåret. Eiendommen kan også bli realisert. Dette kan få betydning for valg av metode ved formuesverdsettingen. Eksempelvis innholder utleiemetoden bestemmelser om eiers endrede bruk av næringseiendom. Ved overgang i året fra utleid næringseiendom til ikke-utleid næringseiendom skal siste fastsatte formuesverdi etter utleiemetoden legges til grunn i overgangsåret etter gjeldende regler.

Forslaget om den nye sjablonmetoden for ikke-utleid næringseiendom vil i prinsippet medføre at alle næringseiendommer får justert formuesverdien hvert år som følge av svingninger i utleieverdiene. Dette kan skyldes årlige endringer i eiers utleieinntekter (utleid næringseiendom), eller årlige variasjoner i observerte utleiepriser (ikke-utleid næringseiendom). Etter departementets oppfatning er det ikke behov for å videreføre tidligere fastsatte formuesverdier på næringseiendom ved endring av bruk eller ved realisasjon.

Departementet foreslår i stedet at næringseiendommens reelle status ved utgangen av inntektsåret blir avgjørende for bruk av verdsettingsmetode for det aktuelle inntektsåret. Dette innebærer at sjablonmetoden i utgangspunktet kommer til anvendelse på næringseiendom som ikke er utleid per 31. desember i inntektsåret. Dersom eiendommen er utleid per 31. desember, skal verdsettingen bygge på eiers utleieinntekter etter gjeldende regler.

Når det gjelder næringseiendom som går over til boligeiendom ved bruksendring eller realisasjon, foreslår departementet at eiendommen i overgangsåret verdsettes etter det nye systemet for formuesverdsetting av boligeiendom, jf. kapittel 3. Ved overgang fra næringseiendom til fritidseiendom foreslår departementet å videreføre prinsippet om at ligningsverdien i overgangsåret skal bygge på formuesgrunnlaget for eiendommen fastsatt ved ligningen for foregående inntektsår. I overgangsåret må formuesverdien på fritidseiendom justeres ned fra 40 prosent til maksimalt 30 prosent av beregningsgrunnlaget. Videre skal verdien settes ned etter dokumentert krav fra skattyter om at ligningsverdien på fritidseiendom overstiger 30 prosent av markedsverdien.

Departementet vil vurdere å fastsette nærmere regler i forskrift om verdsetting av eiendom hvor bruken blir endret fra et inntektsår til et annet. Departementet vil også se nærmere på skattemessig behandling av (tidligere) utleid næringseiendom som står tom hele inntektsåret (dårlig utleiemar-

ked el.), og verdsetting av bygninger som kondemneres i løpet av inntektsåret mv.

### 4.3.3 Differensierte kvadratmetersatser

#### 4.3.3.1 Innledning

Departementet foreslår et system med sjablonfastsatte kvadratmetersatser til bruk for verdsetting av næringseiendom som ikke leies ut.

Informasjon om utleieinntekter, eiendomstype, areal og beliggenhet mv. for utleid næringseiendom rapporteres årlig til skattemyndighetene, som beregner formuesverdi av utleid næringseiendom etter utleiemetoden. Etter forslaget skal differensierte kvadratmetersatser til bruk for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom fastsettes med utgangspunkt i datagrunnlaget og formuesverdiene for utleid næringseiendom.

Departementet foreslår at kvadratmetersatsene inndeles på grunnlag av beliggenhet og eiendomstype (eiendoms-kategorier). Departementet tar sikte på å utarbeide et grovmasket system som tar høyde for årlige variasjoner i utleieverdiene mellom eiendom innenfor hver kategori. En grov inndeling i eiendoms-kategorier vil etter departementets oppfatning også gjøre systemet mer robust for denne gruppen eiendom.

I utgangspunktet skal inndeling i eiendoms-kategorier ligge fast, men den kan blant annet endres på grunnlag av større observerte utslag i utleieverdier for næringseiendom innenfor samme kategori.

Departementet legger opp til at kvadratmetersatsene for hver eiendoms-kategori kan oppdateres årlig på grunnlag av opplysninger som skattemyndighetene mottar i forbindelse med verdsetting av utleid næringseiendom mv. (generelt utleienivå for den aktuelle eiendoms-kategorien).

Kvadratmetersatser og eiendoms-kategorier fastsettes i forskrift.

#### 4.3.3.2 Nærmere om differensierte kvadratmetersatser

Verdien av næringseiendom vil variere i ulike deler av landet. Det kan også være variasjoner i eiendomsverdiene innenfor den enkelte kommune.

Etter departementets oppfatning må kvadratmetersatsene differensieres på grunnlag av geografisk beliggenhet, men etter en grov inndeling, jf. forrige punkt. Inndelingen skal sikre at eiendom i utkantstrøk ikke blir verdsatt like høyt som eiendom i pressområder.

Videre kan verdien av næringseiendom variere innenfor samme område avhengig av eiendomstype. Eksempelvis vil markedsverdien av et butikklo-

kale på bakkeplan normalt ha en høyere markedsverdi enn et lagerlokale som ligger i annen etasje av bygningen. Departementet foreslår at det fastsettes differensierte kvadratmetersatser for enkelte eiendomstyper. Også her foreslår departementet et grovmasket system.

En næringseiendom (matrikkelenhet) kan i visse tilfeller være omfattet av flere kategorier med hensyn til eiendomstype. En butikk med et tilhørende lagerlokale kan for eksempel falle inn under to eiendoms-kategorier dersom det blir fastsatt ulike kvadratmetersatser for butikklokale og lager innenfor det aktuelle området. Departementet foreslår at verdsettingen i utgangspunktet skal foretas med bruk av kvadratmetersatsen for den kategori som representerer det eiendommen i hovedsak benyttes til. I slike tilfeller skal hele eiendommen verdsettes ved bruk av samme kvadratmetersats.

Etter departementets oppfatning må det ved utarbeidelsen av differensierte kvadratmetersatser tas tilstrekkelig hensyn til varierende eiendomsverdier innenfor de ulike eiendoms-kategoriene mv. For å ta høyde for eventuelle utilsiktede utslag ved bruk av sjablonmetoden, skal ligningsverdien settes ned dersom skattyter kan dokumentere at fastsatt formuesverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens omsetningsverdi, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 3.3.6. Sikkerhetsventilen fastsettes i dag av Skattedirektoratet. Departementet foreslår at sikkerhetsventilen for næringseiendom blir lovfestet, jf. kapittel 3.

### 4.3.4 Innrapportering av opplysninger om næringseiendom

Departementets forslag krever at skattemyndighetene har tilgang til oppdaterte opplysninger om areal, eiendomstype og beliggenhet mv. for de næringseiendommene som skal verdsettes etter sjablonmetoden. I dag har skattemyndighetene ikke tilgang til alle slike nødvendige opplysninger.

Departementet foreslår at innrapportering av opplysninger om ikke-utleid næringseiendom og beregning av formuesgrunnlag mv. foretas på skje-ma fastsatt av skattemyndighetene, og leveres som vedlegg til selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-4 og FSFIN § 4-12, jf. skatteloven § 4-12 fjerde ledd bokstav a.

Departementet antar at plikten til å innrapportere eiendomstype, beliggenhet og beregning av formuesgrunnlag etter fastsatte satser ikke medfører særlig medarbeid for skattyter. Videre antar departementet at skattyter normalt besitter arealinformasjon om eiendommen, eller på en enkel måte kan skaffe seg slik informasjon.

### 4.3.5 Lovforslag, høring mv.

#### 4.3.5.1 Lovforslag

Etter skatteloven § 4-10 tredje ledd kan formuesverdi av næringseiendom «fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Departementet kan gi forskrift om verdsettelse av næringseiendom». På grunn av forslaget til et nytt system for formuesverdsetting av boligeiendommer, foreslår departementet at lovreglene i skatteloven § 4-10 tredje ledd videreføres i skatteloven § 4-10 nytt fjerde og femte ledd.

Etter departementets oppfatning vil forslaget om en verdsettingsmetode for næringseiendom som bygger på observerte utleieverdier ligge innenfor ordlyden av gjeldende skatteloven § 4-10 tredje ledd første punktum.

Departementet foreslår likevel å presisere at næringseiendom kan verdsettes ved bruk av sjablonfastsatte kvadratmetersatser som tar utgangspunkt i utleieverdier for tilsvarende eiendom, jf. lovforslaget § 4-10 nytt fjerde ledd annet punktum. Videre foreslår departementet at sikkerhetsventilen for næringseiendom blir lovfestet i § 4-10 første ledd nytt tredje punktum, jf. punkt 4.3.1.2 og punkt 4.3.3.2. Hjemmel til å gi forskriftsregler om formuesverdsetting av utleid og ikke-utleid næringseiendom følger av forslaget til skatteloven § 4-10 nytt femte ledd.

Ved innføringen av utleiemetoden ble det vedtatt overgangsregler for ikke-børsnoterte aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. lov 12. desember 2008 nr. 99 XII (overgangsregler). Utleid næringseiendom som eies av slike selskap skal etter overgangsreglene verdsettes etter utleiemetoden fra og med inntektsåret 2008, med effekt for formueskattepliktig aksjeeier fra og med inntektsåret 2009.

Under høringen av nye forskriftsregler om verdsetting av utleid næringseiendom viste flere høringsinstanser til praktiske utfordringer knyttet til innrapportering av nye formuesverdier etter overgangsreglene for inntektsåret 2008.

I lys av dette foreslår departementet ingen overgangsregler for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det medfører at ny formuesverdi etter sjablonmetoden for eiendom som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper vil inngå i selskapets samlede skattemessige formuesverdi fra og med inntektsåret 2010, som legges til grunn for beregning av aksjenes skattemessige formuesverdi med virkning fra og med inntektsåret 2011, jf. skatteloven § 4-12.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 4-10 første ledd nytt tredje punktum og nytt fjerde og femte ledd.

#### 4.3.5.2 Forskriftsregler, høring mv.

Departementets forslag til skatteloven § 4-10 nytt fjerde ledd annet punktum gir lovgrunnlaget for sjablonmetoden. Med hjemmel i skatteloven § 4-10 nytt femte ledd vil departementet så fastsette utfyllende forskriftsregler.

Departementet vil i samarbeid med Statistisk sentralbyrå og Skattedirektoratet utforme forslag til et system for å fastsette differensierte kvadratmetersatser til bruk for verdsetting av ikke-utleid næringseiendom etter sjablonmetoden. Inndeling på grunnlag av eiendomstype og beliggenhet mv. vil i hovedsak bygge på informasjon som skattemyndighetene har mottatt i forbindelse med formuesverdsetting av utleid næringseiendom, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.3.5.

Departementet foreslår at inndeling av næringseiendom på grunnlag av eiendomstype og beliggenhet (eiendoms kategorier) blir fastsatt i forskrift til skatteloven. Departementet tar sikte på at kvadratmetersatsene for hver eiendoms kategori fastsettes av Skattedirektoratet for det aktuelle inntektsår. Satsene utarbeides etter en fastsatt metode som tar utgangspunkt i utleieverdier for utleid næringseiendom.

Forslag til forskriftsregler om sjablonmetoden vil bli sendt på høring i løpet av våren 2010.

## 4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementets forslag medfører at ligningsverdien for en del ikke-utleid næringseiendom blir økt betydelig, mens andre næringseiendommer vil få reduserte ligningsverdier som følge av at de i dag har en formuesverdi som utgjør mer enn 40 prosent av antatt markedsverdi. Det vises blant annet til at ligningsverdiene på ikke-utleid næringseiendom ble økt sjablonmessig med 60 prosent fra 2008 til 2009. I sum anslår departementet at forslaget bare vil ha mindre provenyvirkninger.

## 4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

## 5 Oppfølging av Skatteunndragelsesutvalgets utredning

### 5.1 Innledning

Kampen mot skatte- og avgiftsunndragelser er høyt prioritert av Regjeringen. Skatte- og avgiftsunndragelser fører til at betydelige midler unndras fra fellesskapet. Dette bidrar til en urettferdig fordeling, hvor de som unndrar skatter og avgifter velter byrdene over på lojale og lovlydige skattytere. Regjeringen har satset betydelig på bekjempelse av skatte- og avgiftsunndragelser de siste fire årene, særlig gjennom budsjettmessig styrking av skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, lovendringer og gjennom det internasjonale arbeidet mot skatteparadis. Regjeringen har også oppnevnt et Skatteunndragelsesutvalg. Utvalget ble oppnevnt 1. juni 2007 for å gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet og for å komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene. Utvalget avga sin utredning NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* 24. februar 2009. Utredningen har vært på ordinær høring, se punkt 5.2.

Skatteunndragelsesutvalget har kommet med forslag til endringer på en rekke områder. Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen å gå videre med flere av utvalgets forslag.

Dette gjelder blant annet tiltak som retter seg mot bruken av kontante betalingsmidler. Kontant betaling vanskeliggjør myndighetenes arbeid med å avdekke og dokumentere skatte- og avgiftsunndragelser. Betaling med kontanter gjør det mulig å gjennomføre transaksjoner som ikke etterlater seg spor, og som derfor er vanskelige å påvise i ettertid.

For å redusere bruken av kontante betalingsmidler foreslår departementet å nekte fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, hvis beløpet er over 10 000 kroner, jf. punkt 5.3. Forslaget omfatter både nektelse av inntektsfradrag etter skatteloven og fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

Videre foreslår departementet at kjøper ved kjøp av tjenester (og varer sammen med tjenester) skal kunne bli gjort medansvarlig for skatt og merverdiavgift som den som leverer tjenesten har unndratt, dersom kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank, jf. punkt

5.4. I forslagene omtalt under punkt 5.3 og 5.4 er foretak med rett til å drive betalingsformidling likestilt med bank.

Betalingsmidler over 25 000 kroner som føres ut eller inn av Norge, skal deklarerer hos tollmyndighetene. For å bedre etterlevelsen av deklareringsplikten foreslår departementet at tollmyndighetene ved brudd på deklarasjonsplikten skal få adgang til å ilegge et overtredelsesgebyr på inntil 30 prosent av det beløpet som ikke er deklart, jf. punkt 5.5.

Departementet foreslår videre å følge opp enkelte av de forslag som utvalget har kommet med i forbindelse med utvalgets gjennomgang av skatterådgivernes rolle. Dette gjelder forslaget om å gi Økokrim en utvidet adgang til å videreformidle informasjon mottatt fra rapporteringspliktige gjennom meldinger om mistenkelige transaksjoner etter hvitvaskingsloven til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, jf. punkt 5.6. Departementet foreslår også å pålegge revisor å sende kopi til skatteetaten av nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor næringsoppgaven eller kontrolloppgaven ikke er underskrevet, jf. punkt 5.7, og å gi skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til å gi opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet, jf. punkt 5.8.

Under punkt 5.9 foreslår departementet å følge opp utvalgets forslag om å lovfeste at skattyter skal opptre lojalt og aktsomt i ligningsloven § 4-1. Departementet foreslår videre å innføre tilsvarende bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt som i ligningsloven § 4-1 i skatte- og avgiftslovgivningen for øvrig, jf. punkt 5.10.

I punkt 5.11 foreslår departementet å innta en presisering i ligningsloven § 9-6 nr. 3 om at toårsfristen for endring av ligningen ikke gjelder i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over. Departementet foreslår etter en nærmere vurdering ikke å følge opp utvalgets forslag om en skjerpet adgang til å ilegge tilleggsskatt der skattyter unnlater å opplyse om slike feil eller forslaget om å endre straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1.

På grunn av den relativt korte tiden siden utvalget leverte sin innstilling og den offentlige høringen ble avsluttet har det ikke vært praktisk mulig å vurdere alle forslagene fra Skatteunndragelsesutvalget. De av utvalgets forslag som ikke fremmes i denne proposisjonen, vil derfor bli vurdert senere.

## 5.2 Høringen

Skatteunndragelsesutvalgets utredning, NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser*, ble sendt på ordinær høring 11. mars 2009. Høringsfristen utløp 11. juni 2009. Barne- og likestillingsdepartementet, Fornyings- og administrasjonsdepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Konkurransetilsynet, Kultur- og kirkedepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Norges Eiendomsmeidlerforbund, Senter for statlig økonomistyring, Statens innkrevingsentral, Utenriksdepartementet og Økonomiforbundet har ingen merknader til utredningen. Arbeidsgiverforeningen Spekter uttaler at de vil avstå fra å levere høringsuttalelse.

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- HSH
- Justis- og politidepartementet
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bank
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norges Taxiforbund
- Norsk Tollerforbund
- Norsk Øko-forum
- NTL Skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Politidirektoratet
- Riksadvokaten
- Samferdselsdepartementet
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Skatterevisorenes Forening
- Sparebankforeningen
- Statistisk sentralbyrå

- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økokrim

Finansnæringens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen har avgitt felles høringsuttalelse. I tillegg har Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS og Norsk Redaktørforening og Norsk Presseforbund hatt merknader til utredningen.

Instansenes merknader til forslag som fremmes i denne proposisjonen behandles under de respektive punkter nedenfor.

## 5.3 Fradragsnekt ved andre betalingsformer enn via bank

### 5.3.1 Innledning

Departementet foreslår å følge opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag om at rett til fradrag etter skatteloven og fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven avskjæres dersom transaksjoner over 10 000 kroner ikke betales via bank. En omtale av bakgrunnen for forslaget er gitt i punkt 5.3.2. Deretter følger en redegjørelse for gjeldende rett i punkt 5.3.3, en gjennomgang av utvalgets forslag i punkt 5.3.4 og en gjennomgang av høringsinstansenes merknader i punkt 5.3.5. Departementets vurderinger og forslag er inntatt i punkt 5.3.6 til og med punkt 5.3.8.

### 5.3.2 Bakgrunn

De alminnelige betalingsmidlene i Norge i dag er kontanter, det vil si sedler og mynter, og såkalte kontopenger, som vil si fordringer på banker. Mens betalingstransaksjoner med kontanter innebærer fysisk overlevering av sedler og mynter, foretas betalingstransaksjoner med kontopenger via bank med betalingskort, giro, sjekk etc.

I 2008 utgjorde kontantene ca. 7 prosent av de samlede betalingsmidlene. Målt i prosent av BNP utgjorde kontantandelen ca. 1,93 prosent. Andelen kontanter i omløp er altså relativt beskjeden. Andelen betalingstransaksjoner som foretas med kontanter er noe høyere. Noen eksakt oversikt over kontantbruken eksisterer ikke, men Norges Bank har foretatt et overslag, og har anslått at ca. 23 prosent av transaksjonene på handelssteder i 2007 ble foretatt med kontanter. Norges Bank har videre anslått at mellom 14 prosent og 38 prosent av verdien på oppgjør på handelsstedene i 2007 besto av kontanter.

Betaling med kontanter er vanskelig å verifisere i etterkant. Dette skaper problemer for skatte- og

avgiftsmyndighetene, ved at det blir vanskelig å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Betaling via bank øker sporbarheten, slik at det blir enklere å verifisere om en betaling virkelig er foretatt. Å legge begrensninger på kontantbruken vil gjøre skatte- og avgiftsunndragelser vanskeligere, jf. Skatteunndragelsesutvalgets innstilling i NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* punkt 10.2.2.4 b. Videre vil også hvitvasking av penger og annen økonomisk kriminalitet kunne begrenses.

### 5.3.3 Gjeldende rett

#### 5.3.3.1 Innledning

Å begrense adgangen til å velge betalingsform indirekte gjennom å nekte fradrag berører en rekke lovregulerte områder. Det vil i det følgende redegjøres for hovedpunktene i de ulike regelverk.

#### 5.3.3.2 Sentralbankloven og finansavtaleloven

Etter lov 24. mai 1985 nr. 28 om Norges Bank og pengevesenet mv. (sentralbankloven) § 13 har Norges Bank enerett til å utstede norske pengesedler og mynter. Etter sentralbankloven § 14 første ledd er bankens sedler og mynter tvungent betalingsmiddel i Norge.

Dette innebærer at betaleren som utgangspunkt har rett til å betale med sedler og mynter, og at betalingsmottakeren kan kreve å få oppgjøret i sedler og mynter. I prinsippet betyr det at hvis debitor ikke tilbyr oppgjør med tvungent betalingsmiddel kan kreditor avvise betalingen med den virkning at debitor kommer i mora. Omvendt vil uberettiget avvisning fra kreditors side lede til en kreditormorasituasjon – debitor fritas ikke fra betalingsforpliktelsen, men kreditor kan ikke iverksette misligholdssanksjoner.

Sentralbankloven er imidlertid ikke preseptorisk, og parter i kravforhold kan fritt avtale eksempelvis kontooverføringer per nettbank eller ved giro.

Også lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 38 har regler av betydning for betalingsoppgjøret. Bestemmelsen regulerer i hvilken grad en betaler har rett til å gjøre opp en fordring ved betaling gjennom et betalingssystem, og i hvilken utstrekning mottakeren kan pålegge betaleren å gjøre opp på en bestemt måte. Bestemmelsen er ikke begrenset til betalingsoverføringer der den ene parten er en finansinstitusjon, men gjelder generelt for alle betalingsoverføringer, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) om lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) kapittel 8.8.

Etter finansavtaleloven § 38 første ledd kan betaling foretas ved overføring av beløpet til mottakerens konto med mindre annet er avtalt eller mottakeren har bedt om utbetaling med kontanter. Bestemmelsen er formulert slik at prinsippet i sentralbankloven § 14 om at bare sedler og mynter er tvungne betalingsmidler opprettholdes. Bestemmelsen innebærer imidlertid at en kreditor på forhånd må ha bedt om betaling i tvungne betalingsmidler dersom et annet betalingsstilbud skal kunne avvises. Det følger av Ot.prp. nr. 41 (1998-99) side 49 at dette likevel ikke vil være til hinder for at betaler kan bruke betalingsmidler som sjekk, bankremisse eller advisert giro.

Av finansavtaleloven § 38 annet ledd fremgår det at betalingsmottakeren kan gi nærmere anvisning om betalingsmåten, dersom dette ikke medfører vesentlig merutgift eller andre vesentlige utgifter for betaleren. Ved vurderingen av om et gebyr utgjør en vesentlig merutgift, skal det blant annet ses hen til hvor stort gebyret er i forhold til hovedfordringen, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) side 49 og Justisdepartementets lovavdelings uttalelser JDLOV-2001-8796a og JDLOV-2001-8796c.

Det følger av finansavtaleloven § 38 tredje ledd at en forbruker alltid har rett til å foreta oppgjør med tvungne betalingsmidler hos betalingsmottakeren. Dette gjelder selv om en annen betalingsmåte ikke medfører vesentlig merutgift eller vesentlig ulempe etter annet ledd, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) side 49 og Justisdepartementets lovavdelings uttalelse JDLOV-2001-8796c.

Avtalefriheten, herunder betalingsmottakers adgang til å gi anvisning på betalingsmåte, jf. finansavtaleloven § 38 annet ledd, modifiseres av lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven). Etter konkurranseloven § 1 første ledd er lovens formål å «*fremme konkurranse for derigjennom å bidra til effektiv bruk av samfunnets ressurser*». Avtalevilkår mellom parter kan være forbudt etter konkurranseloven § 10 hvis de har til «*formål eller virkning å hindre, innskrenke eller vri konkurransen*.» Forutsatt at en kjøper ikke kan skaffe seg en vare eller tjeneste på annen måte, kan forbudet tenkes å ramme selgers betingelser om betalingsmåte som kjøper ikke kan eller har vanskelig for å oppfylle. Tilsvarende kan forbudet tenkes å gjelde der kjøper i praksis er henvist til å benytte en betalingsmåte som selger ikke vil tilby, hvis dette fører til at kjøper ikke får skaffet seg varen eller tjenesten.



### 5.3.3.3 Fradragsretten etter skatteloven

Fradragsretten er regulert i skatteloven kapittel 6. Hovedregelen følger av skatteloven § 6-1: «*Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.*»

Kostnaden må altså være pådratt, det vil si at det må ha oppstått en juridisk forpliktelse til å betale den. Kostnaden trekkes fra alminnelig inntekt hos den skattyteren som har pådratt seg kostnaden. For at det skal foreligge en kostnad som kan fradragsføres skattemessig må det ha skjedd en oppofrelse, det vil si en formuesreduksjon hos den skattyteren som har pådratt seg kostnaden.

### 5.3.3.4 Fradragsretten etter merverdiavgiftsloven

Et registrert avgiftssubjekt har som hovedregel rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 8-1 (merverdiavgiftsloven 1969 § 21). Fradragsretten omfatter ikke inngående avgift på varer og tjenester anskaffet til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet eller til bruk privat. Inngående avgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk under ett – fellesanskaffelser – kan fradragsføres forholdsmessig, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 8-2 første ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 23).

Ved at registrerte avgiftssubjekter har slik fradragsrett for inngående avgift gjennomføres prinsippet om at merverdiavgiften er en forbruksskatt. Endelig avgiftsbelastning – og dermed beskatning av forbruk – oppstår først når omsetningen skjer til et ledd i kjeden uten fradragsrett, det vil si privatpersoner og næringsdrivende og offentlige institusjoner som ikke har avgiftspliktig omsetning, eller når fradragsretten er uttrykkelig avskåret.

Visse anskaffelser gir ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 8-3 flg. (merverdiavgiftsloven 1969 § 22). Dette er anskaffelser som til tross for nevnte bruk må sies å ligge nært opp til vanlig forbruk. Eksempler på slike anskaffelser er omkostninger vedrørende servering og representasjon, varer til bruk til gaver, kost og naturalavlønning, varer og tjenester som skal dekke bolig- og andre velferdsbehov, kunst og personkjøretøyer.

Merverdiavgiftsloven oppstiller imidlertid i dag ingen begrensninger i fradragsretten for inngående avgift dersom en vare eller tjeneste er betalt med kontanter.

### 5.3.3.5 Dokumentasjonskrav

#### Skatt

Fradrag etter skatteloven føres som fradragsposter i selvangivelsen jf. ligningsloven § 4-3 første ledd. Enkelte fradragsposter må dokumenteres nærmere jf. ligningsloven § 4-3 annet ledd. Skattyter som driver virksomhet skal i tillegg levere næringsoppgave jf. ligningsloven § 4-4 første ledd, med nærmere spesifikasjon av poster i selvangivelsen, herunder poster vedrørende fradrag og avskrivninger. Skattytere som er regnskapspliktige må følge bokføringsloven med forskrift, herunder regler om dokumentasjon av transaksjoner det kreves fradrag for, se nedenfor. Fremleggelsesplikt for bilag og lignende følger av ligningsloven § 4-10.

#### Merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven 2009 § 9-8 (merverdiavgiftsloven 1969 § 25) at inngående avgift som ikke kan legitimeres ved bilag, ikke er fradragsberettiget. For at et bilag skal kunne legitimere inngående avgift, må bilaget oppfylle kravene til salgsdokumentasjon som følger av bokføringsforskriften, se nedenfor.

#### Bokføringsloven med forskrift

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) og forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) har bestemmelser om salgsdokumentasjon, men inneholder ikke bestemmelser om hvordan betaling skal skje. Etter bokføringsloven § 7 siste ledd skal kontantransaksjoner registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse. Ifølge bokføringsforskriften § 5-11 skal dokumentasjon av betalingstransaksjoner som ikke vedrører kontante kjøp og salg vise betaler og mottaker av betalingen.

I bokføringsforskriften § 5-1-2 er det bestemt at angivelse av kjøper minst skal inneholde kjøpers navn, og adresse eller organisasjonsnummer. Selger kan fravike kravet om angivelse av kjøper ved kontantsalg (salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering, jf. bokføringsforskriften § 5-3-1) fra detaljist. Dette gjelder likevel ikke når kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på 40 000 kroner eller mer inklusiv merverdiavgift. Selger plikter i alle tilfelle å angi kjøper på dennes dokumentasjon dersom kjøper anmoder om dette. Angivelse av selger skal minst

omfatte selgers navn og organisasjonsnummer. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsregisteret ved representant etter merverdiavgiftsloven 2009 § 2-1 femte ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 10 tredje ledd), skal også representantens navn og adresse fremgå av salgsdokumentet.

Salgsdokumentasjon skal ifølge bokføringsforskriften § 5-1-3 være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

Av bokføringsforskriften § 5-2-1 følger det at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Bokføringspliktig som kjøper varer eller tjenester fra ikke-bokføringspliktig selger, kan likevel utstede salgsdokumentasjonen på vegne av selger i visse nærmere angitte tilfeller.

Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsregisteret ved representant etter merverdiavgiftsloven 2009 § 2-1 femte ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 10 tredje ledd), skal representanten påføre salgsdokumentet merverdiavgift av vederlaget, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 1-3 første ledd bokstav d og § 11-1 annet ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 10 tredje ledd). Representanten skal også påføre den utenlandske næringsdrivendes organisasjonsnummer i henhold til bokføringsforskriften § 5-1-2.

Dokumentasjon av kjøp skal etter bokføringsforskriften § 5-5 være salgsdokumentasjonen som selger har utstedt, og skal inneholde de opplysningene som fremgår av forskriften § 5-1.

### 5.3.3.6 Tidfesting

#### Skatt

Hovedregelen for tidfesting av fradragsberettigede kostnader etter skatteloven er realisasjonsprinsippet. Dette innebærer at kostnader skal tidfestes i det året den skattepliktige har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd. Regelen ble nærmere presisert i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) side 348:

«Periodisering av fradragposter etter realisasjonsprinsippet innebærer at utgifter skal periodiseres i det år skattyter har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å utrede utgiften selv om beløpet ennå ikke er forfalt til betaling. Hvis fradragsberettigete utgifter er forskuddsbetalt for flere år, kan bare den del av forpliktelsen som er blitt ubetinget i betalingsåret fradragføres

dette år. Resten fradragsføres i de respektive år skattyter får en ubetinget forpliktelse til å betale den.»

Kostnader knyttet til varige og betydelige driftsmidler fradragsføres etter avskrivningssatsene knyttet til de enkelte avskrivningsgruppene (saldoavskrivning), jf. skatteloven § 14-40 flg.

### Merverdiavgift

Regnskapsmessig skal inntekter resultatføres etter opptjeningsprinsippet, det vil si at de skal periodiseres til det tidspunkt de anses opptjent. For utgifter gjelder et sammenstillingsprinsipp, som tilsier kostnadsføring i samme periode som tilhørende inntekt. Dette følger av de grunnleggende regnskapsprinsipper i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. kapittel 4.

Det fremgår av merverdiavgiftsloven 2009 § 15-9 første ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 32) at hovedregelen er at avgift skal periodiseres i den termin salgsdokumentet er utstedt. Tidspunkt for når salgsdokument skal utstedes følger av bokføringsregelverket, se henholdsvis bokføringsloven § 7 og bokføringsforskriften §§ 5-2-2 flg. Forutsatt rettidig utstedelse av salgsdokument er det dermed som hovedregel fakturadato som er bestemmende for periodiseringen av merverdiavgiften.

Regelverket forutsetter at avgiftsposteringen hos selger og kjøper bygger på ett og samme salgsdokument, og selgers innberetning av utgående merverdiavgift og kjøpers fradrag for inngående merverdiavgift henføres dermed til samme termin.

Om varen eller tjenesten er betalt, er som hovedregel uten betydning for periodisering av både inngående og utgående merverdiavgift.

### 5.3.3.7 Forholdet til hvitvaskingsloven og tilsvarende regelverk i enkelte andre land

Enkelte EU land har innført forbud mot at forhandlere av gjenstander mottar kontantbetaling hvis transaksjonen overstiger en nærmere angitt beløpsgrense. I Frankrike og Belgia er det innført slikt forbud mot kontantbetalinger over EUR 15 000, mens Danmark har et tilsvarende forbud for betalinger over DKK 100 000. Forbudet retter seg mot selger, som ikke har lov til å motta kontantbetaling over nevnte beløpsgrenser, og overtredelse er straffesanksjonert. Disse innskrenkningene på kontantbruken skiller seg derfor fra forslaget som legges frem her, hvor sanksjonen rammer kjøper og ikke selger, og hvor sanksjonen ikke er straff, men fradragstekt.

Forbudene i disse landene er innført for å gjennomføre EUs tredje hvitvaskingsdirektiv (direktiv 2005/60/EF om tiltak for å hindre at det finansielle system brukes til hvitvasking og finansiering av terrorisme). I og med at kontant betaling over beløpsgrensen er forbudt vil forhandlere av gjenstander heller ikke ha rapporteringsplikt for transaksjoner over beløpsgrensen.

I Norge ble det ved gjennomføringen av det tredje hvitvaskingsdirektiv vurdert men ikke forslått en tilsvarende ordning. Bakgrunnen for dette fremkommer av Ot.prp. nr. 3 (2008-2009) hvor det på side 38 uttales:

«Et tungtveiende argument mot å innføre et forbud, er at det vil medføre at Økokrim ikke lenger vil motta meldinger om mistenkelige transaksjoner fra forhandlere av gjenstander. I likhet med utvalget anser departementet at et slikt forbud ikke bør innføres nå, og at forhandlere derfor fortsatt må omfattes av hvitvaskingsloven. Departementet legger, som utvalget, vekt på at det er naturlig å avvente erfaringer fra landene som nylig har vedtatt et slikt forbud.»

### 5.3.4 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget peker på at restriksjoner på kontantbruk mellom næringsdrivende kan utformes både som et forbud, og/eller som fradragsekt. Utvalgets 15 medlemmer står samlet bak forslag om å avskjære retten til fradrag i inntekt etter skatteloven og fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven. Et flertall bestående av åtte utvalgsmedlemmer mener i tillegg at det må vurderes mer omfattende tiltak ved at kontanter begrenses som gyldig betalingsmiddel innenfor en gitt beløpsgrense ved transaksjoner hvor minst en part er næringsdrivende. Det vises i denne sammenheng til tilsvarende forbud i Danmark, Belgia og Frankrike. Et mindretall på syv utvalgsmedlemmer anser fradragsekt som tilstrekkelig tiltak for å begrense kontantbruken hos næringsdrivende.

Utvalget foreslår at fradragsekt lovfestes i henholdsvis skatteloven og merverdiavgiftsloven. Utvalget går inn for at forslaget skal omfatte kontantbetaling fra enhver næringsdrivende, uavhengig av hvem som er betalingsmottaker. Enhver transaksjon omfattet av fradragsekt etter skatteloven eller merverdiavgiftsloven vil være omfattet, også betalinger i og til utlandet. Utvalget går inn for at beløpsgrensen settes til 10 000 kroner, ut fra en avveining av hensynet til å unngå skatteunndragelser, og av hensyn til at de praktiske og økonomiske konsekvensene for næringslivet bør bli minst mulige. Ut-

valget foreslår videre at beløpsgrensen ved løpende eller periodiske ytelser skal beregnes basert på samlet verdi i løpet av et inntektsår. Ved oppsplitting av betaling for samme vare, tjeneste, kontrakt eller lignende skal samlet betaling legges til grunn. Utvalget går inn for at departementet i helt særegne situasjoner kan gjøre unntak fra hovedregelen. Utvalget vurderte også behovet for en lovregulert adgang til unntak i enkelttilfeller, eksempelvis med vilkår om sannsynliggjøring av at betaling via bankterminal ikke var mulig på oppgjørstidspunktet, men foreslår ikke en slik regel da dette vil åpne for omgåelser, samtidig som behovet for en slik unntaksmulighet anses som svært begrenset.

### 5.3.5 Høringsinstansenes merknader

Totalt 19 høringsinstanser har hatt realitetsuttalelser til forslaget. Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget, men enkelte har merknader til den nærmere utformingen av reglene, herunder særlig beløpsgrensen og unntaksbestemmelsen.

Forslaget støttes uten særskilte merknader av *Den Norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Brønnøysundregistrene, Politidirektoratet, HSH, Økokrim, Landsorganisasjonen i Norge, Toll- og avgiftsdirektoratet og Norsk Øko-forum. Finansnæringsens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen «støtter den intensjon som ligger bak forslaget». Skattedirektoratet støtter forslaget og uttaler:*

«Utvalgets forslag om å nekte fradrag i skatt og merverdiavgift for kontante transaksjoner mellom næringsdrivende oppfattes av Skattedirektoratet som et godt instrument for å få synliggjort en del av de transaksjonene som i dag aldri blir registrert. Erfaringsmessig er dette et omfattende problem i saker der det er mistanke om svart omsetning, fiktiv fakturering og andre lignende former for skatte- og avgiftsunndragelser. Forslaget om å nekte fradrag for næringsdrivende støttes derfor av Skattedirektoratet.»

Skattedirektoratet har videre enkelte merknader til den nærmere utformingen av ordningen. Disse kommenteres nærmere i tilknytning til departementets vurderinger og forslag.

Enkelte høringsinstanser har kommet med innvendinger vedrørende den foreslåtte beløpsgrensen, samt unntaksadgangen for situasjoner hvor kontantbetaling allikevel bør gi fradragsekt.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:*

«NHO støtter en ordning med sikte på å innføre

en betingelse for næringsdrivendes fradragsrett knyttet til at betaling av større beløp som hovedregel ikke skal skje kontant.» (...)

«I tillegg til en beløpsbegrensning, må det finnes sikkerhetsventiler, i praksis for tilfeller der bankbetaling er nær umulig eller det for øvrig vil være helt urimelig å nekte fradragsrett, jf. punkt 10.2.2.5e) og vårt utgangspunkt ovenfor. Vi sikter her ikke i første rekke til de enkelttilfellene utvalget nevner i punkt 10.2.2.5e), se nedenfor. En unntaksadgang som er tilstrekkelig snever vil gjøre at næringsdrivende ikke vil ta den risikoen ved kontantbetaling som er knyttet til at fradrag nektes, med mindre det er helt nødvendig. Nektelse av fradrag vil være helt urimelig for nødvendige kontanttransaksjoner.» (...)

«Utvalget foreslår at kontantgrensen settes til 10 000 kroner. Etter vår mening er det grunn til å innføre ordningen med en høyere grense. For det ene vil dette bidra til at dette inngrepet i avtalefriheten aksepteres blant næringsdrivende. For det annet vil man unngå en del avgrensingsproblemer, for eksempel knyttet til periodiske ytelser. For det tredje vil man få praktiske erfaringer med nytten før man eventuelt setter grensen ned til 10 000 kroner.»

Handelshøyskolen BI ønsker også en høyere beløpsgrense, og viser til beløpsgrensen for kontantforbud i Frankrike, Belgia og Danmark. *Skattebetalerforeningen* støtter forslaget om at det bør vurderes fradragsnekt ved kontantbetaling, men ønsker en høyere beløpsgrense, og uttrykker at en grense på 10 000 kroner fremtrer som svært lavt. *NTL Skatt* mener det bør vurderes å sette beløpsgrensen til 5000 kroner.

### 5.3.6 Departementets vurderinger og forslag

#### 5.3.6.1 Innledning

Departementet viser til at høringsinstansene i hovedsak har vært positive til forslaget om å begrense kontantomsetningen ved en ordning med fradragsnekt. Noen få høringsinstanser har som det er redegjort for hatt enkelte merknader til detaljene i forslaget fra Skatteunndragelsesutvalget. Departementet foreslår likevel i hovedsak og følge opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag.

Departementet viser til at et flertall i Skatteunndragelsesutvalget i tillegg fremmet forslag om at kontanter bør begrenses som gyldig betalingsmiddel for næringsdrivende innenfor en bestemt beløpsgrense, jf. tilsvarende ordning i Danmark, Belgia og Frankrike. Departementet fremmer ikke forslag om et slik generelt kontantforbud i denne omgang, da en slik ordning krever en grundig utred-

ning vedrørende betalingssystemet og pengevesenet i Norge.

I det følgende behandles først fellesspørsmål knyttet til en ordning med fradragsnekt, før det tas stilling til særskilte problemstillinger knyttet til hver av de foreslåtte bestemmelsene i henholdsvis skatteloven og merverdiavgiftsloven.

#### 5.3.6.2 Hvilke typer transaksjoner

Departementet har vurdert ulike alternativer når det gjelder avgrensning vedrørende hvilke betalingsmåter forslaget skal gjelde. Skatteunndragelsesutvalgets forslag avgrenser mot kontantbetaling, slik at transaksjoner som gjøres opp med kontantbetaling ikke vil gi fradragsrett. I utvalgets utkast til lovtekst er det medtatt en forskriftsbestemmelse som vil gi departementet adgang til å likestille enkelte betalingsmåter med kontant betaling. Et alternativ til slik avgrensning er å fastsette krav om betaling via bank som vilkår for fradragsrett. Departementet har kommet til at sistnevnte løsning er det mest praktiske, og vil skape færrest avgrensingsproblemer. En tilsvarende løsning er valgt for ordningen med ansvarliggjøring av kjøper i privatmarkedet, se punkt 5.4.

Hensikten med forslaget er å redusere antallet betalingstransaksjoner som det i ettertid er vanskelig eller umulig ved en kontroll fra skatte- og avgiftsmyndighetene å avklare realiteten i. I dette ligger at betalingstransaksjoner lett bør kunne dokumenteres ut over betalere og betalingsmottakers egne opplysninger for å gi fradragsrett. Det bør derfor stilles krav om at betalingen gjennomføres på en slik måte at både betaler og betalingsmottaker kan spores ved en kontroll. Dette vil gjelde både ved innenlandske kjøp av varer og tjenester og ved innførsel av varer og tjenester fra utlandet, slik at det er uten betydning om betalingen skjer til mottaker i Norge eller i utlandet.

Departementet foreslår derfor at det skal være et vilkår for fradragsrett for kostnader ved beregning av skattepliktig inntekt og for fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester at betalingen skjer via bank. En konsekvens av kravet til identifikasjon av betaler og betalingsmottaker er at ikke alle betalingsmåter hvor en bank er involvert som part i betalingsoppdrag kan anses å tilfredsstille vilkåret om betaling via bank. Noen betalingsformer hvor banker er involvert vil ha likehetstrekk eller være et substitutt for betaling med kontanter for minst en av partene i betalingsoppgjøret. Dersom betalingen for eksempel skjer ved såkalt advisert giro, reisesjekker, sjekker og bankremisse vil det ikke alltid være mulig å identifisere

begge parter i betalingstransaksjonen. Ved å oppstille krav om at betalingen må skje via bank er det meningen å få frem at betalingsoppgjøret må gjennomføres på en slik måte at begge parter i betalingstransaksjonen kan identifiseres. Betalinger som belastes betalers bankkonto ved giro eller korttransaksjon og godskrives betalingsmottakers bankkonto vil naturlig være den måten som enklest vil oppfylle kravet til betaling via bank. Departementet vil i forskrift kunne gi nærmere regler om hvilke betalingsformer som vil oppfylle vilkåret til «*betaling via bank*», jf. forslaget til ny § 6-51 fjerde ledd i skatteloven, og til forslaget til ny § 8-8 fjerde ledd i merverdiavgiftsloven som er nærmere omtalt nedenfor.

Adgangen til å drive betalingsformidling i Norge er en tjeneste som ikke bare kan tilbys av tradisjonelle banker, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 første ledd nr. 1. Betalinger må også kunne foretas via andre typer foretak som etter finansieringsvirksomhetsloven har rett til å drive betalingsformidling. Dette fremkommer av loven ved at betalingen må skje via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Det vises til forslaget til ny § 6-51 første ledd første punktum i skatteloven, og til forslaget til ny § 8-8 første ledd første punktum i merverdiavgiftsloven.

Det er en stadig utvikling hva gjelder betalingsløsninger, og det er etter departementets syn hensiktsmessig at betalingsløsninger som ikke nødvendigvis involverer overføring via bank, men hvor det i etterkant kan fastslås med tilstrekkelig sikkerhet både at betalingen er foretatt, samt mellom hvilke parter, også skal kunne godtas. Det foreslås derfor at departementet gis myndighet til å fastsette forskrift om betalingsmåter som kan likestilles med betaling via bank. I tilfelle vil det kunne være aktuelt for enkelte betalingsmåter å stille nærmere krav til dokumentasjon. Det foreslås derfor at departementet gis myndighet til å gi forskrift om dette. Det vises til forslaget til ny § 6-51 fjerde ledd i skatteloven, og til forslaget til ny § 8-8 fjerde ledd i merverdiavgiftsloven.

Ved flere transaksjoner mellom to parter er det i en del tilfeller praktisk at mellomværende gjøres opp med motregning, f.eks. med byttehandel. Forslaget om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning.

### 5.3.6.3 Beløpsmessig avgrensning

Departementet foreslår i tråd med Skatteunndragelsesutvalgets forslag at transaksjoner under en

beløpsgrense på 10 000 kroner ikke skal omfattes av ordningen med fradragsnekt.

Det kan være både praktisk og kostnadseffektivt å foreta mindre transaksjoner med kontanter. Departementet antar en beløpsgrense på 10 000 kroner vil ivareta dette behovet. Enkelte høringsinstanser har imidlertid ønsket at beløpsgrensen blir satt høyere, jf. punkt 5.3.5. *Handelshøyskolen BI* og *Næringslivets Hovedorganisasjon* viser til at andre land som har innført restriksjoner på kontantomsetningen har en betydelig høyere beløpsgrense.

Departementet vil påpeke at Frankrike, Belgia og Danmark har innført et straffesanksjonert forbud mot kontantomsetning over beløp på henholdsvis EUR 15 000 og DKK 100 000, mens forslaget som fremmes her omhandler fradragsnekt. Etter departementets mening er det derfor ikke fullt ut treffende å sammenligne med disse landene ved vurderingen av størrelsen på beløpsgrensen.

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at en beløpsgrense på 10 000 kroner ikke vil skape særlige praktiske problemer for næringslivet, fordi transaksjoner med høyere beløp enn dette som hovedregel i dag gjøres opp via bank. Samtidig vil en høyere beløpsgrense etter departementets syn gjøre forslaget mindre effektivt, og i større grad åpne for tilpasninger og omgåelser. Departementet er videre enig med Skattedirektoratet i at det har pedagogiske fordeler om beløpsgrensen samordnes med beløpsgrensen som foreslås i tilknytning til forslag om ansvarliggjøring av kjøpere i privatmarkedet jf. punkt 5.4. Det vises til forslaget til ny § 6-51 første ledd første punktum i skatteloven og til forslaget til ny § 8-8 første ledd første punktum i merverdiavgiftsloven.

Det vil kunne oppstå enkelte avgrensningsspørsmål når beløpsgrensen skal anvendes på en rekke ulike transaksjonstyper. Dersom beløpsgrensen bare ble anvendt for den enkelte betalingstransaksjon, ville dette åpne for omgåelser ved å gjennomføre flere betalingstransaksjoner ved oppgjør for en vare eller tjeneste. Det må derfor være den samlede betaling for en vare eller tjeneste som skal vurderes ved anvendelse av beløpsgrensen. Hva som skal regnes som en vare eller tjeneste vil bero på en konkret vurdering, men retningslinjer for denne vurderingen er gitt i forslaget til lovbestemmelse ved at det er klargjort at flere betalinger for «*samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen*». Det vil si at flere betalingstransaksjoner skal vurderes sammen ved avgjørelsen av om betalingen(e) er over eller under beløpsgrensen. Dette vil innebære at alle betalinger for enkelte periodiske og løpende ytelser, for eksempel avtaler

om telefoni, lisenser, husleie, vedlikeholdsavtaler, vakthold, revisjon og regnskapsføring vil bli sett på som en transaksjon ved anvendelse av beløpsgrensen. En slik summering bør imidlertid begrenses, og departementet foreslår at det er betalinger for denne type ytelser innenfor ett kalenderår som skal vurderes ved anvendelse av beløpsgrensen. Deres betaling for en vare eller tjeneste deles opp, slik at den delvis foretas via bank, og delvis på annen måte, skal fradragsnekt bare gjelde den delen som ikke er betalt via bank. Det vises til forslaget til ny § 6-51 første ledd andre og tredje punktum, og til forslaget til ny § 8-8 første ledd andre og tredje punktum i merverdiavgiftsloven.

#### 5.3.6.4 Unntak og begrensninger

Departementet er enig med Skatteunndragelsesutvalget i at det i enkelte tilfeller bør kunne gjøres unntak fra vilkåret om at betalinger for varer og tjenester over beløpsgrensen må skje via bank. Det vil kunne oppstå situasjoner hvor det er et stort samfunnsmessig behov for å kunne gjennomføre kontanttransaksjoner over beløpsgrensen. For eksempel vil dette kunne være tilfellet ved streik i finanssektoren, krise- eller beredskapssituasjoner, tekniske hindringer som vedvarer over noe tid, eksempelvis strømstans, dataproblemer hos Bankenes Betalingssentral, feil ved telekommunikasjon osv. Det foreslås derfor at departementet gis myndighet til å kunne treffe vedtak om unntak fra ordningen i slike tilfeller. Det vises til forslaget til ny § 6-51 tredje ledd i skatteloven og ny § 8-8 tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

Departementet har også vurdert hvorvidt det er behov for også i enkeltsaker å kunne gi dispensasjon fra kravet om betaling via bank. Det vil si når det ikke foreligger særskilt samfunnsmessig behov. Det vises her til innspill i høringsrunden fra *Næringslivets Hovedorganisasjon* som ønsker en slik unntaksadgang, som de påpeker kan gjøres tilstrekkelig snever for å unngå omgåelser.

Departementet viser til at Skatteunndragelsesutvalget antok at behovet for en slik unntakshjemmel var begrenset, samtidig som det ble vist til at dette ville gi en mindre klar regel som kan åpne for omgåelser. Av høringsinstansene er det bare *Næringslivets Hovedorganisasjon* som mener at det foreligger et behov for et slik unntak uten at det er konkretisert hvilke situasjoner det kan være aktuelt. En slik bestemmelse må i tilfelle utformes generelt og gi liten veiledning på hvilke situasjoner det vil gis fritak, samtidig som den må praktiseres strengt for å unngå utvanning av ordningen eller omgåelser. Forutberegnelighet for skattyterne vil

etter departementets vurdering ikke bli tilfredsstillende med en slik løsning. Etter departementets vurdering er det mer nærliggende å utforme unntaksbestemmelsen slik at departementet gis myndighet til i forskrift å gjøre unntak dersom det skulle være et sterkt behov for kontantbetaling i enkelte særskilte situasjoner. Det vises til forslaget til ny § 6-51 fjerde ledd i skatteloven og ny § 8-8 fjerde ledd i merverdiavgiftsloven.

Departementet viser også til at helt spesielle tilfeller hvor det som *Næringslivets Hovedorganisasjon* påpeker vil «*fremstå som helt urimelig*» å kreve at betalingen skal ha skjedd via bank, vil kunne vurderes etter ligningsloven § 9-12. Etter denne bestemmelsen kan utlignet skatt settes ned eller ettergis dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde kravet.

#### 5.3.6.5 Nærmere om nektelse av fradrag etter skatteloven

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å avskjære fradragsretten etter skatteloven dersom kjøp over 10 000 kroner ikke betales via bank. I det følgende redegjøres det nærmere for hvilke aktører en slik ordning skal omfatte, samt ulike forhold knyttet til avskjæring av fradragsrett mv.

Skatteunndragelsesutvalget har i sin utredning lagt til grunn at formålet er å redusere bruken av kontanter for de som driver næringsvirksomhet. Departementet er enig i at problemet i praksis er størst i «næring», og at det er her det først og fremst vil være av betydning å kontrollere bruken av kontante betalinger. Likevel vil det også kunne foreligge rett til fradrag for utgifter knyttet til arbeid eller kapital utenfor virksomhet, der behovet for kontroll av pengestrømmen vil være like stor. Som eksempel kan nevnes utleie av fast eiendom, som kan skje i et betydelig omfang uten at det etter gjeldende ligningspraksis anses som næringsvirksomhet. Departementet mener derfor en regel om fradragsnekt ikke bør avgrenses til næringsvirksomhet, men gjelde helt generelt, uavhengig av om utgiften er knyttet til virksomhet, arbeid eller kapital.

Etter gjeldende rett er det ingen betingelse for fradragsrett at skyldig beløp, som er pådratt ved en anskaffelse, er betalt til selger. I tilfeller der oppgjør for anskaffelsen skjer straks, vil det med en gang være klart hvordan oppgjør er gjennomført. I tilfeller der selger gir kjøper kreditt eller hvor betaling av annen grunn utsettes, kan tidfestingsreglene medføre at selvangivelse skal leveres før betaling

har skjedd. Det er derfor behov for å regulere en plikt til reversering av fradrag dersom betaling av et allerede fradragsført beløp skjer ved kontant betaling i strid med fradragsbegrensningen etter dette forslag.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at dersom det ved ligningen er gitt fradrag for en utgift, men fradragsrett for utgiften likevel ikke foreligger som følge av fradragsbegrensningen etter forslaget her, skal et beløp tilsvarende det fradragsførte beløp, tas til inntekt. Inntektsføringen foreslås tidfestet til betalingstidspunktet. Det vises til utkast til ny § 6-51 annet ledd i skatteloven.

Hensynet bak en regel om å avskjære fradragsrett for betalinger som ikke skjer via bank tilsier at den får anvendelse for alle typer transaksjoner som gir fradragsrett etter skatteloven, herunder fradrag for avskrivninger og/eller fradrag for tap. Det siste kan være aktuelt dersom betalingen gjelder aktivingspliktig beløp, for eksempel påkostninger som inngår i driftsmiddels skattemessige avskrivningsgrunnlag og/eller i en eiendels skattemessige inngangsverdi ved eventuell senere tapsberegning ved realisasjon.

Også betalinger som inngår i en eiendels skattemessige inngangsverdi ved en eventuell senere gevinstberegning ved realisasjon, bør det nektes fradrag for når betalingen ikke har skjedd via bank.

Det vises til forslag til § 6-51 første ledd fjerde punktum i skatteloven om at betalinger som ikke foretas via bank som utgjør mer enn 10 000 kroner ikke vil inngå i eiendelens skattemessige avskrivningsgrunnlag eller i dens skattemessige inngangsverdi ved senere realisasjon.

#### *5.3.6.6 Nærmere om nektelse av fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven*

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å avskjære fradragsretten for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven dersom kjøp over 10 000 kroner ikke betales via bank. I det følgende redegjøres det nærmere for hvilke aktører en slik ordning skal omfatte, samt ulike forhold knyttet til avskjæring av fradragsrett mv.

Formålet med forslaget om å nekte fradragsrett for betaling som ikke foretas via bank er å redusere bruken av kontanter, og på den måten redusere faren for avgiftsunndragelser. (Det vises til nærmere omtale under punkt 5.3.2.) Skatteunndragelsesutvalget foreslo derfor at ordningen med avskåret fradragsrett bør omfatte alle pengeoverføringer fra den som driver registrert næringsvirksomhet, uavhengig av hvem som er betalingsmottaker. Det har

ikke fremkommet noen bemerkninger til dette forslaget under høringsrunden.

Departementet er enig i utvalgets forslag, men vil presisere at betalinger som skjer til eksempelvis private aktører uansett ikke ville vært fradragsberettiget da det ikke påløper noen merverdiavgift ved slike kjøp. Det samme gjelder kjøp fra offentlige institusjoner, forutsatt at disse ikke har en selvstendig avgiftsplikt og må beregne (utgående) merverdiavgift ved omsetningen.

Departementets forslag om at det stilles som vilkår for fradrag etter merverdiavgiftsloven at betaling er foretatt via bank for beløp over 10 000 kroner, retter seg mot alle registrerte avgiftssubjekter. Hvem som er registreringspliktige fremgår av merverdiavgiftsloven 2009 § 2-1. Etter denne bestemmelsen skal næringsdrivende og offentlig virksomhet registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteg 50 000 kroner i en periode på tolv måneder. For veldedige og allmennyttige organisasjoner er beløpsgrensen 140 000 kroner. Det foreligger også registreringsplikt i enkelte andre tilfeller, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 2-1 annet ledd flg., og det er videre åpnet for frivillig registrering i visse tilfeller. Det er ovennevnte subjekter som har rett til fradrag for inngående avgift og som dermed vil bli omfattet av den foreslåtte fradragsbegrensningen.

Departementets forslag omfatter også utenlandsk næringsdrivende som søker refusjon av merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftsloven 2009 § 10-1 første ledd (merverdiavgiftsloven 1969 § 26a). Dessuten omfatter forslaget registrerte avgiftssubjekter som søker om tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 8-6 (kodifisering av forvaltningspraksis). Etter departementets mening bør fradragsnekt for betaling som ikke foretas via bank også gjelde ved slik refusjon av merverdiavgift og ved tilbakegående avgiftsoppgjør.

Etter gjeldende rett er fradragsretten ikke betinget av at skyldig beløp som er pådratt ved en anskaffelse er betalt til selger, jf. beskrivelsen av periodiseringsreglene i skatteloven og merverdiavgiftsloven ovenfor i avsnitt 5.3.3.6.

Dersom betalingen skjer samtidig med levering av varen eller tjenesten (ytelse mot ytelse) er det straks klart hvordan betaling har skjedd. Ved omsetning på kreditt, kan periodiseringsreglene medføre at omsetningsoppgave skal leveres før betaling er skjedd. Det er derfor behov for å regulere en plikt til reversering av fradrag dersom betaling av et allerede fradragsført beløp ikke foretas via bank. Skatteunndragelsesutvalget har foreslått at det inn-

føres en plikt til inntektsføring eller tilbakeføring. Det ble foreslått at bestemmelsen utformes slik at den løpende fradragsføringen er lovlig, men at den næringsdrivende har en selvstendig plikt til å tilbakeføre beløpet dersom beløpet i ettertid viser seg å ikke bli betalt via bank. Inntektsføringen eller tilbakeføringen ble foreslått periodisert til betalingstidspunktet. Det har ikke kommet noen bemerkninger til dette forslaget under høringsrunden.

Departementet er enig med utvalget i at det er behov for å regulere en plikt til reversering av fradrag dersom betaling av et allerede fradragsført beløp, ikke skjer via bank. Det vil være hensiktsmessig at næringsdrivende pålegges en selvstendig plikt til å inntektsføre eller tilbakeføre beløp som i ettertid viser seg å ikke skje via bank. Departementet er videre enig med utvalget i at inntektsføringen eller tilbakeføringen bør periodiseres til betalingstidspunktet.

#### 5.3.6.7 *Forholdet til sentralbankloven og finansavtaleloven*

Som nevnt foreslås det ikke en ordning med forbud mot betaling med kontanter eller påbud om bruk av særskilte betalingsformer. Direkte er det som følge av et slikt forslag verken behov for endringer av bestemmelsene i sentralbankloven om tvungne betalingsmidler eller finansavtaleloven, som har regler om hvilke betalingsmåter betaler og betalingsmottaker kan kreve å benytte for å gjøre opp en fordring. En nærmere redegjørelse for dette regelverket er gitt i punkt 5.3.3.6. Indirekte vil imidlertid forslaget få konsekvenser, særlig for selgers rett etter finansavtaleloven § 38 annet ledd til å gi nærmere anvisninger om betalingsmåten, siden et vilkår for denne retten er at dette ikke må medføre vesentlig merutgifter eller andre ulemper for betaleren. Departementet antar at betalingsmottaker ikke vil kunne pålegge en betalingsmåte, for eksempel med kontanter, som ikke vil gi fradragsrett for betaler. Konsekvensene av dette er at selger må legge til rette for at betalingen kan skje på en måte som gjør at kjøper kan beholde sin fradragsrett. Dette kan skje for eksempel ved å kreve forskuddsbetaling eller yte kreditt slik at betalingen kan skje via bank, eller ved å tilby betaling over betalingsterminal.

#### 5.3.6.8 *Forholdet til hvitvaskingsloven*

En tilsiktet konsekvens av forslaget vil være at antallet kontanttransaksjoner over beløpsgrensen vil bli sterkt redusert. Departementet har tidligere vært skeptisk til å innføre et kontantforbud for for-

handlere av gjenstander fordi dette ville innebære at Økokrim ikke lenger vil motta meldinger om mistenkelige transaksjoner, jf. Ot.prp. nr. 3 (2008-2009) side 38, se redegjørelsen i punkt 5.3.3.7.

Forslaget her retter seg ikke direkte mot forhandlere av gjenstander, men vil i noen grad medføre en reduksjon i antallet meldinger om mistenkelige transaksjoner til Økokrim. Dette fordi en del slike kjøp, dersom de gjøres opp med bruk av kontanter, ikke vil gi fradragsrett for kjøper. Gjenstander hvor det ikke vil være fradragsrett etter skatte-loven og merverdiavgiftsloven vil imidlertid fortsatt kunne kjøpes kontant uten konsekvenser for kjøper. Departementet antar derfor at forslaget ikke vil innebære at meldingene til Økokrim stopper opp, noe som ville blitt konsekvensen av et kontantforbud for selgere av gjenstander. Forslaget om fradragsnekt vil gjelde flere typer transaksjoner enn et forbud mot kontanter for forhandlere av gjenstander, og etter departementets vurdering vil de positive effekter av forslaget for kontrollmyndighetene være betydelig større enn de negative effekter forslaget vil ha i form av reduksjoner av meldinger om mistenkelige transaksjoner til Økokrim fra forhandlere av gjenstander. Departementet mener derfor at nedgangen i rapporteringer til Økokrim som var et tungtveiende argument mot et kontantforbud for forhandlere av gjenstander, ikke i samme grad taler mot forslaget om fradragsnekt.

#### 5.3.7 **Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslaget innebærer at kontantomsetningen vil bli redusert. Dette vil medføre at næringslivet får reduserte kostnader til kontanthåndtering. Kontanthåndtering innebærer både kostnader til sikker oppbevaring, transport og innløsning i bank, og forslaget innebærer således en innsparing for næringslivet.

Departementet legger til grunn at et stort antall av pengeoverføringene som vil omfattes av den foreslåtte fradragsbegrensingen allerede i dag betales via bank. Det antas at en stor del av betalings-transaksjonene som per i dag gjøres opp med kontanter dreier seg om mindre beløp, som ikke overstiger beløpsgrensen som foreslås. Når det gjelder betalinger over beløpsgrensen antas det at de fleste av disse transaksjonene kan gjennomføres ved at det gis kreditt eller at det betales på forskudd. Forslaget vil i så måte ha den konsekvens at økt benyttelse av kreditt kan gi noe økte kostnader tilknyttet kredittid og fakturering. Økt andel kredittsalg vil også kunne gi økte kostnader i form av mer mislighold.



For enkelte transaksjoner vil det fortsatt være behov for å gjennomføre oppgjør som ytelse mot ytelse, fordi kreditt eller forskuddsbetaling ikke er ønskelig. Den praktiske løsning i slike tilfeller vil være benyttelse av betalingsterminal. Et stort antall virksomheter har allerede i dag betalingsterminaler, men enkelte virksomheter vil som en følge av forslaget måtte gå til anskaffelse av dette for ikke å miste kunder. Virksomheter som allerede har betalingsterminaler vil ved økt kortbruk kunne få behov for flere terminaler. For kjøper innebærer forslaget at det kan bli større behov for å utstyre de ansatte med betalingskort. I det følgende gis en oversikt over muligheter og kostnader forbundet med betalingsterminaler og betalingskort.

Betalingsterminaler leveres av ulike leverandører, og kommer både i stasjonære utgaver og som mobile enheter tilknyttet mobilnettet. De kan således anvendes også av selgere som ønsker å foreta oppgjør ved levering utenfor fast brukersted/forretningssted. Kostnad for kjøp av betalingsterminal er i dag fra ca. 4000 kroner for fast terminal, noe dyrere for mobil løsning. I tillegg kommer etableringskostnader fra ca. 1000 kroner. Alternativt kan man leie terminal fra ca. 170 kroner per måned. Driftskostnader vil bero på hvilke løsninger og servicenivåer man velger. Abonnement på BankAxept koster fra ca. 125 kroner per måned, mens abonnement på VISA og MasterCard mv. koster fra ca. 100 kroner per måned. I tillegg kommer kostnad per transaksjon med 0,15 kroner for BankAxept og ca. 2 prosent av transaksjonsbeløp ved bruk av VISA, MasterCard mv. Kostnader til nødvendig telekommunikasjon vil bero på om man har ISDN/analog linje, bredbånd, eller mobil tilknytning. Eksempelvis koster analog tilknytning ca. 50 kroner per måned pluss tellerskritt, mens bredbånd kun for terminalbruk koster fra ca. 300 kroner per måned.

De faktiske kostnadene for den enkelte næringsdrivende med å anskaffe og inneha en betalingsterminal er således avhengig av flere faktorer slik som hvilken terminal som velges, hvor mange abonnement vedkommende næringsdrivende tegner og til en viss grad også av omsetning og antall årlige transaksjoner. Dersom den næringsdrivende har en omsetning på mellom 500 000 og 1 million kroner og vedkommende har behov for en mobil betalingsterminal vil kostnadene første driftsår være anslagsvis mellom 10 000 og 13 000 kroner, forutsatt at hele omsetningen skjer ved bruk av kort og fordelingen er 90 prosent med BankAxept og 10 prosent med VISA-kort. Dette omfatter anskaffelseskostnader som nevnt over, etableringskostnader på ca. 2500 kroner samt driftskostnader som forutsatt. For en virksomhet med omsetning på 10

millioner kroner, som allerede har betalingsterminal, men som opplever at omsetning via betalingsterminal går opp fra 6 millioner til 10 millioner, vil økte gebyrer og kostnader utgjøre ca. 5000 kroner per år gitt samme forutsetninger som i eksempelet ovenfor.

For kjøpersiden vil forslaget innebære at flere må gå til anskaffelse av betalingskort for å gjennomføre kjøp. Kostnad ved kortbruk ligger for det første i årsgebyret. Dette vil typisk være på ca. 200–300 kroner, men enkelte banker krever ikke årsgebyr. Selve bruken av betalingskortet koster typisk opp til ca. 2,50 kroner per kjøp. En del banker krever ikke gebyr ved varekjøp. Transaksjonsgebyr ved kjøp i utlandet er i mange banker det samme som ved kjøp i Norge, men enkelte banker krever 2–4 kroner ekstra for dette. Dersom kortet som benyttes er et kredittkort kan det i tillegg påløpe ekstra kostnader i form av kredittrente og eventuelt fakturagebyr.

Samlet sett antar departementet at forslaget vil ha få praktiske konsekvenser som ikke vil kunne kompenseres med enkle tiltak. Det vises også til at det i høringsrunden ikke har fremkommet konkrete eksempler på tilfeller hvor forslaget vil skape vesentlige problemer. De praktiske konsekvenser av forslaget anses derfor ikke som et tungtveiende argument mot å innføre krav om betaling via bank som vilkår for fradragsrett.

For kontrollmyndighetene vil arbeidet med å kontrollere innrapporterte opplysninger bli enklere, og gi muligheter for økning av kontrollomfanget.

### 5.3.8 Ikrafttredelse

Departementet ser det som hensiktsmessig at det gis en viss tid fra vedtakelsen til endringen trer i kraft, slik at næringslivet og andre berørte kan få tid til å tilpasse seg den nye ordningen med fradragsnekt ved andre betalingsformer enn via bank. På denne bakgrunn er departementet kommet til at regelen ikke bør trå i kraft før fra 1. januar 2011.

## 5.4 Ansvarliggjøring av kjøper i privatmarkedet

### 5.4.1 Innledning

Departementet foreslår at kjøper av tjenester kan gjøres medansvarlig for skatt og merverdiavgift som den som leverer tjenesten har unndratt, forutsatt at kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank. Ansvar kan også

gjøres gjeldende ved kjøp av varer sammen med tjenester, men ikke ved rene varekjøp.

Forslaget innebærer at privatpersoner på nærmere angitte vilkår kan holdes ansvarlig for tjenesteyters skatte- og avgiftsunndragelser, uavhengig av om kjøperen visste eller burde visst at tjenesteyteren ikke ville komme til å innberette fortjeningen til skatte- og avgiftsmyndighetene. Kjøperen kan imidlertid alltid fri seg fra ansvaret ved å betale for tjenesten (eller eventuelt varer kjøpt sammen med tjenesten) via bank.

Ni av ti som kjøper svart arbeid oppgir at oppgjøret av den svarte betalingen skjer kontant. Siden kontanter ikke er ettersporebare har skatte- og avgiftsmyndighetene i dag få muligheter til å kontrollere og avdekke svart arbeid innenfor privatmarkedet. Hovedformålet med forslaget er å øke borgerens bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. En slik bevisstgjøring vil være et viktig bidrag for å redusere kontantomsetningen i privatmarkedet, og således være et effektivt og målrettet tiltak mot skatte- og avgiftsunndragelser.

Forslaget innebærer endring i skattebetalingsloven, jf. forslag til ny § 16-50. Departementet foreslår at de generelle vilkårene for ansvar fremgår av loven, mens nærmere bestemmelser om praktiseringen av regelen fastsettes i forskrift.

#### 5.4.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalgets flertall foreslår at kjøper ved kjøp av varer og tjenester for over 10 000 kroner gjøres ansvarlig for skatt og merverdiavgift som selgeren/tjenesteyteren har unndratt, dersom kjøper ikke betaler via bank. Utvalget foreslår at en bestemmelse om ansvarliggjøring tas inn i ligningsloven § 10-7 og merverdiavgiftsloven. Videre uttaler utvalget at en tilsvarende hjemmel bør vurderes inntatt i tollloven m.m.

Et mindretall i utvalget peker på at når beløpsgrensen er satt så lavt som 10 000 kroner vil en ansvarliggjøring kunne ramme helt ordinære kjøp. Dette uttales særlig å gjelde når ansvaret foreslås å gjelde for alle typer kjøp, ikke bare kjøp av tjenester i hjemmet. Mindretallet uttaler at dersom det skal være aktuelt å oppstille et ansvar for kjøper, må beløpsgrensen settes så høyt at beløpet ligger klart over det som privatpersoner normalt betaler med kontanter. Videre uttales det at ansvaret bør avgrensnes til visse kjøp, for eksempel til kjøp av tjenester i hjemmet. Endelig pekes det på at ansvaret bør være subsidiært, og forutsette at kjøper visste eller burde visst at selger eller tjenesteyter solgte svart.

#### 5.4.3 Høringsinstansenes merknader

Følgende høringsinstanser har hatt realitetsmerknader til forslaget:

- Den norske Revisorforening
- Handelshøyskolen BI
- HSH
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norsk Øko-forum
- NTL Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Politidirektoratet
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Skatterevisorenes Forening
- Toll- og avgiftsdirektoratet

*Den norske Revisorforening, Landsorganisasjonen i Norge, Norsk Øko-forum, NTL Skatt, Politidirektoratet, Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet* gir uttrykk for at de er positive til et forslag om å gjøre kjøper medansvarlig for skatt og merverdiavgift som tjenesteyter har unndratt, dersom kjøper ikke har betalt via bank. *Norsk Øko-forum* uttaler eksempelvis følgende om forslaget:

«Når det gjelder privatmarkedet, har skattemyndighetene i praksis få eller ingen kontrollmuligheter i dag. Det er heller ikke adekvate sanksjonsmuligheter utover straff for medvirkning til skatteunndragelser, noe som i svært liten grad har vært brukt. Vi støtter derfor fullt og helt forslaget om å innføre solidaransvar for unndratt skatt og merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester over 10 000 kroner, når det betales med kontanter.»

*Skattedirektoratet* uttaler at de støtter flertallets forslag, og peker blant annet på følgende:

«Forslaget vil etter vår oppfatning kunne fungere som et meget effektivt allmennpreventivt tiltak i bekjempelsen av svart arbeid og svart omsetning. Det vil også innebære betydelig forenkling i et ønske om økning i antall sporebare transaksjoner.»

*Landsorganisasjonen i Norge* uttaler seg i samme retning:

«Slik utredningen peker på, ser det ut til at det er en viss sammenheng mellom omfanget av kontantøkonomien og skatte- og avgiftsunndragelser. De forslag som flertallet i utvalget går inn for, støttes av LO. (...) Landsorganisasjonen støtter også flertallets forslag om at privatpersoner kan bli ansvarlige for unndratt skatt og merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester over

10 000 kroner og at betaling via bank fritar kjøperen for et slikt ansvar.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler seg blant annet slik om forslaget:

«På den ene siden kan en slik regel ramme en lang rekke transaksjoner som foretas ytelse mot ytelse. Ved salg av bruktbiler er det for eksempel vanlig at det betales kontant i beløp som langt overstiger forslaget til beløpsgrense på 10 000 kroner. For å sikre seg betaling nekter ofte selgeren å overlevere varen før han har fått betaling og omvendt vil ikke kjøperen betale før han har fått overlevert varen.

På den annen side spiller kontantøkonomien en viktig rolle ved unndragelse av skatt og avgifter, og å tvinge folk til å gjøre transaksjoner via bank vil være et viktig tiltak i kampen mot svart økonomi. Å pålegge kjøperen å betale via bank kan heller ikke i seg selv anses som særlig byrdefullt.»

*Handelshøyskolen BI, HSH, Næringslivets Hovedorganisasjon, Skattebetalerforeningen, Skatteetatens Landsforbund og Skatterevisorenes Forening* har hatt innvendinger til at forslaget kan tenkes å virke for strengt overfor kjøperne i enkelte situasjoner. *Skatteetatens Landsforbund* uttaler blant annet følgende om forslaget:

«SkL mener bestemmelsen bør kunne åpne for unntak i særlige tilfeller, der det vil virke åpenbart urimelig om kjøperen blir ansvarlig.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler at de ikke synes skatteunndragelsesutvalgets forslag er godt, og viser til følgende begrunnelse:

«I situasjoner hvor kjøper ikke har noen skyld i skatteunndragelsen og kjøper har mottatt kvittering, vil det synes svært fremmed, og i strid med den normale rettsfølelse, å skulle bli ansvarlig for selgers unndratte skatt og merverdiavgift. En slik måte å velte byrden over på en uskyldig privat part, må betegnes som en ansvarsfraskrivelse fra det offentliges side. Når en i tillegg opererer med et så vidt lavt beløp som kr 10 000 vil en slik ansvarliggjøring kunne ramme helt ordinære kjøp.»

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* uttaler uttrykkelig at de går i mot forslaget og viser til mindretallets begrunnelse. NHO uttaler seg blant annet slik om forslaget:

«En slik regel vil i mange tilfeller være helt urimelig for kjøper. Det er også grunn til å tro at ordningen strider mot den alminnelige rettfølelse, og at ansvaret vanskelig vil kunne gjøres godt nok kjent blant publikum, slik at uaktsom overtredelse lett kan være aktuelt. For uten-

landske kjøpere vil sanksjonen være helt ukjent, og for de som kjenner den vil den antakelig fremstå som uforståelig. I realiteten kan forslaget dessuten likestilles med et kontantforbud, idet det er debitor som sanksjoneres ved overtredelse og man i praksis derfor vil betale via bank.»

Merknadene til Skatteetatens Landsforbund, Skattebetalerforeningen, Næringslivets Hovedorganisasjon og de øvrige høringsinstansene er omtalt mer utførlig nedenfor under departementets behandling av de enkelte elementene i forslaget.

#### 5.4.4 Departementets vurderinger og forslag

##### 5.4.4.1 Innføring av ordning med medansvar for kjøper

Kontant betaling er en ikke-ettersporbar oppgjørsmetode som vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid og medfører at færre skatte- og avgiftsunndragelser oppdages. Generelt anses det å foreligge en klar sammenheng mellom skatte- og avgiftsunndragelser hos tjenesteyter og bruken av kontant betaling. I en undersøkelse av svart arbeid innenfor privatmarkedet som TNS Gallup gjennomførte i februar 2009 på oppdrag fra Samarbeid mot svart økonomi svarte 90 prosent av de som oppgav å ha kjøpt svart arbeid at oppgjøret av den svarte betalingen skjedde kontant.

Det finnes ingen sikre anslag over hvor stort omfanget av privates kjøp av svart arbeid og tjenester faktisk er. I den nevnte undersøkelsen til TNS Gallup oppgav 17 prosent at de har kjøpt svart arbeid i løpet av de to siste årene, mens 43 prosent oppgav at de har bekjente som har kjøpt svart arbeid i løpet av samme tidsperiode. I Skatteunndragelsesutvalgets rapport punkt 10.3.2.3 vises det også til andre undersøkelser som indikerer at den reelle andelen i befolkningen som har kjøpt svart arbeid eller tjenester ligger nærmere 40 prosent, hvis man ser det over noen flere år.

En viktig årsak til at private stadig oftere betaler svart for utførelsen av arbeid og tjenester knyttet til hjem eller fritidsbolig er befolkningens holdning til det å kjøpe «svart». I en undersøkelse Synovate gjennomførte for Skattebetalerforeningen i 2007 svarte rundt 40 prosent av de spurte at det er greit å kjøpe svart arbeid ved mindre arbeider på bolig eller hytte. Når en så stor andel ikke har motforestillinger mot å bruke svart arbeidskraft, sier det noe om at det generelt i befolkningen er stor aksept for å omgå skatte- og avgiftsregelverket på dette området. En slik aksept gjør at det i svært liten grad er noen sosial kontroll som hindrer folk i å kjøpe svart arbeid.

Å gjøre kjøper medansvarlig for skatt og merverdiavgift som tjenesteyteren har unndratt når kjøperen ikke har betalt via bank vil etter departementets oppfatning ha en viktig holdningsskapende effekt. En slik ordning vil klart og tydelig signalisere at kjøper løper en risiko ved å betale for kjøp av tjenester med kontanter. Dette vil gi en signaleffekt som antas å føre til en generell økt bevissthet hos befolkningen når det gjelder bruken av svart arbeid og svarte tjenester.

Slik departementet vurderer det vil innføringen av en slik ansvarsregel være et viktig bidrag for å redusere kontantomsetningen i privatmarkedet. Bestemmelsen vil gi et insentiv for privathusholdninger til å velge seriøse tjenestetilbydere og til at betalingen skjer på en kontrollerbar måte. Dersom bruken av kontanter reduseres og transaksjonene blir mer sporbare, vil dette være med på å redusere det svarte markedet for kjøp av arbeid og tjenester, og forslaget er således etter departementets oppfatning et effektivt og målrettet tiltak mot skatte- og avgiftsunndragelser.

En ordning hvor kjøper kan gjøres medansvarlig for skatt og merverdiavgift som tjenesteyteren har unndratt når kjøperen ikke har betalt via bank, reiser spørsmål knyttet til den retten forbrukerne har til å foreta oppgjør med kontanter etter finansavtaleloven § 38 tredje ledd, jf. sentralbankloven § 14 første ledd. Det samme gjelder for betalingsmottakers rett til å gi nærmere anvisning om betalingsmåten, jf. finansavtaleloven § 38 annet ledd. Departementet viser til omtalen av finansavtaleloven § 38 annet og tredje ledd og sentralbankloven § 14 første ledd under departementets forslag om fradragsnekt ved andre betalingsformer enn via bank i punkt 5.3.3.2.

Innføring av medansvar for kjøper innebærer ikke et forbud mot betaling med kontanter eller påbud om bruk av betaling via bank. Fordi betaling med kontanter innebærer en risiko for ansvar for kjøper, vil ansvarsregelen imidlertid i praksis medføre en innskrenkning i den reelle muligheten forbrukeren har til å velge kontantoppgjør når vederlaget overstiger 10 000 kroner. Etter departementets vurdering veier imidlertid hensynet til bekjempelse av skatte- og avgiftsunndragelser tyngre enn det behovet forbrukerne i dag har til å velge å betale tjenestekjøp over 10 000 kroner kontant. Å pålegge forbrukere å betale slike større tjenestekjøp via bank kan slik departementet ser det neppe anses som særlig byrdefullt.

Når det gjelder betalingsmottakers (tjenesteyterens) rett til å gi nærmere anvisning om betalingsmåten gjelder denne bare så langt dette ikke medfører vesentlige merutgifter eller andre ulemper for

betaleren. Departementet antar at betalingsmottakeren ikke vil kunne pålegge en betalingsmåte, for eksempel med kontanter, som vil medføre risiko for medansvar for kjøperen. Konsekvensene av dette er at selger må legge til rette for at betalingen kan skje på en måte som gjør at kjøper ikke risikerer ansvar. Dette kan for eksempel gjøres ved å tilby betaling over betalingsterminal.

*Handelshøyskolen BI* uttaler at utvalget ikke har vist til noe annet land hvor en slik ordning er innført og at det derfor kan være grunn til å avvente innføringen av forslaget i Norge.

Etter departementets oppfatning kan det ikke være avgjørende for innføringen av en ordning om medansvar for kjøper at ikke andre land har en tilsvarende ordning. Det er dessuten grunn til å understreke at når det gjelder en viktig forutsetning for forslaget – at det er enkelt og praktisk for kjøper å anvende elektroniske betalingstjenester – er Norge langt fremme i verdenssammenheng. I Norge har vi et svært effektivt betalingssystem der betalingene gjennomføres raskt, sikkert og kostnadseffektivt. Elektroniske betalingstjenester dominerer, og vi bruker stadig mer bankkort og nettbank. Ifølge Norges Banks årsrapport om betalingssystemer for 2008 er tallet på korttransaksjoner per innbygger i Norge blant de høyeste i verden. I undersøkelsen av antall korttransaksjoner per innbygger har Norge ifølge årsrapporten nest flest korttransaksjoner per innbygger, mens land som USA, Finland, Canada, Danmark, Sverige, Storbritannia, Nederland, Belgia, Irland, Sveits, Singapore, Tyskland og Polen har klart færre transaksjoner per innbygger. Av landene som inngår i undersøkelsen var det bare Island som hadde flere korttransaksjoner enn Norge per innbygger i 2008. Etter departementets syn ligger forholdene i Norge godt til rette for å innføre en ordning om medansvar for kjøpere som ikke har betalt via bank.

Departementet finner også grunn til å peke på at det å ansvarliggjøre oppdragsgivere i privatmarkedet ikke er noe nytt. Dette forslaget omfatter de som kjøper tjenester (og varer kjøpt sammen med tjenester) av næringsdrivende. Dersom tjenesteyteren ikke er næringsdrivende vil det foreligge et privat arbeidsforhold. Ved slike private arbeidsoppdrag har oppdragsgiveren plikt til å trekke og innbetale forskuddstrekk. Dersom oppdragsgiveren utbetaler lønn til tjenesteyteren uten å foreta forskuddstrekk kan skattemyndighetene holde oppdragsgiveren ansvarlig for det beløpet som skulle vært trukket, jf. skattebetalingsloven § 16-20.

Ser man denne regelen i sammenheng med det som nå foreslås er det ikke unaturlig at også oppdragsgiver som benytter en næringsdrivende tje-

nesteyter bør kunne holdes ansvarlig for det beløpet som tjenesteyteren skulle betalt i skatt og merverdiavgift av vederlaget, når oppdragsgiveren har muliggjort skatte- og avgiftsunndragelsen ved å benytte ikke-ettersporbart kontantoppgjør.

#### 5.4.4.2 Nærmere om innholdet i ordningen

Forslaget innebærer at kjøper av tjenester (eller varer kjøpt sammen med tjenester) kan gjøres medansvarlig for skatt og merverdiavgift som tjenesteyteren har unndratt, forutsatt at vederlaget overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank. Foretak med rett til å drive betalingsformidling likestilles i denne sammenheng med bank. I kravet om betaling via bank ligger en forutsetning om at betalingen kan spores i etterkant på en slik måte at både betaler og betalingsmottaker kan identifiseres. For nærmere redegjørelse for hva som ligger i vilkåret om betaling via bank vises til omtalen til forslaget om fradragsnekt ved andre betalingsformer enn via bank punkt 5.3.6.2.

Skatteunndragelsesutvalgets forslag omfattet, i tillegg til kjøp av tjenester (eller varer kjøpt sammen med tjenester), også rene varekjøp, for eksempel kjøp av kapitalvarer i butikk.

Flere høringsinstanser har pekt på at forslaget kan virke strengt overfor kjøperne i enkelte situasjoner. *Skatteetatens Landsforbund* uttaler seg for eksempel slik om forslaget:

«Med en slik beløpsgrense vil dette medføre at ansvarliggjøring også rammer helt ordinære kjøp. Dette gjelder blant annet bruk av kontantgaver til konfirmasjon, bryllup osv, slik mindretallet påpeker. Det er grunn til å tro at det ikke er utbredt at privatpersoner betaler kjøp over kr 10 000 kontant. En gruppe som kan tenkes å benytte kontanter er pensjonister. En absolutt regel uten skyldkrav vil ovenfor denne gruppen kunne virke urimelig. SkL mener bestemmelsen bør kunne åpne for unntak i særlige tilfeller, der det vil virke åpenbart urimelig om kjøperen blir ansvarlig.»

*Skatterevisorenes Forening* uttaler seg i tilsvarende retning:

«Det skisserte forslaget fra utvalget, en beløpsgrense på kr 10 000 og ansvarsfritakskriterie på innbetaling over konto, vil etter vår mening spesielt kunne ramme eldre. Dette er en gruppe som finner vanskeligheter med å benytte dagens teknologi. Deres valg er da å benytte giring, som er dyrt, direkte overføring i banken, som er enda dyrere, eller bruk av kontanter, som fremstår som billigste løsning. Det bør således være flere elementer innenfor ansvars- og

strafferegimet som gir ansvarsfrihet, for eksempel oppbevaring av kvittering, kontrakter og annen dokumentasjon som kan belyse transaksjonen(e).»

Også *Handelshøyskolen BI* peker på at det kan være gode grunner til å betale 10 000 kroner på andre måter enn gjennom bank og viser til kortsiktige oppdrag der selger/tjenesteyter vil ha umiddelbar betaling. *Handelshøyskolen BI* uttaler også at 10 000 kroner ikke er et særlig høyt beløp. Endelig gir *Handelshøyskolen BI* uttrykk for at det kan reises prinsipielle innvendinger mot at kjøper kan gjøres ansvarlig for selgers/tjenesteyters skatte- og merverdiavgiftskrav, også i de tilfeller hvor kjøperen er uten skyld og har mottatt faktura.

*HSH* mener at forslaget er vidtrekkende og at det synes uforholdsmessig strengt overfor kjøper. *HSH* uttaler blant annet følgende om forslaget:

«Hvis det i det hele tatt skal vurderes å gjøre en kjøper ansvarlig for selgers skatt og merverdiavgift, er *HSH* enig med mindretallet i at beløpsgrensen må settes klart høyere enn det privatpersoner normalt betaler med kontanter, og for øvrig at et eventuelt ansvar i alle fall må forutsette at kjøper visste eller burde vite at selger solgte svart.»

Departementet ser at forslaget til Skatteunndragelsesutvalget, om at ordningen også skal omfatte rene varekjøp, i enkelte tilfeller kan virke urimelig strengt for kjøper. Dette vil særlig være tilfelle hvor en kjøper som ikke har hatt til intensjon å betale svart har kjøpt en kapitalvare i en butikk for over 10 000 kroner kontant, og hvor det i ettertid viser seg at selgeren ikke har innrapportert omsetningen til skatte- og avgiftsmyndighetene. I utgangspunktet tror ikke departementet at det er særlig praktisk at privatpersoner betaler kontant for varer over 10 000 kroner. Som høringsinstansene peker på kan det imidlertid tenkes tilfeller slik som for eksempel bruk av kontantgaver.

Også i disse tilfellene vil det være enkelt for kjøperen å fri seg fra ansvar ved å betale via bank. Departementet tror imidlertid at det er langt færre som er seg bevisste sammenhengen mellom skatte- og avgiftsunndragelser og bruken av kontant betaling når de betaler kontant for en vare i en butikk sammenlignet med å betale kontant for å få utført et arbeid eller en tjeneste i hjemmet. Dersom vedkommende har kjøpt en kapitalvare i en velrenomert butikk hvor det var lite som skulle tilsi at virksomheten ikke innrapporterte omsetningen til skatte- og avgiftsmyndighetene, vil det kunne virke urimelig strengt overfor kjøper om han skulle bli medansvarlig for virksomhetens skatte- og avgiftskrav.

Departementet er derfor kommet til at bestemmelsens virkeområde bør begrenses til kjøp av tjenester (og varer kjøpt sammen med tjenester), der unndragelsene erfaringsmessig er størst og sammenhengen mellom bruken av kontant betaling og unndragelser hos tjenesteyter må antas å være alminnelig kjent.

Et ansvar for tjenester kan omfatte alt fra kjøp av håndverkertjenester, barnepass og rengjøring i selve hjemmet, til for eksempel kjøp av frisør- og skjønnhetsbehandlinger utenfor hjemmet. For å unngå uhensiktsmessige tilpasninger og omgåelser bør bestemmelsen også omfatte kjøp av varer i kombinasjon med kjøp av tjenester. Ved kjøp av håndverktjenester vil ytelsen for eksempel ofte også inkludere en viss andel materialer. Departementet foreslår derfor at også kjøp av varer kjøpt sammen med tjenester, omfattes av ansvarsregelen. En slik utvidelse av tjenestebegrepet vil medføre at det må foretas en avgrensning mot de rene varekjøpene. Dette kan for eksempel være tilfellet ved kjøp av bo- eller bruksartikler til hjemmet som inkluderer levering og eventuelt også montering. Dersom prisen ville vært den samme uavhengig av levering eller montering må det legges til grunn at det er tale om et rent varekjøp. Annerledes er det dersom kjøperen faktisk har betalt for tjenesteytelsen. Ofte vil det måtte bero på en konkret vurdering om kjøpet er et rent varekjøp eller et kjøp av varer kjøpt sammen med en tjeneste. Departementet ser at det vil være hensiktsmessig at det utarbeides nærmere retningslinjer som sikrer en enhetlig praktisering av bestemmelsen i etaten, og foreslår at departementet gis adgang til å fastsette dette i forskrift.

Kjøper kan bare gjøres ansvarlig for selgers skatte- og avgiftsforpliktelser dersom kjøpet overstiger 10 000 kroner. Flere høringsinstanser gir uttrykk for at beløpsgrensen er for lav. Det er blant annet vist til at pensjonister er en gruppe som kan tenkes å benytte kontanter i denne størrelsesorden. *Politidirektoratet* uttaler seg i motsatt retning og peker på at mange i privatmarkedet benytter svarte tjenester under 10 000 kroner slik at det bør vurderes om beløpsgrensen bør være lavere.

Departementet peker på at i vurderingen av hvor beløpsgrensen skal trekkes er målsettingen å finne en rimelig balansegang mellom hensynet til kontroll og forholdet mellom nytte og byrde. På den ene siden kan det stilles spørsmål ved om ikke beløpsgrensen burde settes lavere enn 10 000 kroner. Det må i denne sammenheng tas i betraktning at flertallet av de svarte transaksjonene i privatmarkedet er knyttet til transaksjoner der beløpene er relativt små. Det fremgår blant annet av TNS

Gallups undersøkelse gjennomført i 2009 av svart arbeid i privatmarkedet at 93 prosent av de svarte transaksjonene ble verdsatt til under 50 000 kroner i løpet av de to siste årene, og av disse ble 70 prosent verdsatt til under 10 000 kroner.

En beløpsgrense under 10 000 kroner vil på den annen side medføre betydelige kontroll- og ressursutfordringer for skatte- og avgiftsmyndighetene. Selv om hensynet til bestemmelsens holdningsskapende effekt for så vidt også gjør seg gjeldende der beløpene er små tilsier hensynet til kontrollverdig- het at beløpsgrensen bør være på et visst nivå. Videre bør det også tas hensyn til at det fortsatt vil være noen som av legitime grunner velger å benytte kontanter som betalingsmiddel. Etter departementets syn er dette hensynet godt ivaretatt når beløpsgrensen settes til 10 000 kroner, da det bare helt unntaksvis må antas å være praktisk å betale kontant for en tjeneste med mer enn 10 000 kroner.

Ifølge Norges Banks årsrapport om betalingssystemer for 2008 utgjør kontanter i omløp i Norge bare om lag 7 prosent av de samlede betalingsmidlene, mens 93 prosent av betalingsmidlene er kontopenger. Dette tilsier at de aller færreste oppbevarer større kontantbeløp hjemme, og må dersom betaling av et større beløp skal foregå kontant, først ta ut penger i banken. Uttak via minibank med bankkort har visse beløpsmessige begrensninger, slik at banken gjerne må kontaktes ved uttak av større beløp. Tall fra Norges Bank viser videre at det i 2008 ble gjort 1,6 milliarder betalinger med kontopenger, hvorav 97 prosent av betalingene skjedde elektronisk. De mest brukte betalingstjenestene var nettbank og betalingskort. Gjennomsnittsbeløpet for et varekjøp med betalingskort var i 2008 415 kroner. Å pålegge kjøpere å betale større kjøp via bank eller ved benyttelse av kort, kan i denne sammenheng neppe anses spesielt byrdefullt. Med et velfungerende banksystem og en formidlingssentral som BBS, samt enkle telefon- og nettbankløsninger, er det videre unødvendig og risikofyllt å ta ut penger i banken som skal oppbevares på eller hos kjøperen før den næringsdrivende krever inn beløpet.

Flere av høringsinstansene uttaler at en absolutt regel uten skyldkrav vil kunne virke urimelig i enkelte tilfeller. Det er blant annet anført at pensjonister gjerne er mer tilbøyelige til å bruke kontanter, samtidig som mange finner vanskeligheter med å benytte dagens teknologi. Enkelte høringsinstanser anfører at dette kan avhjelpes ved at flere elementer innenfor ansvarsregimet gir ansvarsfrihet, for eksempel oppbevaring av kvittering, kontrakter eller annen dokumentasjon som kan belyse transaksjonene.

Departementet peker på at målsettingen med ansvarsbestemmelsen er å ramme de tilfeller hvor kjøper av en tjeneste bevisst inngår avtale med en tjenesteyter som tilbyr svart arbeid, og hvor unndragelsen av skatt og merverdiavgift skjer i forståelse mellom kjøper og tjenesteyter. Etter departementets oppfatning bør imidlertid ansvaret også kunne gjøres gjeldende i situasjoner hvor kjøper ikke har bedt om eller bevisst har betalt for svart arbeid, men hvor kjøper faktisk har bidratt til å muliggjøre dette hos tjenesteyter ved å benytte kontanter.

Hovedformålet med ansvarsbestemmelsen er å øke den generelle bevisstheten hos befolkningen når det gjelder sammenhengen mellom bruken av kontanter og utbredelsen av svart arbeid. Slik departementet ser det er det sentralt for å oppnå den ønskede holdningsskapende effekten å inkludere også de tilfeller hvor kjøperen kanskje ikke bevisst går inn for å kjøpe tjenesten svart, men hvor vedkommende har en unnfalende holdning til om tjenesten er svart eller hvit. Det er dessuten lite som taler for at de unnfalende kjøperne er særlig mer beskyttelsesverdige enn de rent uaktsomme kjøperne. Det må i denne forbindelse også ses hen til at kjøper som hovedregel enkelt kan frita seg fra dette ansvaret gjennom å betale via bank.

Departementet ser flere praktiske problemer med at oppbevaring av kvittering, kontrakter og lignende dokumentasjon skal medføre ansvarsfrihet. Blant annet tilsier faren for falske fakturaer at ansvarsfritakelse kun bør skje ved betaling via bank. Etter departementets syn bør det heller ikke lovfestes for mange unntak fra ansvarsregelen da dette vil kunne undergrave den preventive og holdningsskapende effekten regelen er tiltenkt å ha. Dersom det fastholdes at kjøperen bare kan fri seg fra ansvar ved å betale via bank unngår man dessuten at bestemmelsen åpner for uønsket spekulasjon og tilpasninger.

Departementet ser imidlertid at det er viktig for bestemmelsens legitimitet at skatte- og avgiftsmyndighetene utviser et godt skjønns ved anvendelsen av ansvarsregelen. Dette sikres ved at departementets forslag bare gir skatte- og avgiftsmyndighetene en adgang (og ikke en plikt) til å ilegge kjøperen ansvar for tjenesteyterens skatte- og merverdiavgiftskrav. Denne begrensningen vil fungere som en sikkerhetsventil mot at ansvar ilegges der dette vil være åpenbart urimelig overfor kjøper. Departementet vil sørge for at det blir utarbeidet nærmere retningslinjer for praktiseringen av regelen som ivaretar dette.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler at forslaget har konkurransemessige sider som utvalget

ikke har vurdert, for eksempel den ulike behandlingen som i praksis vil oppstå mellom norske og utenlandske kjøpere.

Departementets forslag innebærer at utenlandske kjøpere på lik linje med norske kjøpere må betale for kjøp av tjenester (og varer kjøpt sammen med tjenester) over 10 000 kroner via bank. Dersom en utenlandsk kjøper ikke har norsk bankkonto vil han ha mulighet til å overføre penger fra sin utenlandske bankkonto. Departementet kan på denne bakgrunn vanskelig se at forslaget innebærer noen ulik behandling av norske og utenlandske kjøpere. Riktignok er det gebyrer knyttet til overføring av penger fra utenlandsk til norsk bankkonto, men alternativet for en utenlandsk kjøper som ikke har norsk bankkonto vil være å veksle til norske kontanter for å betale for tjenesten, noe som også vil medføre kostnader.

Departementet kan heller ikke se at forslaget innebærer noen forskjellsbehandling av utenlandske arbeidere som driver næringsvirksomhet i Norge, så lenge ordningen ikke krever at den næringsdrivende må opprette en norsk bankkonto. På grunn av gebyrene som er knyttet til overføring av penger fra norsk til utenlandsk bankkonti vil det imidlertid være en fordel for den næringsdrivende å opprette en norsk bankkonto, noe som kan medføre utfordringer i forbindelse med anskaffelse av personnummer eller d-nummer som er nødvendig for å opprette en norsk bankkonto. Departementet kan imidlertid ikke se at disse praktiske utfordringene tilsier at utenlandske næringsdrivende ikke skal omfattes av ordningen.

#### 5.4.4.3 *Nærmere om når ansvar for kjøperen kan gjøres gjeldende og hvordan kravet skal beregnes*

Forslaget innebærer at kjøperen på nærmere angitte vilkår kan holdes direkte og solidarisk ansvarlig for den næringsdrivendes skatte- og avgiftsundragelser. Forslaget medfører bare medansvar for kjøper dersom den næringsdrivende unnlater å oppgi vederlaget til beskatning eller ikke innberetter merverdiavgiften. Bestemmelsen kommer således ikke til anvendelse dersom den næringsdrivende har oppfylt sin opplysningsplikt overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, men av andre årsaker ikke kan eller vil gjøre opp skatte- og avgiftskravene sine.

Et direkte solidarisk ansvar innebærer at dekning for skatte- og avgiftskravet kan søkes hos kjøper eller hos tjenesteyter – i den rekkefølge skatte- og avgiftsmyndighetene velger.

Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene først

må prøve ut tjenesteyters betalingsvilje og/eller betalingsevne vil dette medføre at det vil ta lang tid før et ansvarskrav kan rettes mot kjøper. Dette vil etter departementets syn gjøre kjøpers ansvar nærmest illusorisk, og redusere den preventive effekten kraftig. Om skatte- og avgiftsmyndighetene velger å inndrive skatte- og avgiftskravet hos kjøper eller hos tjenesteyter har ingen betydning for hvordan ansvaret endelig skal fordeles disse to imellom. Dette må i samsvar med alminnelige prinsipper for solidarisk ansvar avgjøres på bakgrunn av det underliggende forholdet mellom kontraktspartene.

Kjøperens ansvar vil i utgangspunktet være begrenset til den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av det aktuelle vederlaget. Med skatt menes i denne forbindelse skatt på inntekt og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a. I forbindelse med skatte- og avgiftsmyndighetenes fastsettelse eller endring av tjenesteyters skatte- og avgiftsgrunnlag må således størrelsen på kjøperens vederlag fastsettes, og skatt og merverdiavgift av vederlaget beregnes.

En generell utfordring ved fastsettelsen av kjøperens vederlag er muligheten til å dele opp fakturaen slik at hver faktura faller inn under beløpsgrensen. Dersom flere fakturaer er innbyrdes forbundet slik at de samlet må antas å være oppgjør for én og samme tjeneste (og eventuelt betaling for varer kjøpt sammen med tjenesten) må utgangspunktet være at man foretar en samlet vurdering av fakturaene for å se om beløpsgrensen er nådd. En annen utfordring ved fastsettelsen av vederlaget er beregningen ved løpende tjenesteytelser eller periodiske avtaler. Forslaget omfatter for eksempel også betaling for faste ukentlige rengjørings tjenester selv om det enkelte deloppgjør er mindre enn 10 000 kroner. Nærmere regler om fastsettelsen av vederlaget, herunder beregning av vederlaget ved løpende tjenester, vil bli fastsatt i forskrift.

Når det gjelder beregningen av kjøperens ansvarskrav foreslo Skatteunndragelsesutvalget at skattekravet kan utmåles som 50 prosent av vederlaget, mens merverdiavgiftskravet er den merverdiavgift som skulle vært beregnet av vederlaget. Siden forslaget innebærer at kjøper kan holdes solidarisk ansvarlig for tjenesteyters skatte- og avgiftsunndragelser legger departementet til grunn at utvalget har ment at ansvarskravet i utgangspunktet skal tilsvare den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av vederlaget, men slik at skattekravet begrenses oppad til 50 prosent av vederlaget.

Etter departementets syn er en slik begrensnings av ansvarskravet lite praktisk. Departementet ser imidlertid at det kan oppstå enkelte praktiske

problemer når det gjelder å fastsette den skatt som skulle vært beregnet av vederlaget, særlig knyttet til fradragsberettigede kostnader.

Selv om utgangspunktet er at ansvarskravet skal tilsvare den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av vederlaget legger departementet til grunn at det til en viss grad vil måtte bli nødvendig med en sjablongmessig beregning. Nærmere bestemmelser om hvordan skatt og merverdiavgift av vederlaget skal beregnes, samt hvilken instans som skal fastsette kjøperens ansvarskrav, vil bli fastsatt i forskrift.

#### 5.4.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

For skatte- og avgiftsmyndighetene innebærer ikke forslaget nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler imidlertid at forslaget medfører at de næringsdrivende får kostnader med å skaffe og bruke bankterminal.

Departementet peker på at forslaget kun forutsetter at kjøperen betaler for arbeid og tjenester via bank. Dette innebærer ikke nødvendigvis at den næringsdrivende må ha tilgjengelig bankterminal, da det også vil være mulig for den næringsdrivende å gi kreditt, for eksempel ved å utstede faktura.

Dersom den næringsdrivende ikke ønsker kredittrisikoen ved å utstede en faktura som skal betales i ettertid, må imidlertid den næringsdrivende kunne tilby kjøperen å betale med bankkort. Kostnadene knyttet til å anskaffe og anvende en betalingsterminal vil kunne variere avhengig av type terminal. Betalingsterminaler leveres av ulike leverandører, og kommer både i stasjonære utgaver og som mobile enheter tilknyttet mobilnettet. Sistnevnte er særlig praktisk dersom oppjøret skjer utenfor den næringsdrivendes faste brukersted/forretningssted.

Leie av en mobil terminal koster fra ca. 250 kroner per terminal per måned, mens kjøp av mobil terminal koster fra ca. 6500 kroner og oppover. Leie og eventuelt kjøp av stasjonær terminal er noe billigere. I tillegg kommer etableringskostnader fra ca. 1000 kroner. Driftskostnader vil bero på hvilke løsninger og servicenivåer man velger. Det mest benyttede betalingskortet i Norge er det nasjonale debetkorts-systemet BankAxept. Ifølge Norges Bank utgjør bruken av BankAxept 67 prosent av kortomsetningen i Norge. Aksept av BankAxept-kort betinger en avtale med en norsk bank, og disse abonnementene koster fra 125 kroner per måned + 15 øre per transaksjon. Aksept av Visa og MasterCard be-



tinger en avtale med en innløser av disse korttype- ne, for eksempel Teller eller Elavon. Et slikt abon- nement koster fra 100 kroner per måned + 2 pro- sent av transaksjonsbeløpet. Både mobile og stasjo- nære betalingsterminaler forutsetter i tillegg nød- vendig telekommunikasjon.

De faktiske kostnadene for den enkelte nær- ingsdrivende med å anskaffe og inneha en beta- lingsterminal er således avhengig av flere faktorer slik som hvilken terminal som velges, hvor mange abonnement vedkommende næringsdrivende teg- ner og til en viss grad også av omsetning og antall årlige transaksjoner. Dersom den næringsdrivende har en omsetning på mellom 500 000 og 1 million kroner og vedkommende har behov for en mobil betalingsterminal vil kostnadene første driftsår væ- re anslagsvis mellom 10 000 - 13 000 kroner, forut- satt at hele omsetningen skjer ved bruk av kort og fordelingen er 90 prosent med BankAxept og 10 prosent med Visa/MasterCard-kort. Dette omfatter anskaffelses- og etableringskostnader som nevnt over samt driftskostnader som forutsatt.

Forslaget innebærer imidlertid at næringsdri- vendes kontantomsetning vil bli redusert. Dette vil medføre at de næringsdrivende får reduserte kost- nader til kontanthåndtering, herunder kostnader til sikker oppbevaring, transport og innløsning i bank. Forslaget vil således også innebære innsparinger for de næringsdrivende.

Det kan også fremheves at det er økonomiske fordeler for kjøperen å betale via bank, da kjøperen normalt må betale gebyr for å ta ut kontanter i mini- bank eller bank.

#### 5.4.4.5 Rettslig regulering

Skatteunndragelsesutvalget har foreslått at en be- stemmelse om ansvarliggjøring tas inn i ligningslo- ven § 10-7 og merverdiavgiftsloven. Videre uttalte utvalget at en tilsvarende hjemmel burde vurderes inntatt i tollloven.

Etter departementets syn er det mer hensikts- messig at en bestemmelse om kjøpers medansvar for selgers skatte- og avgiftskrav innarbeides i skat- tebetalingsloven kapittel 16. Dette kapitlet har samlet en rekke forskjellige ansvarsbestemmelser, og det er i samsvar med de tanker som ligger bak den nye skattebetalingsloven at også en slik an- svarsbestemmelse som nå foreslås, blir inntatt her.

Etter skattebetalingsloven § 3-1 første ledd gjel- der forvaltningsloven med de særlige bestemmel- ser som er gitt i skattebetalingsloven. Forvaltnings- lovens bestemmelser om blant annet klageadgang og innsynsrett vil dermed komme til anvendelse ved en eventuell ansvarliggjøring av private opp-

dragsgivere i tråd med den nye bestemmelsen. De- partementet ser at det vil kunne være behov for å gjøre enkelte tilpassninger når det gjelder rekke- vidden av forvaltningslovens anvendelse i saker som gjelder medansvar for kjøper, og foreslår at det i forskrift utarbeides nærmere retningslinjer om kjøpers klagemuligheter, innsynsrett mv. Det vises til forslag til ny § 16-50 i skattebetalingsloven.

Når det gjelder utvalgets forslag om å innføre en tilsvarende ansvarsbestemmelse for toll må be- hovet for dette etter departementets oppfatning ut- redes nærmere.

#### 5.4.4.6 Ikrafttredelse

Dersom innføring av et medansvar for kjøper av tje- nester i privatmarkedet skal ha den ønskede effek- ten er det behov for informasjonskampanjer før re- gelen kan trå i kraft. Informasjonskampanjer vil for øvrig også være et positivt virkemiddel i det fore- byggende og holdningsskapende arbeidet generelt, og det er således hensiktsmessig at det settes av til- strekkelig tid til gjennomføringen av disse. På den- ne bakgrunn er departementet kommet til at rege- len ikke bør trå i kraft før fra 1. januar 2011. Det vi- ses til forslag til ny § 16-50 i skattebetalingsloven.

## 5.5 Overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å deklare valuta

### 5.5.1 Innledning

Finansdepartementet legger frem forslag om at toll- myndighetene skal få adgang til å ilegge et overtre- delsesgebyr ved brudd på plikten til å deklare va- luta og andre betalingsmidler over NOK 25 000 som bringes til og/eller fra tollområdet. Overtre- delsesgebyr skal kunne ilegges med inntil 30 pro- sent av det ikke deklarte beløpet. Forslaget inne- bærer at det innføres en ny bestemmelse i tollloven. Det foreslås at det nærmere innholdet i ordningen fastsettes i forskrift.

### 5.5.2 Bakgrunn for forslaget

Deklareringsplikten skal sikre at overføring av va- luta og andre betalingsmidler inn og ut av Norge skjer i synlige og kontrollerbare former.

Ved overføring av større beløp mellom to land er det i dag normalt og praktisk å benytte seg av banktjenester. Bortsett fra til land som ikke har et velfungerende bankvesen, har det derfor formod- ningen mot seg at forflytning av *store* kontantbeløp eller andre fysiske betalingsmidler, som ikke dekla- reres til tollmyndighetene, har et aktverdig formål.

Formålet med fysisk valutatransport som ikke deklarerer, vil ofte være å unngå sporing av pengeflyten. I slike tilfeller vil det være stor sannsynlighet for at midlene kan knyttes til straffbare forhold, som for eksempel skatte- og avgiftsunndragelser eller narkotikakriminalitet.

Brudd på plikten til å deklare valuta og andre betalingsmidler er i dag et internasjonalt problem. Selv om det ikke finnes nøyaktig statistikk over hvor store beløp som unnlates deklarerer, er det blant annet på bakgrunn av tollmyndighetenes kontrollinnsats de siste årene, og erfaringsutveksling med andre lands tollmyndigheter og internasjonale tollorganisasjoner, grunn til å anta at dette utgjør betydelige beløp. I denne sammenheng kan det for eksempel vises til en aksjon foretatt av toll- og politimyndigheter i 23 EU-land, Norge, Kroatia, Tunisia, Algerie og Marokko i perioden 10. – 17. september 2008. Aksjonen førte til avdekking av ikke deklart valuta til en verdi av ca. 7,6 millioner EURO (ca. 60 millioner kroner). I Norge beslagla tollmyndighetene ca. 2,1 millioner kroner i forbindelse med aksjonen. I tillegg ble det tillatt etterdeklart 5,6 millioner kroner. I 2008 avdekket tollmyndighetene ikke deklarte beløp i diverse valuta med totalt 19,19 millioner kroner.

Brudd på deklareringsplikten er straffbart. Tollmyndighetenes erfaring er at politiet ofte ikke har ressurser til å følge opp anmeldelser for brudd på deklareringsplikten. Det finnes i dag ingen hjemler for ileggelse av administrative sanksjoner ved brudd på deklareringsplikten. Dette gjør at brudd på deklareringsplikten ofte ikke sanksjoneres i det hele tatt.

### 5.5.3 Gjeldende rett

Valuta i form av kontanter og andre betalingsmidler over NOK 25 000 kan føres ut fra eller inn til tollområdet dersom de er korrekt deklart. Deklareringsplikten er hjemlet i forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 3-1-2, jf. tolloven § 3-1. Etter bestemmelsens første punktum skal personer som bringer norske og utenlandske sedler og mynt tilsvarende et beløp større enn NOK 25 000 til eller fra tollområdet, uoppfordret oppgi eller legge frem disse for tollmyndighetene ved inn- og utførsel. Likestilt med sedler og mynt er reisesjekker og andre sjekker som kan utbetales til ihendehaver, ihendehaverveksler, ihendehavergjeldsbrev og andre fysiske verdipapirer hvis rettigheter kan utøves av ihendehaveren, jf. tollforskriften § 3-1-2 annet punktum. Deklaringen av valuta og andre betalingsmidler skal registreres av tollmyndighetene i valutaregis-

teret i henhold til valutaregisterloven. Ved deklaringen skal det oppgis blant annet hvem som fører pengene inn og ut av landet, hvor grensepasseringen finner sted og hvilket beløp som medtas. Dette er opplysninger som også registreres i valutaregisteret. Valutaregisteret inneholder også en rekke andre opplysninger om transaksjoner knyttet til betalingsmidler, herunder opplysninger om banktransaksjoner m.m. Registreringene i valutaregisteret er blant annet med på vise pengeflyten i samfunnet.

Brudd på deklareringsplikten er straffbart etter tolloven §§ 16-2 og 16-5, eventuelt § 16-7 hvis overtredelsen er særlig grov. Tolloven § 16-13 fastslår at tollmyndighetene ved skjellig grunn til mistanke om lovovertrødelse nevnt i tolloven kapittel 16, kan beslaglegge varer som det kan bli tale om å inndra. Det er lagt til grunn at tollmyndighetene i medhold av § 16-13 kan ta beslag i valuta, på linje med andre varer som unndras tollkontroll. Betalingsmidler som etter overtredelse av tollforskriften § 3-1-2 er beslaglagt av tollmyndighetene i henhold til tolloven § 16-13, skal leveres tilbake til den som hadde betalingsmidlene med seg ved inn- eller utførsel dersom inndragning ikke finner sted.

Vanlig sanksjon der saker følges opp etter anmeldelse, har vært at politiet utferdiger et forelegg som tilsvarende en mindre andel av det ikke deklarte beløpet og at valutaen deretter utleveres. I Eidsivating lagmannsretts dom av 27. juni 2008 (LE-2007-138919) er det fra aktors side uttalt at 3 prosent av det ikke deklarte beløp blir benyttet som et utgangspunkt, men at boten som utmåles under enhver omstendighet blir vurdert og eventuelt justert i samsvar med straffeloven § 27. Riksadvokaten har i august 2009 tatt initiativ til å heve bøtenivået i disse sakene. I de nye retningslinjene fremgår det at boten, som tidligere, bør graderes etter størrelsen på det ikke deklarte beløp og at normalsatsen ved den rene formalovertrødelse bør utgjøre ca. 20 prosent. Satsen på 20 prosent forutsetter at boten vedtas og har derfor innebygd en viss tilståelsesrabatt. Dersom forelegget ikke vedtas, slik at saken må fremmes for retten, bør det i henhold til Riksadvokatens retningslinjer påstås en bot på 25 prosent av det ikke deklarte beløpet. Dette innebærer en betydelig skjerpelse av bøtenivået i disse sakene.

### 5.5.4 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget har i sin utredning foreslått at det innføres en ny bestemmelse i tollovens kapittel 16 om straff og administrative reaksjoner som gir tollmyndighetene en adgang til å ilegge

et gebyr når overføring av valuta eller andre betalingsmidler over NOK 25 000 til eller fra tollområdet ikke blir deklarerert. Det er foreslått at gebyr skal kunne ilegges med inntil 50 prosent av det udeklarete beløpet. Etter utvalgets oppfatning vil et administrativt gebyr kunne avhjelpe at brudd på deklareingsreglene ikke blir fulgt opp med straffesanksjoner der saker grunnet politiets ressursituasjon ikke blir anmeldt. Utvalget viser i sitt forslag til at de mest alvorlige sakene, for eksempel saker hvor det er indikasjoner på at valutaen stammer fra narkotikahandel, fortsatt bør overlates til politiet. Videre foreslår utvalget at det presiseres at toll- og avgiftsmyndighetene kan tilbakeholde betalingsmidler til sikring av gebyret. Utvalget foreslår også at det fastsettes en adgang til å gi nærmere regler om utmålingen av gebyret og om hvem som skal ha myndighet til å treffe beslutning om illeggelse av gebyr, nedsettelse av gebyr og tilbakehold av udeklarete betalingsmidler.

### 5.5.5 Høringsinstansenes merknader

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse til forslaget:

- Handelshøyskolen BI
- Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) / Sparebankforeningen
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Norsk Tollerforbund
- NTL-Skatt
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- Politidirektoratet
- Riksadvokaten
- Skatterevisorenes Forening
- Skatteetatens Landsforbund
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Skattedirektoratet

Av disse er det bare *Politidirektoratet* som stiller seg negativ til forslaget.

*FNH/Sparebankforeningen* støtter forslaget og viser til at kriminalitet ikke bør lønne seg selv om politiet har begrensede ressurser til å følge opp den strafferettslige siden. Også *Norsk Tollerforbund*, *Norsk Øko-Forum*, *NTL-Skatt*, *Skatteetatens Landsforbund*, *LO*, *Riksadvokaten*, *Skattedirektoratet*, *Skatterevisorenes Forening* og *Toll- og avgiftsdirektoratet* støtter forslaget.

### 5.5.6 Departementets vurderinger og forslag

#### 5.5.6.1 Innledning

Departementet foreslår at det innføres en hjemmel for tollmyndighetene til å ilegge en administrativ

sanksjon i form av et overtredelsesgebyr ved brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler, jf. tollforskriften § 3-1-2, jf. tolloven § 3-1. Det foreslås at hjemmelen tas inn i tolloven kapittel 16 om straff og andre reaksjoner.

Tollmyndighetene har de siste årene satset mer på å forhindre utførsel og innførsel av valuta og andre betalingsmidler som ikke er rettmessig deklarerert. De siste årene er det også bevilget midler til å øke kontrollinnsatsen på dette området. Valuta og andre betalingsmidler er ikke belagt med toll eller avgifter, det er således grunn til å tro at brudd på deklareringsplikten ofte skjer for å skjule at midlene stammer fra straffbare forhold. Tall fra Toll- og avgiftsdirektoratet viser at antall avdekkede anmeldte saker med ikke deklarerert valuta eller andre betalingsmidler er mer enn doblet i perioden fra 2002 (53 saker) til 2008 (109 saker). Også det avdekkede beløp i disse sakene er mer enn doblet, fra 9,42 millioner kroner i 2002 til 19,19 millioner kroner i 2008.

Resultatet av kontrollinnsatsingen viser at denne bidrar til å øke oppdagelsesrisikoen, noe som igjen kan få flere til å velge å avstå fra å bryte deklareringsplikten. En viktig tilleggspremiss for å få flere til ikke å bryte deklareringsplikten er muligheten til å ilegge effektive sanksjoner. Sanksjoner, i tilfeller hvor det oppdages brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler, ilegges i dag i form av bøter etter anmeldelse til politiet. Erfaringsmessig har politiet bare ressurser til å følge opp et begrenset antall saker på dette området. Innføring av en administrativ sanksjon vil kunne avlaste politiet og påtalemyndigheten, samtidig som man sikrer illeggelse av sanksjon når brudd på deklareringsplikten er avdekket. Økt kontrollinnsats og innføring av en ordning med overtredelsesgebyr, kan således være med på å redusere omfanget av brudd på deklareringsplikten, herunder omfanget av den underliggende kriminaliteten som har generert betalingsmidlene.

#### 5.5.6.2 Vilkår for å utstede overtredelsesgebyr

I forslaget som har vært på høring er det satt som vilkår for utstedelse av gebyr at det foreligger brudd på deklareringsplikten for kontanter og andre betalingsmidler, jf. forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 3-1-2, jf. tolloven § 3-1. I forslaget er det ikke stilt krav om skyld eller andre vilkår som retter seg mot overtredelsens art.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til høringsforslaget på dette punktet. Flere av høringsinstansene har uttrykt at de er enig i at vil-

kår for ileggelse av et administrativt gebyr bør være at det rent objektivt kan konstateres et brudd på deklareringsplikten i tollforskriften § 3-1-2.

*Toll- og avgiftsdirektoratet* har i sin høringsuttalelse bemerket at gebyret burde hete overtredelsesgebyr. De har i denne sammenheng uttalt følgende:

«I Sanksjonsutvalgets utredning «Fra bot til bedring» (NOU 2003:15) trekkes overtredelsesgebyr frem som en hensiktsmessig reaksjonsform ved overtredelser av handlingsnormer (se punkt 11.3.2.1). Deklarasjonsplikten for betalingsmidler er en slik handlingsnorm. Bruk av overtredelsesgebyr ved brudd på denne deklarasjonsplikten vil etter vår oppfatning fremstå som noe annet enn et gebyr i klassisk forstand. Et overtredelsesgebyr vil derfor kunne være en hensiktsmessig reaksjon og en hensiktsmessig begrepsbruk i forbindelse med sanksjonering av brudd på deklarasjonsplikten for betalingsmidler.»

Som nevnt foran støtter ikke *Politidirektoratet* forslaget. Etter deres oppfatning bør etterforskning og irettføring av denne typen saker, fortsatt høre inn under politiet og påtalemyndigheten.

Departementet slutter seg til forslaget om at det er det objektivt konstaterbare bruddet på deklareringsplikten for betalingsmidler som skal være vilkår for ileggelse av gebyr. Videre er departementet enig i at «overtredelsesgebyr» vil være en hensiktsmessig betegnelse på den administrative sanksjonen som foreslås. Sanksjonsutvalget uttaler i NOU 2003:15 Fra bot til bedring side 169-170 at etter deres terminologi karakteriseres et overtredelsesgebyr ved at forvaltningen pålegger en person eller et foretak å betale et pengebeløp til det offentlige som følge av at personen eller noen som identifiseres med foretaket, har overtrådt en handlingsnorm (et forbud eller påbud) fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov eller i individuell avgjørelse. Sanksjonsutvalget uttaler at det er et vilkår for å ilegge overtredelsesgebyr at en handlingsnorm er brutt, og at formålet med gebyrileggelsen er pønalt, det vil si å påføre gjerningsmannen eller foretaket et onde som en reaksjon fra samfunnet mot overtredelsen. Etter Sanksjonsutvalgets oppfatning brukes i dag ulike betegnelser på det som etter deres forstand er et overtredelsesgebyr. Utvalget anbefaler at begrepsbruken bør være konsekvent, og at sanksjonen bør kalles overtredelsesgebyr. Departementets forslag til innføring av et overtredelsesgebyr for brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler vil etter dette være i samsvar med Sanksjonsutvalgets anbefalte begrepsbruk.

Til Politidirektoratets anførsel om at etterforsk-

ning og irettføring av denne type saker fortsatt bør høre inn under politiet og påtalemyndigheten, forstår departementet anførselen slik at Politidirektoratet ikke ønsker at det skal innføres hjemmel til å ilegge administrative sanksjoner på dette området. Politidirektoratet har ikke gitt noen nærmere begrunnelse for sitt syn. Til dette vil departementet bemerke at toll- og avgiftsetaten har lang erfaring med ileggelse av administrative sanksjoner innenfor sitt ansvarsområde, for eksempel gjennom ileggelse av tilleggsavgift. Dette har vist seg som et egnet virkemiddel ved avgiftsunndragelser. Departementet er av den oppfatning at adgang til ileggelse av et overtredelsesgebyr vil være et effektivt virkemiddel for å bekjempe brudd på deklareringsplikten.

Vedtakelse av en hjemmel for tollmyndighetene til å ilegge overtredelsesgebyr ved brudd på deklareringsplikten forutsetter, i tillegg til at det fastsettes en forskrift om det nærmere innholdet i ordningen, at det utarbeides retningslinjer for toll- og avgiftsetatens praktisering av ordningen. I forskriften vil det blant annet være nødvendig å gi regler om hvem som skal ilegge overtredelsesgebyr, når overtredelsesgebyr skal ilegges, gebyrenes størrelse, unntaksbestemmelser osv. Departementet legger i denne sammenheng til grunn at det er den enkelte tollregion som skal ilegge overtredelsesgebyr. Det foreslås at de nye bestemmelsene trer i kraft straks, men at adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr ikke kan tas i bruk før forskrift og retningslinjer er på plass.

Det vises til forslag til ny § 16-15 første og tredje ledd i tolloven.

### 5.5.6.3 Gebyrets størrelse

I forslaget som har vært på høring er det foreslått at gebyr skal ilegges med inntil 50 prosent av det ikke deklarererte beløpet.

*Riksadvokaten* har i sitt høringssvar uttrykt at det er behov for å styrke håndhevingen av brudd på deklareringsplikten, og at en forvaltningssanksjon i form av et overtredelsesgebyr vil være hensiktsmessig ved slike lovbrudd. Riksadvokaten har ikke uttalt seg om gebyrets størrelse, men har i sin uttalelse opplyst at han om kort tid vil instruere påtalemyndigheten om at bøtenivået skal heves vesentlig ved disse formalovertredelsene.

*Handelshøyskolen BI* har hatt merknader knyttet til gebyrets størrelse, og mener at et gebyr på inntil 50 prosent er en dramatisk reaksjon. De har blant annet uttalt følgende:

«Av en rekke ikke tvilsomme grunner kan det

være ønskelig å reise med større kontantbeløp enn kr 25 000. Banktransaksjoner kan være krevende og underlagt begrensninger for kontantuttak. Det andre land kan ha dokumentasjonskrav som er uhensiktsmessige. Betalingskort kan kreve forsiktighet grunnet faren for misbruk osv. Dette fritar en ikke for rapporteringsplikt ved utreise, men utvalgets utgangspunkt om at det nærmest dreier seg om kriminalitet, blir igjen galt. Inndragning av 50 % er en dramatisk reaksjon. Etter vårt skjønn bør beløpsgrensen settes høyere og sanksjonene avdempes betydelig.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* mener det bør settes en øvre grense for ileggelse av gebyret og har uttalt følgende om dette:

«Vi foreslår også at det settes en absolutt grense for når Tollvesenet kan ilegge overtredelsesgebyr for ulovlig inn- og utførsel av betalingsmidler. Etter vår oppfatning bør enkeltstående beslag av mer enn 500 000 kr håndteres av politi og påtalemyndighet på bakgrunn av overtredelsens alvorlighetsgrad. En slik begrensning bør reguleres i tollforskriften for å sikre fleksibilitet ved et eventuelt senere endringsbehov.»

Departementet er av den oppfatning at forslaget om et gebyr på inntil 50 prosent av det ikke deklarte beløpet uten krav om skyld, må anses som en særlig streng administrativ sanksjon ved en formalovertredelse som det her er snakk om. Ved ileggelse av administrative sanksjoner for skatte- og avgiftsunndragelser varierer disse i hovedsak fra 30 prosent til 100 prosent. Ordinær tilleggsatt etter ligningsloven, hvor det ikke er krav om skyld, ilegges med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Ved grov uaktsomhet eller forsett kan tilleggsatt komme opp i inntil 60 prosent. Det er også fastsatt unntaksregler for ileggelse av tilleggsatt. Av hensyn til sammenhengen i regelverket, herunder størrelsen på administrative sanksjoner, bør etter departementets oppfatning overtredelsesgebyr for brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler ikke overstige normalsatsen for tilleggsatt.

I punktet om gjeldende rett fremgår det at Riksadvokaten har gitt nye retningslinjer for politiets og påtalemyndighetens utmåling av bøter ved brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler. Som hovedregel skal det utmåles en bot som utgjør 20 prosent av det ikke deklarte beløpet, eventuelt 25 prosent av det ikke deklarte beløpet dersom boten ikke vedtas og saken må bringes inn for retten. Departementet er av den oppfatning at det bør være sammenheng mellom de administrative sanksjonene og de strafferettslige sanksjonene for brudd

på deklareringsplikten for betalingsmidler. Departementet går etter dette inn for at det settes en øvre grense for gebyret hvor tollmyndighetene gis adgang til å ilegge overtredelsesgebyr på inntil 30 prosent av det ikke deklarte beløpet ved brudd på deklareringsplikten. Den faktiske størrelsen på gebyrene som tollmyndighetene skal ilegge, må imidlertid også koordineres med Riksadvokatens nye retningslinjer for politiets og påtalemyndighetens utmåling av bøter ved brudd på deklareringsplikten. Dette vil departementet gjøre ved utarbeidelse av forskrift til ordningen. Departementet vil samtidig vurdere behovet for unntaksregler i tilfeller hvor ileggelse av et overtredelsesgebyr vil virke urimelig.

Til Toll- og avgiftsdirektoratets merknad om at det bør innføres en øvre beløpsgrense på 500 000 kroner for ileggelse av overtredelsesgebyr vil departementet bemerke at det er enig i at de alvorligste sakene fortsatt skal anmeldes til politiet. Departementet er imidlertid ikke enig i at det vil være hensiktsmessig å forskriftsfastsette en øvre beløpsgrense for hvilke saker det kan reageres med et overtredelsesgebyr etter tolloven. Hvilke saker som skal anmeldes til politiet, bør reguleres i etatens anmeldelsesinstruks. Toll- og avgiftsetaten har i dag en anmeldelsesveileder for hvilke saker under deres ansvarsområde som skal anmeldes til politiet. Det arbeides for tiden med å utarbeide en formell anmeldelsesinstruks, på toll- og avgiftsområdet, tilsvarende skatteetatens anmeldelsesinstruks (som er under revisjon). Anmeldelsespraksis for saker relatert til brudd på deklareringsplikten for valuta og andre betalingsmidler inngår i dag i etatens anmeldelsesveileder og vil også omfattes av den nye anmeldelsesinstruksen.

I forslaget som har vært på høring fremgår det at overtredelsesgebyret skal utmåles i prosent av betalingsmidelets «pålydende». Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Departementet slutter seg til forslaget. Ved utarbeidelsen av forskrift til ordningen vil departementet vurdere om «pålydende» skal innebære at overtredelsesgebyret skal fastsettes i den valutaen som er ført til eller fra Norge uten deklareringsplikt, eventuelt i norske kroner. Det samme gjelder når det ikke er valuta, men en annen type betalingsmiddel som er ført til eller fra Norge.

En eventuell heving av beløpsgrensen for plikten til å deklare betalingsmidler som bringes til/fra Norge, slik som Handelshøyskolen BI anfører, har ikke vært på høring. Departementet foretar derfor ikke en vurdering av dette innspillet her.

Det vises til forslag til ny § 16-15 første ledd og tredje ledd.

#### 5.5.6.4 Forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjonen

Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. Loven sier uttrykkelig at EMK skal gjelde som norsk lov, og ved motstrid ha forrang foran annen norsk lovgivning.

Forholdet til EMK er ikke behandlet i forslaget som har vært på høring. Ingen av høringsinstansene som har avgitt uttalelse til forslaget her, har tatt opp forholdet til EMK.

Overtredelsesgebyr regnes ikke som straff etter norsk rett, jf. Grunnloven § 96. Selv om en sanksjon ikke er straff etter nasjonal rett, kan det være at den må regnes som straff etter EMK. På bakgrunn av konvensjonspraksis oppstilles det tre kriterier (introdusert i Engel-saken) for om en sanksjon må anses som en straffesiktelse i menneskerettskonvensjonens forstand. For det første er den nasjonale klassifiseringen av sanksjonen av betydning. Det andre kriteriet som skal vurderes er lovbruddets karakter, og det tredje kriteriet er sanksjonens innhold og karakter.

Kriteriene kan hver for seg danne grunnlag for å konstatere at det foreligger en straffesiktelse etter EMK, eller de kan etter en skjønnsmessig helhetsvurdering innebære at det foreligger en straffesiktelse selv om ikke ett av kriteriene alene tilsier det. Det kan legges til grunn at kjerneområdet for begrepet straffesiktelse er sanksjoner som er straff etter norsk rett. Det er imidlertid slik at også andre reaksjonstyper som ikke formelt er straff etter norsk rett, kan innebære en straffesiktelse etter konvensjonen. Administrativt ilagte økonomiske sanksjoner av diverse slag, herunder gebyrer for trafikkovertrедelser og tilleggsskatt, har således blitt ansett for å innebære en straffesiktelse, jf. NOU 2003:15 Fra bot til bedring side 98.

Etter departementets vurdering vil den type overtredelsesgebyr som foreslås her utgjøre en straffesiktelse etter EMK. Dette innebærer blant annet at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse. EMK artikkel 6 gjelder retten til en rettferdig rettergang. EMK artikkel 6 nr. 1 fastsetter grunnprinsippene for en rettferdig rettergang og gjelder både sivile saker og straffesaker. EMK artikkel 6 nr. 2 og nr. 3 presiserer visse minimumsrettigheter og gjelder bare i saker som innebærer en straffesiktelse (*criminal charge*). Det er likevel slik at flere av rettighetene i artikkel 6 er beregnet på den rettslige behandlingen av en straffesak, og de kan derfor

ikke påberopes under den administrative behandlingen av en sak.

Videre vil forbudet i EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) mot at noen forfølges strafferettslig (*criminal proceedings*) på ny for en handling som han allerede er endelig dømt eller frifunnet for i vedkommende stat, få betydning ved ileggelse av administrative sanksjoner som er å anse som straff i konvensjonens forstand. Bestemmelsen oppstiller et forbud mot gjentatt straffeforfølgning og forplikter medlemsstatene til å gi avgjørelser i straffesaker negativ materiell rettskraft. Bestemmelsen er likevel ikke til hinder for gjenopptakelse i samsvar med vedkommende stats lov og rettergangsordning i straffesaker, jf. bestemmelsens annet ledd. Bestemmelsens formål er å forhindre en ny rettsforfølgning for et forhold som gjerningsmannen hadde en berettiget forventning om å være ferdig med. P 7-4 regulerer ikke størrelsen på straffen, og statene står fritt til å avgjøre hvilken strafferamme og hvilke straffformer som kan anvendes hver for seg eller samlet. Bestemmelsen regulerer heller ikke hvordan den samlede sanksjonen settes sammen av ulike straffarter.

Avgjørende for om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 er krenket, er om den nye forfølgningen gjelder samme straffbare forhold som den første forfølgningen. Menneskerettsdomstolen (EMD) har i flere saker uttalt seg om hvilke kriterier som skal legges til grunn ved avgjørelsen av hva som er samme straffbare forhold. I en storkammeravgjørelse om dette 10. februar 2009 (14939/03) – Zolotukhin mot Russland – uttaler domstolen blant annet at den ved vurderingen av om hva som skal anses som samme straffbare forhold har hatt flere tilnæringsmåter i tidligere saker. Etter domstolens oppfatning bidrar de ulike tilnæringsmåtene til rettsusikkerhet, som er uforenlig med de rettigheter som følger av P 7-4. EMD uttaler etter dette at EMK P 7-4 må forstås slik at den forbyr gjentatt forfølgning eller rettssak om en overtredelse, i den utstrekning overtredelsen i den andre saken oppstår på grunnlag av de samme fakta eller fakta som i det vesentligste er de samme som i den første saken. Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme fakta skal det ses hen til om de faktiske forholdene gjelder samme person, og om de er uløselig knyttet sammen i tid og sted.

Departementet legger etter dette til grunn at en overtredelse ikke kan ilegges overtredelsesgebyr etter tolloven for brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler og anmeldes til politiet og påtalemyndigheten for brudd på deklareringsplikten for de samme betalingsmidlene. Annerledes vil det stille seg for eventuell strafferettslig forfølgning av en

underliggende kriminell handling som har generert betalingsmidlene.

#### 5.5.6.5 Saksbehandlingsregler og klageadgang

I forslaget som har vært på høring er det ikke uttalt noe om saksbehandlingsregler og klageadgang ved ileggelse av et gebyr for overtredelse av deklareringsplikten for betalingsmidler.

Forvaltningsloven gjelder utfyllende på tollens område. De alminnelige saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven vil således komme til anvendelse. Rettssikkerheten til den som ilegges gebyr vil blant annet bli ivaretatt gjennom klagereglerne i forvaltningsloven. Det er den enkelte tollregion som skal ilegge overtredelsesgebyrene. Toll- og avgiftsdirektoratet vil således være klageinstans ved en eventuell klage.

Videre vil gyldigheten av ilagt overtredelsesgebyr også kunne bringes inn for domstolene til prøving.

#### 5.5.6.6 Tilbakehold og beslag av udeklarte betalingsmidler

I forslaget som har vært på høring er det foreslått at tollmyndighetene skal kunne holde tilbake udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr. Utvalget har også foreslått at det skal kunne tas beslag i tilbakeholdte midler, dersom tollmyndighetene kommer til at forholdet skal politianmeldes. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette.

Departementet slutter seg til forslaget fra Skatteunndragelsesutvalget om at tollmyndighetene skal få en tilbakeholdsadgang i de udeklarte betalingsmidlene til sikring av gebyr. I en situasjon med brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler vil tollmyndighetene på det tidspunktet overtredelsen oppdages, alltid ha direkte befatning med betalingsmidlene som knyttes til overtredelsen. Ved å gi tollmyndighetene adgang til å tilbakeholde de ikke deklarte betalingsmidlene tilsvarende verdien av det høyeste mulige overtredelsesgebyr (30 prosent av det ikke deklarte beløpet), vil dette gi en god sikring av kravet. Dersom overtredelsesgebyret blir lavere enn beløpet som er tilbakeholdt, vil det skje en tilbakeføring av oversikret beløp. Adgang til å holde tilbake det ikke deklarte beløpet til sikring for overtredelsesgebyret, vil etter departementets vurdering være mer hensiktsmessig enn en løsning som innebærer at vedtak om overtredelsesgebyr gir tvangsgrunnlag for utlegg.

Når det gjelder utvalgets forslag om at det skal kunne tas beslag i tilbakeholdte midler dersom toll-

myndighetene kommer til at forholdet skal politianmeldes, viser departementet til at tollmyndighetene i tolloven § 16-13 første ledd allerede har hjemmel til å ta beslag. Departementet mener derfor det ikke vil være behov for bestemmelsen om beslag som utvalget har foreslått.

Nærmere regler om tilbakehold, beslag, tidspunkt for ileggelse av gebyr mv. vil bli gitt i forskrift og retningslinjer.

Departementet foreslår at det fremgår av lovteksten at gebyret skal tilfalle statskassen.

Det vises til forslag til ny § 16-15 annet og tredje ledd i tolloven.

#### 5.5.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Adgang for tollmyndighetene til å ilegge overtredelsesgebyr ved brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler vil medføre noe økt ressursbruk for tollmyndighetene. Det vil blant annet påløpe enkelte kostnader knyttet til utarbeidelsen av selve ordningen, herunder bidrag til utforming av forskrift og retningslinjer. Videre vil forslaget medføre økt ressursbruk relatert til selve ileggelsen av overtredelsesgebyrene i tollregionene, samt saksbehandling av klagesaker i direktoratet.

Tatt i betraktning at dette vil være et prioritert kontrollområde fremover vil det måtte påregnes en viss økning i antall avdekkede forhold. Det antas at dette vil få størst konsekvens for Tollregion Oslo og Akershus og Tollregion Øst-Norge. På den annen side vil tollmyndighetene benytte mindre ressurser til utarbeidelse av anmeldelser og oversendelse av saker til politiet og påtalemyndigheten. Toll- og avgiftsetatens administrative kostnader til saksbehandling og forberedelse av klagesaker ved innføring av ordningen med overtredelsesgebyr er anslått til 3,6 millioner kroner.

Et administrativt system med overtredelsesgebyr for brudd på deklareringsplikten for betalingsmidler vil også medføre enkelte inntekter til staten. Disse vil avhenge av hvor mange forhold som blir avdekket.

Ordningen medfører besparelser i ressursbruken knyttet til håndteringen av disse sakene i politiet og påtalemyndigheten. Selv om de mest alvorlige sakene fortsatt skal anmeldes til politiet antar departementet at langt de fleste sakene for brudd på selve deklareringsplikten vil bli behandlet administrativt av tollmyndighetene. Det er likevel slik at satsing på dette kontrollområdet vil kunne føre til flere saker i politiet og påtalemyndigheten.

## 5.6 Adgang for Økokrim til å videreformidle informasjon

### 5.6.1 Gjeldende rett

#### 5.6.1.1 Norsk rett

Hvitvaskingsloven har bestemmelser om plikt til å undersøke og rapportere mistenkelige transaksjoner til Økokrim. Undersøkelses- og rapporteringsplikten er lagt til de som regnes som rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven § 4. Som rapporteringspliktige regnes blant annet revisorer, regnskapsførere og – med visse særskilte begrensninger – advokater.

Etter hvitvaskingsloven § 17 har rapporteringspliktige en undersøkelsesplikt dersom de har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling, herunder også skatteunndragelser eller forhold som rammes av straffeloven § 147a (terrorhandlinger), § 147b (terrorfinansiering) eller § 147c (opppfordring, rekruttering og opplæring til terrorhandlinger). Transaksjon skal i hvitvaskingsloven tolkes vidt, og er definert som enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder. Med utbytte menes noe som har vært fremskaffet ved en straffbar handling eller som på annen måte står i nær sammenheng med en straffbar handling.

Først når det foreligger mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller terrorhandling mv., er det en plikt til å foreta videre undersøkelser. Dersom undersøkelser som nevnt i hvitvaskingsloven § 17 ikke avkrefter mistanken, skal den som er rapporteringspliktig av eget tiltak oversende opplysninger til Økokrim om den aktuelle transaksjonen og de forhold som har medført mistanke, jf. hvitvaskingsloven § 18. Undersøkelses- og rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven følger således en tretrinns stige; mistanke, undersøkelser og rapportering.

Ved avgjørelsen av hva som omfattes av begrepet mistanke skal det legges til grunn en lav terskel. Enhver mistanke vil i utgangspunktet kunne oppfylle kriteriet, også «diffus» mistanke, jf. Ot.prp. nr. 3 (2008-2009) Om lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven) side 97.

Forhold som kan utløse undersøkelsesplikt er blant annet at transaksjonen synes å mangle et legitimt formål, er usedvanlig stor eller kompleks, er uvanlig i forhold til kundens kjente forretningsmessige eller personlige transaksjoner, foretas til eller fra en kunde i et land eller område som ikke har tilfredsstillende tiltak mot handlinger som beskrevet i straffeloven § 317 og § 147b eller på annen måte

har en uvanlig karakter, jf. forskrift 13. mars 2009 nr. 302 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsforskriften) § 12. Hvorvidt undersøkelsesplikten utløses, vil bero på en konkret vurdering av transaksjonen, kunden og forholdene for øvrig.

Opplysningene som rapporteres skal så vidt mulig inneholde en beskrivelse av bakgrunnen for mistanken, herunder opplysninger om mistenkte, om eventuelle tredjepersoner, eventuelle kontoopplysninger og opplysninger om bevegelser på konto, opplysninger om transaksjonens art og størrelse og hvorvidt transaksjonen er gjennomført, samt til hvem midlene skal overføres og midlenes opprinnelse, jf. hvitvaskingsforskriften § 13 annet ledd.

Den mistanken gjelder eller tredjepersoner skal ikke gjøres kjent med at det er blitt oversendt opplysninger til Økokrim, jf. hvitvaskingsloven § 21. I tredje ledd fremgår det at forbudet ikke er til hinder for at en revisor, regnskapsfører eller advokat forsøker å få en klient til å avstå fra å begå en ulovlig handling. Forbudet mot å røpe rapportering vil dermed ikke være til hinder for at den rapporteringspliktige gir råd til sin klient med sikte på å få klienten til å oppfylle sine forpliktelser etter skatte- og avgiftslovgivningen.

Økokrim kan i dag gi etterretningsopplysninger fremkommet gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom dette er nødvendig for Økokrims egen innhenting av informasjon i forbindelse med behandling av rapportene eller som et ledd i etterforskning dersom det anses å være rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold, jf. straffeprosessloven § 224.

Det foreligger imidlertid ikke adgang for Økokrim til å videreformidle rapporteringsinformasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene når opplysningene kun er forutsatt å brukes til å forfølge disse etatenes oppgaver, med mindre det også foreligger straffbare overtredelser.

#### 5.6.1.2 Utenlandsk rett

OECD publiserte i 2002 en rapport med oversikt over skattemyndighetenes tilgang til informasjon fra antihvitvaskingsmyndighetene i 30 land; Argentina, Australia, Belgia, Canada, Danmark, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Japan, Korea, Luxemburg, Mexico, Nederland, New Zealand, Norge, Polen, Portugal, Slovakia, Spania, Storbritannia, Sverige, Sveits, Tsjekkia, Tyrkia, Tyskland, Ungarn, USA og Østerrike. OECDs rapport «Access for tax authorities to information gathered by anti-money laundering authorities» ble oppdatert i 2008 med



opplysninger fra til og med 2007 og opplysningene under er hentet fra den oppdaterte rapporten.

Rapporten viser en trend i retning av at skattemyndigheter og antihvitvaskingsmyndigheter har fått økt adgang til å utveksle informasjon.

Skattekriminalitet omfattes av regelverket som retter seg mot hvitvasking av penger i mer enn halvparten av landene som omfattes av undersøkelsen. I kun fem av landene har skattemyndighetene ingen tilgang til rapporter om mistenkelige transaksjoner.

I Australia og USA har skattemyndighetene direkte tilgang til rapporter om mistenkelige transaksjoner.

I Irland blir rapporter om mistenkelige transaksjoner (fra og med 1. mai 2003) gitt direkte til Revenue Commissioners (Revenue Irish Tax & Customs) i tillegg til det irske politiet.

I Belgia, Canada, Danmark, Finland, Frankrike, Tyskland, Hellas, Italia, Mexico, Nederland, New Zealand, Norge, Polen, Portugal, Slovakia, Spania, Storbritannia, Sverige, Sveits og Tyrkia kan skattemyndighetene i varierende grad og under særlige betingelser få adgang til rapporter om mistenkelige transaksjoner. Under omtales enkelte av disse landene særskilt:

- I Danmark har hvitvaskingssekretariatet eller politiet adgang til å videreformidle informasjon om skattytere til skattemyndighetene uavhengig om opplysningene stammer fra rapporter om mistenkelige transaksjoner eller andre kilder som ikke krever spesielle restriksjoner. Det finnes ingen retningslinjer for dette, siden denne utvekslingen av informasjon er en normal del av samarbeidet mellom danske myndigheter.
- I Nederland blir rapportene om mistenkelige transaksjoner overlevert til politiet og påtalemyndigheten fra The Financial Intelligence Unit Netherlands (FIUNL). Skattemyndighetene har adgang til databasen om mistenkelige transaksjoner ved at de kan søke om tilgang til databasen på bakgrunn av en pågående sak eller ved at FIUNL oversender opplysninger fra rapportene dersom de anses relevante for alvorlig skattekriminalitet.
- I New Zealand har skattemyndighetene indirekte tilgang til rapportene om mistenkelige transaksjoner. Politiet har adgang til å videreformidle opplysninger til skattemyndighetene, og det er ingen restriksjoner for videreformidlingen.
- I Spania er videreformidling av opplysninger om mistenkelige transaksjoner ikke regulert særskilt, men The Commission's Executive Service (SEPBLAC) må videreformidle opplysningene

til skattemyndighetene, dersom opplysningene er relevante for skatteformål. I Spania er det altså en plikt til å videreformidle opplysninger til skattemyndighetene.

- I Storbritannia har skattemyndighetene ansatte som arbeider i Serious Organised Crime Agency. Disse ansatte har fri tilgang til rapporter om mistenkelige transaksjoner, og kan hvis det anses hensiktsmessig formidle informasjonen til HM Revenue & Customs.
- I Sverige kan informasjon om mistenkelige transaksjoner som Finansinspektionen mottar, gis videre til skattemyndighetene. Finansinspektionen kan oversende informasjonen når de finner det hensiktsmessig eller på bakgrunn av en forespørsel, men videreformidlingen skjer ikke automatisk.
- I Tyrkia har ikke skattemyndighetene direkte tilgang til opplysninger som fremgår i rapportene om mistenkelige transaksjoner, men skattemyndighetene har indirekte tilgang til databasen siden ulike kontrollører i skattemyndighetene gjennomfører det meste av etterforskningen som omhandler hvitvasking av penger.

I Finland, Frankrike, Luxemburg og Ungarn fremgår det av hvitvaskingslovgivningen at skattemyndighetene kun kan motta informasjon om mistenkelige transaksjoner når den skal brukes til bekjempelse av hvitvasking.

Østerrike har skattemyndighetene bare adgang til opplysningene i rapportene om mistenkelige transaksjoner dersom de refererer seg til tollsvindel og unndragelse av import- og eksportavgifter.

I Tsjekia, Japan, Luxemburg, Mexico og Polen har skattemyndighetene ikke adgang til rapporter om mistenkelige transaksjoner.

### 5.6.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at Økokrim får en utvidet adgang til å formidle informasjon mottatt gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven videre til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Adgangen til å videreformidle informasjon vil omfatte både informasjon mottatt fra skatterådgivere og informasjon fra andre som er omfattet av rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven.

Utvalget viser til at det blant annet ut fra ressursmessige prioriteringer vil være begrenset hvilken informasjon som kan følges opp med etterforskning fra politiets side. Selv om meldingen ikke følges opp av politiet, vil det imidlertid kunne være informasjon som er av interesse for skatte- og avgiftsmyndighetene med sikte på å avdekke mulige skat-

te- og avgiftsunndragelser. Økokrim mottok 4 893 rapporter om mistenkelige transaksjoner (MT-rapporter) i 2005, 7 042 MT-rapporter i 2006 og 7 543 MT-rapporter i 2007. Etter dagens system formidles opplysninger i relativt få tilfeller videre til skatteetaten. Skatteetatens erfaringer er at opplysninger som faktisk mottas gir gode kontrollimpulser.

Opplysninger som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten mottar ved slik videreformidling av informasjon fra Økokrim, vil være omfattet av etatens ordinære taushetsplikt. Det er derfor ikke behov for særskilte taushetspliktreger knyttet til disse opplysningene. Utvalget mener det imidlertid bør utarbeides rutiner som sikrer at opplysningene slettes hos mottakeretaten i samsvar med den tidligere hvitvaskingsloven § 10. Denne regelen er videreført i ny hvitvaskingslov § 29.

Utvalget mener at hjemmelen til videreformidling bør gi en adgang til å videreformidle opplysninger der Økokrim finner dette hensiktsmessig. Det vil således ikke foreligge noen automatikk i at opplysningene videreformidles; dette vil bero på en vurdering av blant annet hensiktsmessighet, forholdet til eventuell egen etterforskning fra politiets side mv.

Utvalget tar også opp spørsmålet om videreformidling av opplysninger medfører fare for uønsket spredning av opplysninger. Utvalget viser i den forbindelse til at opplysningene gis til etater som selv er vant til og har rutiner for å håndtere taushetsbelagt informasjon. Forslaget inneholder kun en adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger. Det er videre innbakt et relevanskriterium i lovteksten ved at det oppstilles som vilkår for videreformidling at opplysningene skal være til bruk i skatteetatens og toll- og avgiftsetatens arbeid med skatt, avgift eller toll.

Som et alternativ til videreformidling av opplysninger fra Økokrim vurderte utvalget en ordning med rapporteringsplikt direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene. Også en slik rapporteringsplikt vil kunne gi skatte- og avgiftsmyndighetene kjennskap til mulige unndragelser, som grunnlag for videre undersøkelser og kontroll. Utvalget viser imidlertid til at rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven er vid og det er tvilsomt om en ny rapporteringsordning vil klare å fange opp tilstrekkelige tilfeller som hvitvaskingsloven ikke fanger opp, til å rettfærdiggjøre innføringen av en ny plikt. Utvalget viser også til at en adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger vil medføre mindre belastning på de rapporteringspliktige, som kan nøye seg med å forholde seg til en rapporteringsordning, som allerede er på plass. Utvalget konkluderer derfor med at en adgang for Økokrim til å videreformidle relevante

opplysninger er et bedre alternativ enn å pålegge skatterådgiverne en ytterligere rapporteringsplikt direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Et mindretall i utvalget mener at Økokrim, der de anser det formålstjenelig, også bør ha hjemmel til å gi melding direkte til skatteoppkreverne til bruk for deres arbeid med kontroll og innkreving.

Utvalget foreslår å inn ta en hjemmel i hvitvaskingsloven § 30 nytt annet ledd, med følgende ordlyd:

«Økokrim kan gi opplysninger som Økokrim mottar etter bestemmelsene i denne lov til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll.»

### 5.6.3 Høringsinstansenes merknader

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse til dette forslaget:

- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon / Sparebankforeningen
- Handelshøyskolen BI
- Justis- og politidepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- NTL Skatt
- Norsk Øko-forum
- Politidirektoratet
- Riksadvokaten
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Skatterevisorenes Forening
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økokrim

*Den norske Revisorforening, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Næringslivets Hovedorganisasjon, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, NTL Skatt, Norsk Øko-forum, Politidirektoratet, Riksadvokaten, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforbund, Skatterevisorenes Forening, Sparebankforeningen, Toll- og avgiftsdirektoratet og Økokrim støtter forslaget.*

Skattedirektoratet og NTL Skatt uttaler at forslaget vil gi skatteetaten gode kontrollimpulser. Toll- og avgiftsdirektoratet fremhever at ordningen vil være nyttig ved utvelgelse og målretting både innen grensekontroll/personkontroll og innen økonomisk kontroll/virksomhetskontroll. I Økokrims høringsuttalelse, som Riksadvokaten slutter seg til, er det fremhevet at ordningen med å gi Økokrim en

adgang til å formidle informasjon med utgangspunkt i dagens rapporteringssystem, vil legge til rette for at opplysningene kan utnyttes bedre og mer målrettet også når det gjelder skatte- og avgiftsunndragelser.

Enkelte instanser har vist til mothensyn som personvern hensyn, herunder faren for spredning av informasjon, og at forslaget kan medføre en høyere terskel for innsendelse av meldinger til Økokrim, samt forholdet til advokaters taushetsplikt. En nærmere redegjørelse for instansenes merknader på disse områdene behandles løpende under departementets vurderinger og forslag.

*Den Norske Advokatforening* støtter ikke forslaget og uttaler:

«Rapporteringsplikten under hvitvaskingsregelverket representerer en sterk inngripen i det lojalitetsforholdet som gjerne foreligger mellom den rapporteringspliktige og kunden. Spesielt gjelder dette for forholdet mellom advokat og klient, hvor tillitsforholdet er helt sentralt. Advokaten er forutsatt å ikke skulle løpe andres ærend enn klientens. Rapporteringsplikten står i et motsetningsforhold til essensen i advokatgjerningen. Det er av denne grunn allerede en stor belastning for en advokat å måtte rapportere i hvitvaskingssammenheng. En adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger etter det fremsatte forslag, er med dette prinsipielt uheldig.»

## 5.6.4 Departementets vurderinger og forslag

### 5.6.4.1 Innledning

Gjennom rapportene om mistenkelige transaksjoner etter hvitvaskingsloven (MT-rapporter) mottar Økokrim en rekke opplysninger om mulige skatteunndragelser. En del rapporter som ikke nødvendigvis gir grunnlag for straffeforfølgning, vil være av betydning for skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid mot skatteunndragelser. Økokrim har ikke adgang til å videreformidle informasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene når opplysningene skal brukes til å forfølge disse etatenes oppgaver, med mindre det er et ledd i å etterforske om det foreligger straffbare forhold.

Departementet er enig med utvalget om at en utvidet adgang for Økokrim til å videreformidle relevante opplysninger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten vil være et hensiktsmessig virkemiddel i arbeidet mot skatteunndragelser.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler at Økokrim også bør ha adgang til å videreformidle opplysninger til skatteoppkreverne, jf. mindretallets forslag. Departementet legger til

grunn at skatteetaten vil ha adgang til å gi informasjon mottatt fra Økokrim videre til de kommunale skatteoppkreverne dersom skatteoppkreverne kan ha bruk for opplysningene i sitt arbeid med skatt og avgift, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a. Departementet mener skatteetaten vil være nærmest til å vurdere om opplysningene bør gis til skatteoppkreverne og vil også påpeke at en videreformidling av opplysninger fra skatteetaten vil ivareta nødvendige koordineringshensyn i skatteetatens og skatteoppkrevernes arbeid. Departementet vil derfor ikke nå foreslå å utvide forslaget til også å omfatte en direkte adgang for Økokrim til å gi de kommunale skatteoppkreverne informasjon mottatt etter hvitvaskingsloven. Departementet vil bemerke at et slikt forslag vil medføre en vesentlig utvidelse av antall enheter som kan motta informasjon fra Økokrim og at personvern hensyn, herunder faren for spredning av informasjon, må undergis en grundigere utredning før det kan være aktuelt å foreslå en slik endring.

Departementet legger frem forslag om at Økokrim skal få adgang til å videreformidle opplysninger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid. Det vises til forslag til hvitvaskingsloven § 30 nytt annet ledd.

Nedenfor gis det en nærmere vurdering av enkelte mothensyn som har vært oppe i forbindelse med høringen.

### 5.6.4.2 Personvern hensyn, herunder spredning av informasjon

Skatteetaten og toll- og avgiftsetatens behov for opplysninger må veies opp mot personvern hensyn. En bestemmelse som åpner for at Økokrim i større utstrekning kan videreformidle informasjon i hvitvaskingsmeldinger til skatte- og avgiftsmyndighetene vil innebære økt spredning av opplysninger mellom kontrollorganer.

Flere av høringsinstansene har hatt merknader til personvern hensyn.

*Finansnæringens Hovedorganisasjon/Sparebankforeningen* uttaler:

«En innvending mot dette kan være at dette er ytterligere et skritt i retning av å gjøre hvitvaskingsloven til et redskap for å fore offentlige kontrollmyndigheter med etterretningsopplysninger av mer generell karakter. Dette har også åpenbart personvernmessige sider som kan være betenkelige og må utredes grundig og i sammenheng med andre tilsvarende inngrep i den enkeltes mulighet til kontroll med opplysninger om seg selv.»

*Handelshøyskolen BI* uttaler:

«Ett er Økokrim med et meget begrenset antall ansatte og et særlig skjerpet forhold til taushetsplikt og fortrolig informasjon ut fra sakenes alvorlige karakter. Noe annet er skatteetaten med seks tusen ansatte. Skatteunndragelsesutvalgets forslag innebærer en klart øket fare for utilsiktet spredning av sensitiv informasjon.»

*Justis- og politidepartementet* uttaler:

«Utvalget vurderer bare i mindre grad hvorvidt hensynet bak bestemmelsene om rapporteringsplikt uten hinder av taushetsplikt etter hvitvaskingsreglene, slår til i samme grad når det gjelder viderefremidling av informasjonen til skatte- og avgiftsmyndighetene.»

*Politidirektoratet* uttaler:

«Politidirektoratet mener dette vil være hensiktsmessig og mener at personvern hensynet vil kunne ivaretas hos kontrollmyndighetene som har gode rutiner for behandling av taushetsbelagt informasjon.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler:

«I likhet med utvalget forutsetter vi at det utarbeides rutiner som sikrer at opplysningene slettes hos mottakeretaten. Vi mener imidlertid at innvendingen om at det vil være fare for spredning av opplysninger ikke er særlig tungtveid. Opplysningene som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten mottar vil uansett være omfattet av disse etatenes ordinære taushetsplikt.»

*Økokrim* understreker at:

«kontrollorganenes behov for slik informasjon må veies opp mot personvern hensyn, noe som også utvalget omhandler i utredningen. Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten anses imidlertid for å ha godt utviklede rutiner for behandling av taushetsbelagt informasjon.»

Som flere av høringsinstansene har vist til, vil personvern hensyn isolert sett kunne tale imot å gi Økokrim en utvidet adgang til å viderefremidle opplysninger. Hensynet til en mer effektiv bekjempelse av skatteunndragelser tilsier imidlertid en mer utstrakt bruk av relevante opplysninger. For at kontrollarbeidet skal være effektivt, må myndighetene ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at de skatte- og avgiftspliktige følger regelverket.

Departementet viser til at forslaget innebærer en adgang, og ikke en plikt for Økokrim til å viderefremidle informasjon. Dette innebærer at Økokrim – i tillegg til å legge vekt på etterforskningsmessige forhold ved avgjørelsen av om opplysningene skal

viderefremidles – også vil kunne vurdere hvor sensitive opplysningene er.

Som flere av høringsinstansene viser til har skatte- og avgiftsmyndighetene taushetsplikt om opplysninger som de mottar fra Økokrim.

Både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten har gode rutiner for å håndtere taushetsbelagt informasjon, og behandler store mengder informasjon som inneholder taushetsbelagte og sensitive opplysninger.

Taushetsplikten har konsekvenser for all muntlig, skriftlig og elektronisk behandling av opplysninger. Personopplysningsloven § 13 pålegger den behandlingsansvarlige å sikre tilfredsstillende informasjonssikkerhet med hensyn til konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet ved behandlingen av personopplysningene.

Departementet viser her til «minste privilegiums prinsipp» som er en av flere styrende normer for sikkerhetsarbeidet som benyttes for å overholde etatenes lovpålagte taushetsplikt, og sikre tilfredsstillende informasjonssikkerhet. Prinsippet innebærer at det ikke skal gis videre tilgang til opplysninger enn behovet tilsier. En konsekvens av prinsippet er at den enkelte ansatte i etaten ikke skal ha tilgang til flere opplysninger enn det som er nødvendig for å utføre de oppgaver vedkommende skal løse.

Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten har etablert sikkerhetsløsninger som ivaretar ansvaret for informasjonssikkerhet, fysisk sikkerhet og beredskap. I denne forbindelse gjennomføres det risikovurderinger og eksterne sikkerhetstester. En begrensning av spredningsfaren blant ansatte i skatteetaten og toll- og avgiftsetaten ivaretas ved at det bare vil være et mindre antall personer som arbeider med denne typen informasjon, og som dermed vil ha tilgang til opplysningene som mottas fra Økokrim.

Både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten har videre rutiner for sletting og anonymisering av opplysninger. Opplysninger som ikke lenger har betydning for formålet skal slettes eller anonymiseres.

På bakgrunn av dette legger departementet til grunn at risikoen for spredning av sensitiv informasjon er minimal.

Departementet legger til grunn at forslaget må følges opp med regler for håndtering og behandling av opplysningene hos skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, og at det lages regler om sletting av informasjon som mottas fra Økokrim, slik Økokrim selv har regler om sletting av informasjon mottatt gjennom meldingene om mistenkelige transaksjoner.

#### 5.6.4.3 Høyere terskel for innsendelse av meldinger til Økokrim

Et annen problemstilling som kan reises ved en utvidet adgang til videreformidling av opplysninger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, er om dette kan føre til at de rapporteringspliktige viser mer tilbakeholdenhet med å rapportere inn informasjon. Dette vil i så fall kunne svekke det norske hvitvaskingsregimet.

*Justis- og politidepartementet* uttaler:

«Utvalget drøfter likevel i liten grad de personvernmessige og andre prinsipielle motargumenter som lå til grunn for den snevre adgangen som reflekteres i gjeldende § 30. Det vises bl.a. til at næringslivsorganisasjonene var sterkt imot en videre adgang til å gi opplysningene videre, og at en utvidelse av spredning av opplysningene kan resultere i en høyere terskel for innsendelse av meldinger. Etter Justisdepartementets syn vil det være naturlig at dette viktige spørsmålet blir utredet bedre.»

*Handelshøyskolen BI* uttaler:

«Det må overveies om det forhold at opplysninger lett videresendes skatteetaten vil kunne svekke villigheten for tredjemenn til å etterleve sine rapporteringsplikter etter hvitvaskingsloven § 7. Muligheten for at det kommer ut hvem som har rapportert forholdet, kan også øke når man vet at opplysningene kan komme til å bli brukt i en ligningssak.»

Tilsvarende argumenter ble fremført fra enkelte høringsinstanser i forbindelse med forslaget om Økokrims taushetsplikt til den tidligere hvitvaskingsloven, jf. Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) side 92 flg. Da dette mothensynet kom opp i høringsrunden til den tidligere hvitvaskingsloven valgte departementet ikke å ta hensyn til disse innvendingene. Det ble vist til at hvitvaskingsmeldinger må kunne brukes til å bekjempe kriminelle handlinger på en effektiv måte, jf. Ot.prp. 72 (2002-2003) side 95. Dette hensynet gjør seg også gjeldende ved bekjempelse av skatteunndragelser.

Departementet viser for øvrig til årsrapporten for 2008 fra enheten for finansiell etterretning (EFE) i Økokrim, hvor det fremgår at EFE mottok 9 026 rapporter om mistenkelige transaksjoner i 2008. Dette er en økning på 20 prosent fra 2007. Dette viser at rapporteringen over tid har vist seg å bli mer effektiv.

Departementet viser også til at de rapporteringspliktige selv ikke har kommet med slike innvendinger mot forslaget i høringsrunden. *Næringslivets Hovedorganisasjon* støtter derimot forslaget

og viser til at en utvidelse av adgangen til å videreformidle informasjon vil innebære en samordning av opplysninger som allerede er kjent for myndighetene, og at dette vil være et bedre alternativ enn om rådgiverne og andre skal være forpliktet til å sende inn de samme meldingene til både Økokrim og andre kontrollmyndigheter.

Det er etter departementets vurdering ikke holdpunkter for at rapporteringsordningen vil bli mindre effektiv ved at adgangen til å videreformidle opplysninger fra Økokrim til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten utvides.

#### 5.6.4.4 Forholdet til advokaters taushetsplikt

Både Den Norske Advokatforening og Justis- og politidepartementet har merknader tilknyttet forholdet til advokaters taushetsplikt.

*Den Norske Advokatforening* uttaler:

«For advokater gjelder i utgangspunktet at det kun er klienten som kan fritta fra taushetsplikten. Taushetsplikten er sterk. Når informasjonen gjennom unntaksbestemmelser fra taushetsplikten kommer forvaltningen i hende, blir taushetsplikten uthulet. Forvaltningen er riktignok også underlagt taushetsplikt, men denne står i en helt annen og svakere stilling. Her vil det kunne forekomme unntaksregler fra taushetsplikten, slik at taushetsplikten mister sin absolutte karakter, og fremstår som svakere. Dette medfører at informasjonen ved det offentlige innsyn ikke bare kommer flere i hende; den nyter i tillegg et vesentlig svakere vern. Dette taler også mot forslaget.»

*Justis- og politidepartementet* viser til at utvalget bare i mindre grad vurderer om hensynet bak bestemmelsene om rapporteringsplikt uten hinder av taushetsplikt etter hvitvaskingsreglene, slår til i samme grad når det gjelder videreformidling av informasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene og uttaler:

«En slik utvidelse som utvalget foreslår, må i så fall begrenses til ikke å gå lenger enn EUs hvitvaskingsdirektiv, slik at det ikke kommer i konflikt med EMK. Forholdet til advokaters taushetsplikt vil også måtte underlegges en nærmere vurdering i slike tilfeller.»

Departementet går ikke inn for å gjennomføre noen endringer i advokaters taushetsplikt gjennom forslaget om å gi Økokrim adgang til å formidle opplysninger videre til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Departementet viser til at advokater har et unntak fra rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven, jf. hvitvaskingsloven § 18 annet ledd.

Bestemmelsen bestemmer at advokater og andre som driver ervervsmessig eller stadig yter retts-hjelpsvirksomhet ikke har plikt til å rapportere om forhold de har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling, eller om forhold som de har fått kjennskap til før, under eller etter en rettssak, når de forhold opplysningene omhandler har direkte tilknytning til rettstvisten. Hvitvaskingsloven § 18 er i det vesentligste en videreføring av tidligere hvitvaskingslov § 7 og hvitvaskingsforskriften § 10. Om unntaket fra rapporteringsplikten for advokater mv. i tidligere hvitvaskingslov har Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) side 59 uttalt:

«Unntaket bør ikke tolkes videre enn hensynet bak unntaket tilsier. Det sentrale innholdet i begrepet vil etter dette for det første omfatte advokaters arbeid med å fortolke gjeldende rett. For det andre vil begrepet omfatte advokatens vurdering av hvilke rettsregler som får anvendelse på de faktiske forhold i en gitt sak (subsumpsjonen). Dette er de to elementer som må vurderes for å fastslå klienters rettsstilling. Advokaters arbeid i andre sammenhenger vil etter departementets vurdering ikke omfattes av unntaket, uavhengig av om det omfattes av «retts-hjelpsvirksomhet» i domstoloven § 218 eller ikke. I en rekke tilfeller vil advokater yte tjenester som dels faller innefor og dels utenfor unntaket. Advokater vil da ha rapporteringsplikt om mistenkelige transaksjoner de blir kjent med i tilknytning til ytelse av tjenester som faller utenfor unntaket, uavhengig av om slike tjenester utgjør den vesentligste oppdragsmengde i forhold til den aktuelle klient eller ikke. Den nærmere avgrensning av unntaket vil trolig reise en rekke tolkingsspørsmål. Disse må finne sin løsning i praksis basert på ovennevnte tolkingssprinsipper, eventuelt ved at det gis forskrifter med hjemmel i lovens § 18.»

I forbindelse med innføring av hvitvaskingsloven ble det foretatt en avveining mellom rapporteringsplikt og advokaters taushetsplikt. Advokaters taushetsplikt ivaretas etter departementets syn gjennom unntakene i hvitvaskingsloven også for de opplysningene som videreføres til skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet mener derfor at det ikke er behov for en nærmere vurdering av advokaters taushetsplikt når det gjelder forslaget om å gi Økokrim adgang til å videreføre opplysninger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

#### 5.6.4.5 Motivet bak hvitvaskingsmeldingene

*Den Norske Advokatforening* uttaler:

«Hvitvaskingsregelverket er for øvrig motivert av hensynet til bekjempelse av kriminalitet. En adgang til å videreføre slike opplysninger i tråd med forslaget, vil derimot også være motivert av ønsket om en korrekt ligningsfastsettelse, hvilket ikke alltid er forbundet med kriminelle forhold. Med andre ord er motivet bak hvitvaskingsregelverket forankret i alvorligere forhold enn det forslaget er tuftet på. Til dette kan tilføyes at departementet ved innføringen av § 11 tredje ledd i hvitvaskingsloven av 2003, som er forløperen til dagens hvitvaskingslov § 30, synes å finne det tilstrekkelig med en slik hjemmel for tilfellene hvor det er snakk om terrorisme (Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) pkt. 11.3.4.)»

Departementet viser til viktigheten av å bekjempe skatteunndragelser og til det internasjonale arbeid som skjer gjennom OECD for å fremme informasjonsutveksling fra antihvitvaskingsmyndighetene til skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet viser også til at ordningen ikke gir Økokrim noen plikt, men kun en adgang til å videreføre opplysninger om mistenkelige transaksjoner til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Om informasjonen oversendes skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, vil bero på en konkret vurdering fra Økokrim. Det vil således ikke foreligge noen automatikk i at opplysningene videreføres, men at Økokrim etter en vurdering av blant annet hensiktsmessighet og forholdet til eventuell egen etterforskning kan videreføre informasjon som kan bidra til å avdekke skatteunndragelser.

#### 5.6.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil få vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser for Økokrim eller skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

### 5.7 Revisors attestering av næringsoppgaven og kontrolloppstillingen

#### 5.7.1 Gjeldende rett

Revisor har flere attestasjonsoppgaver av betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene. De mest sentrale er attestasjon av

- næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og
- kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

Hvis revisor har attestert disse oppgavene tilsier dette at revisor har funnet å kunne akseptere oppgaven samt at det ikke er vesentlige brudd på bokføringsreglene. Dersom revisor unnlater å attestere disse oppgavene, er dette et signal til skattemyndighetene om at han ikke aksepterer opplysningene som fremgår av oppgavene og at det dermed bør iverksettes ytterligere undersøkelser hos den aktuelle skattyteren/arbeidsgiveren. I slike tilfeller plikter også revisor å redegjøre for den manglende underskriften i form av et nummerert brev til klienten, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Dette brevet kan skatteetaten innhente fra klienten selv, jf. blant annet ligningsloven § 4-10, eller, hvis dette ikke lar seg gjøre, direkte fra revisor, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

### 5.7.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget mener at dagens system, hvor revisor signaliserer overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen og bokføringslovgivningen ved å unnlate å attestere næringsoppgaven og kontrolloppstillingen, bør fortsette. Utvalget foreslår i tillegg at det innføres et krav i revisorloven § 6-2 om at revisors nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor oppgaven ikke er underskrevet, sendes med kopi til skatteetaten. Dette sikrer at skatte- og avgiftsmyndighetene får direkte tilgang til begrunnelsen for den manglende underskriften, slik at det umiddelbart kan iverksettes hensiktsmessige tiltak.

### 5.7.3 Høringsinstansenes merknader

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse til dette forslaget:

- Den norske Revisorforening
- Handelshøyskolen BI
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- NTL Skatt
- Norsk Øko-forum (NØF)
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorenes Forening
- Toll- og avgiftsdirektoratet

*Den norske Revisorforening, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, NTL Skatt, Norsk Øko-forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter forslaget.*

*Den norske Revisorforening foreslår imidlertid at innsendingen hjemles i ligningsloven som et pliktig vedlegg til næringsoppgaven.*

*Skattedirektoratet uttaler:*

«Forslaget om at det skal sendes kopi av revisors nummererte brev til Skatteetaten vil forenkle etatens arbeid med oppfølging av tilfeller med manglende underskrift på næringsoppgave. En slik ordning vil legge godt til rette for en bedre oppfølging og mer effektiv utnyttelse av de kontrollimpulser denne typen saker innebærer.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at revisor også pålegges å sende kopi av nummererte brev direkte til tollmyndighetene når det gjelder virksomheter som er registrert for særavgift hos tollmyndighetene og/eller som driver import/eksport, og uttaler i den forbindelse:*

«Flere av postene i næringsoppgaven kan være relevante for tollvesenet. Dette gjelder blant annet opplysninger om varelager (råvarer, varer under arbeid og ferdigvarer), varekjøp og salg/vareuttak innenfor og utenfor avgiftsområdet. Dette kan være relevant både i kontroller hos virksomheter som er registrert hos tollvesenet for en særavgift og hos import- og eksportvirksomheter. Vi nevner i denne forbindelse at man gjerne ber om kopi av virksomhetens selvangivelse inkludert næringsoppgave i forbindelse med toll- og avgiftsrevisjon. Dette tilsier at opplysningene som fremgår her kan være relevante for tollvesenet ved kontroll av en virksomhets regnskaper.

Hvis revisor ikke signerer næringsoppgaven kan det være på bakgrunn av vesentlige brudd på bokføringsreglene. Hvis dette hos en registrert særavgiftspliktig virksomhet eller hos en import-/eksportvirksomhet gjelder postene omkring varelager, varekjøp/leverandørgjeld og salg/uttak, vil det være relevant for tollvesenet og kan gi oss verdifulle kontrollimpulser. Vi nevner også at det ofte er slik, at dersom en virksomhet har dårlige rutiner og ikke etterlever regelverket på ett område, er det gjerne slik at man heller ikke etterlever regelverket på andre områder. Dette tilsier at det også kan være relevant for tollvesenet om det gjelder andre poster i næringsoppgaven.»

*Handelshøyskolen BI uttaler:*

«Utvalget har rett i at det kan gjøre det lettere for skattemyndighetene å gripe inn raskt. Men

igjen bringer ikke utvalget frem nærliggende motforestillinger: I hvilken grad kan denne form for indirekte angiverrolle for revisor bidra til at terskelen for å utforme et slikt nummerert brev blir høyere? Samtidig er det klart at muligheten for en slik oversendelse kan bidra til at den skatte- og avgiftspliktige i større grad etterlever pliktene.»

#### 5.7.4 Departementets vurderinger og forslag

Revisors attestasjon, eller manglende attestasjon, av næringsoppgave og kontrolloppstilling gir skatte- og avgiftsmyndighetene viktig informasjon i kontrollarbeidet. Informasjon i revisors brev til den revisjonspliktige brukes aktivt ved utvelgelse av kontrollobjekter fra myndighetenes side. Departementet slutter seg derfor til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om at kopi av revisors nummererte brev til klienten skal sendes ukrevd til skatteetaten. Forslaget innebærer at revisor får et utvidet ansvar for å påse at relevant informasjon faktisk kommer til myndighetens kunnskap.

Brevene fra revisor kan også ha relevans for toll- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid. Departementet legger til grunn at ligningsmyndighetene med hjemmel i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a kan videreformidle denne typen informasjon til toll- og avgiftsetaten dersom de har behov for det i sitt arbeid. *Toll- og avgiftsdirektoratet* har i sin høringsuttalelse foreslått at revisor i visse tilfeller også skal ha plikt til å sende tilsvarende kopi av brev direkte til toll- og avgiftsmyndighetene. En slik utvidelse av utvalgets forslag har ikke vært gjenstand for høring og departementet vil derfor ikke foreslå å gjennomføre en slik endring nå.

*Handelshøyskolen BI* viser til at forslaget kan medføre at det blir høyere terskel for revisor å sende slike nummererte brev. Departementet merker seg *Handelshøyskolen BIs* innspill, men mener at det i denne sammenheng må legges mest vekt på hensynet til korrekt skatte- og avgiftsberegning. Departementet viser til den samfunnsmessige effektivitetsgevinsten som er knyttet til at skatte- og avgiftsmyndighetene mottar vesentlige kontrollopplysninger fra en tillitsperson for allmennheten, jf. revisorloven § 1-2. Departementet bemerker for øvrig at ingen av de andre høringsinstansene har reist spørsmål ved om forslaget vil kunne få en slik virkning. Det vises også til at *Den norske Revisorforening* og *Skatterevisorenes Forening* støtter forslaget.

Utvalget foreslår at en bestemmelse som pålegger revisor å sende kopi av brev til den revisjonspliktige plasseres i revisorloven, mens *Den norske*

*Revisorforening* i sin høringsuttalelse foreslår at innsendingen hjemles i ligningsloven som et pliktig vedlegg til selvangivelsen. Departementet viser til at en hjemmel i ligningsloven hvor brevet sendes som et pliktig vedlegg til næringsoppgaven, innebærer at det er skattyter selv som da pålegges å sende inn brevet. Etter departementets vurdering vil ikke dette gi den samme kontrollfunksjonen som forslaget var ment å omfatte. Ved at revisor pålegges å sende inn brevet, vil dette sikre at skatte- og avgiftsmyndighetene mottar brevene fortløpende. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen plasseres i revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

Det vises til forslag til endring i revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

#### 5.7.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for revisorene eller for skatteetaten.

### 5.8 Rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

#### 5.8.1 Gjeldende rett

Tilsynsrådet for advokatvirksomhet har myndighet til å kontrollere at advokatvirksomhet drives i samsvar med regler gitt i eller i medhold av domstoloven eller annen lov. Når skatte- og avgiftsmyndighetene har avdekket kritikkverdige forhold hos advokater i form av brudd på plikter etter domstoloven med tilhørende forskrifter, blant annet god advokatskikk, blir forholdene i dag ikke innberettet til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet fordi dette ikke er mulig uten å røpe taushetsbelagte opplysninger om de konkrete tilfellene.

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b er ikke taushetsplikten etter nr. 1 til hinder for at ligningsmyndighetene gir opplysninger til «*offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet*».

Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene mulighet til å gi opplysninger til Kredittilsynet som tilsynsmyndighet for klanderverdige forhold hos regnskapsførere og revisorer. I forarbeidene til bestemmelsen ble adgangen til å rapportere overtredelser av lovgivningen om regnskapsplikt og revisjon begrunnet med at disse «*har direkte betydning*



for ligningsmyndighetenes eget arbeid, og overtredelser vil ofte være ledd i overtredelse av ligningslovens regler om opplysningsplikt», jf. Ot.prp. nr. 78 (1978-79) s. 74.

Ved lov 14. april 2000 nr. 29 ble § 3-13 nr. 2 bokstav b utvidet til også å gjelde opplysninger om brudd på regnskapsførerloven. I forarbeidene ble dette begrunnet med at det ville gi en mer målrettet og effektiv kontroll med at regnskapsførere overholder lovbestemte krav i henhold til ordningen med autorisasjon av regnskapsførere, jf. regnskapsførerloven og Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) side 31. I tillegg ville det være et virkemiddel for å bidra til å avdekke økonomisk kriminalitet. Det ble i den sammenheng uttalt:

«Det foreligger indikasjoner på at økonomisk kriminalitet er en type kriminalitet som over tid har økt både i omfang og kompleksitet. Samfunnet har satt inn store ressurser på å bekjempe denne typen kriminalitet. Dette gjelder både i forhold til politi og påtalemyndighet og i forhold til forvaltningen for øvrig. Et virkemiddel som kan bidra til å avdekke økonomisk kriminalitet, kan være å åpne for at ellers taushetsbelagte opplysninger kan utleveres til offentlige kontrollorganer i kontrollsammenheng.»

### 5.8.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Etter Skatteunndragelsesutvalgets vurdering er det behov for å kunne innberette advokater til tilsynsmyndigheten i samme grad som for regnskapsførere og revisorer, og utvalget kan ikke se tungtveiene hensyn som taler mot en slik innberetning.

Utvalget foreslår å utvide unntaket i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b slik at ligningsmyndighetene får adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift.

Utvalget mener videre at tilsvarende bestemmelser bør fastsettes i lovgivningen for merverdiavgift, særavgifter og toll.

### 5.8.3 Høringsinstansenes merknader

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse til dette forslaget:

- Den Norske Advokatforening
- Justis- og politidepartementet
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- NTL Skatt
- Norsk Øko-forum (NØF)
- PricewaterhouseCoopers
- Skattedirektoratet

- Skatterevisorenes Forening
- Toll- og avgiftsdirektoratet

*Justis- og politidepartementet, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, NTL Skatt, Norsk Øko-forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter forslaget.*

*Justis- og politidepartementet har forelagt utredningen for Tilsynsrådet for advokatvirksomhet og deler deres merknader til forslaget. Tilsynsrådet for advokatvirksomhet uttaler:*

«Utvalget foreslår å innføre en rapporteringsrett til Tilsynsrådet for skattemyndighetene når disse har avdekket kritikkverdige forhold hos advokater. Tilsynsrådet mottar i dag regelmessig informasjon fra politi og offentlige etater som danner grunnlag for våre egne videre undersøkelser. Tilsynsrådet er også tidvis i kontakt med skattemyndighetene vedrørende avdekkede kritikkverdige forhold hos advokater. Det er i dag imidlertid en varierende praksis som ligger til grunn for hvilken informasjon skatte- og avgiftsmyndighetene oppfatter at de har lovhjemmel til å oversende Tilsynsrådet. Tilsynsrådet er derfor positiv til at det etableres et klart hjemmelsgrunnlag for at skatte- og avgiftsmyndighetene også kan oversende relevant informasjon til Tilsynsrådet.»

*Skattedirektoratet mener det er naturlig at advokater kan innberettes til tilsynsmyndigheten på samme måte som regnskapsførere og revisorer og uttaler:*

«Advokater bidrar i lovovertridelser av våre forvaltningslover på en annen måte enn revisorer og regnskapsførere, og hvilke type overtredelser som kan være relevant å innberette kan være noe mer uklart. De kan likevel bidra til grove overtredelser av ligningslovens regler om opplysningsplikt på ulike måter gjennom representasjon av skattyter, for eksempel bevisst fremleggelse av grove uriktige påstander om faktum, falske dokumenter som erklæringer fra leger, psykologer på vegne av klienten. En mulighet for ligningsmyndighetene til å reagere i slike tilfeller vil ha en sterkt preventiv effekt og styrke kvaliteten i advokatstanden, samtidig som tilliten til etaten heves når det reageres i slike tilfeller.»

*Skattedirektoratet mener videre at det vil være en fordel om forarbeidene gir eksempler på hvilke tilfeller det vil være aktuelt med innberetning til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet og uttaler:*

«Den foreslåtte lovteksten synes også å ha fått en noe for generell utforming ved 'overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift'. I forbindelse

med kontroller kan det også avdekkes forhold utenfor etatens ansvarsområde, og det bør tas stilling til om også slike forhold eventuelt skal innberettes fra skattemyndighetene.»

*Den Norske Advokatforening* har ingen innvendinger mot forslaget om å utvide unntaket i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b slik at ligningsmyndighetene får adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger, men stiller spørsmål ved gjenstanden for rapporteringsadgangen og uttaler:

«Etter gjeldende rett gjelder rapporteringsadgangen utvalgte rettsområder hvor de fleste ligger nært knyttet til skatteretten og ligningsmyndighetens faglige kompetanse. Utvalgets forslag mht advokater gjelder rapporteringsadgang helt generelt for påståtte overtredelser av bestemmelser i lov eller forskrift. I innstillingen pkt. 9.6.3 er det påståtte brudd på domstoloven med tilhørende forskrifter, herunder god advokatskikk, det siktes til.»

*Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* støtter ikke forslaget og viser til at det er lite å hente i form av skatteinntekter ved å innføre rapportering til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet.

#### 5.8.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig med utvalget i at det er behov for å kunne innberette advokater til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet. Det er viktig at Tilsynsrådet for advokatvirksomhet kan føre tilsyn med advokater som opptrer klanderverdig. Departementet kan ikke se at det foreligger tungtveiende hensyn som skulle tale mot en slik ordning.

Utvalgets forslag til lovtekst omfatter rapportering av generelle brudd på lov eller forskrift. *Den Norske Advokatforening* viser til at utvalgets forslag til lovtekst går lenger enn det som utvalget sikter til i omtalen av forslaget i utredningens punkt 9.6.3. Det vises til at det her siktes til «*påståtte overtredelser på domstoloven med tilhørende forskrifter, herunder god advokatskikk.*» Også *Skattedirektoratet* har hatt merknader til lovteksten. Departementet har vurdert om ordlydens rekkevidde bør begrenses som følge av innspillene.

Tilsynsrådet for advokatvirksomhet har myndighet til å kontrollere at advokatvirksomhet drives i samsvar med reglene gitt i eller i medhold av domstoloven eller annen lov, jf. Advokatforskriften § 4-5. Etter domstoloven § 225 har Tilsynsrådet for advokatvirksomhet kompetanse til å meddele irettesettelser for brudd på regler gitt i medhold av domstoloven eller annen lov. Bakgrunnen for at

bestemmelsen også gjelder brudd på annen lovgivning var at Justis- og politidepartementet anså at Tilsynsrådet for advokatvirksomhet også måtte ha adgang til å reagere mot advokater som bryter annet regelverk som eksempelvis det å kreve ulovlig høye salær i inkassosaker, jf. Ot.prp. nr. 3 (1999-2000) side 69. Departementet mener unntaket fra taushetsplikt bør utformes slik at skatte- og avgiftsmyndighetene gis adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger til bruk for tilsynsformål. Tilsynet omfatter overtredelser både av domstoloven og annen lov og departementet mener derfor at bestemmelsens virkeområde ikke bør begrenses til å gjelde advokaters brudd på domstoloven. Departementet foreslår isteden at bestemmelsene om unntak fra taushetsplikt utformes slik taushetsplikten ikke er til hinder for at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Rekkevidden av unntaket vil dermed begrenses ved at forhold som er tilsynsoppgaven utedkommende vil vernes av taushetsplikten.

Departementet foreslår at en bestemmelse om dette tas inn i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b, ny merverdiavgiftslov 19. juni 2009 nr. 58 § 13-2 og i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav b. Tolloven § 12-1 gjelder tilsvarende for tollmyndighetenes arbeid knyttet til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter. Noen tilsvarende endring i disse lover er derfor ikke nødvendig.

*Norsk Øko-forum* har i sin høringsuttalelse påpekt at tilsvarende regler bør innføres i folketrygdloven, arveavgiftsloven og skattebetalingsloven. Det følger av skattebetalingsloven § 3-2 første ledd at de regler om taushetsplikt som gjelder ved fastsetting av de enkelte skatte- og avgiftskrav gjelder tilsvarende ved innkrevingen. Det vil derfor ikke være nødvendig med noen tilsvarende endring i skattebetalingsloven.

Ved utligning av trygdeavgift etter folketrygdloven gjelder ligningslovens bestemmelser om taushetsplikt, jf. ligningsloven § 1-1 bokstav b. Departementet legger til grunn at det samme gjelder i saker om endringsvedtak ved fastsettelse av arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 24-4. Det følger ikke klart av ordlyden i bestemmelsen, men i tilsvarende bestemmelse i den tidligere folketrygdloven av 1966 (§ 17-2) var det en henvisning til ligningslovens kapittel 3 om saksbehandlingsregler. Det fremgår av Ot.prp. nr. 29 (1995-1996) side 203 at lovtkastet til gjeldende folketrygdlov § 24-4 er i samsvar med tidligere rett etter gammel folketrygdlov.

Departementet tar foreløpig ikke stilling til om

en tilsvarende bestemmelse bør tas inn i arveavgiftsloven, siden dette vil kreve en større gjennomgang av regelverket.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b, tolloven § 12-1 annet ledd bokstav b og ny merverdiavgiftslov § 13-2 nr. 2 bokstav b.

### 5.8.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for skatte- og avgiftsmyndighetene.

## 5.9 Lovfesting av aktsomhets- og lojalitetsplikten i ligningsloven § 4-1

### 5.9.1 Innledning

Departementet foreslår å følge opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å lovfeste i ligningsloven § 4-1 at den som har plikt til å gi opplysninger etter ligningsloven kapittel 4 skal opptre aktsomt og lojalt.

### 5.9.2 Gjeldende rett

Skattyters plikt til å opplyse om egne inntekts- og formuesforhold til ligningsmyndighetene er en grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning og et velfungerende ligningssystem. Det norske skattesystemet er basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene i rett tid. I motsetning til forvaltningsloven, er det etter ligningsloven skattyter selv som i utgangspunktet er ansvarlig for sakens opplysninger. Dette følger blant annet av den generelle bestemmelsen i ligningsloven § 4-1.

Etter ligningsloven § 4-1 første punktum skal en skattyter ukrevd gi alle opplysninger som «*kan bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt*». Plikten påhviler enhver som har opplysningsplikt etter noen bestemmelse i lovens kapittel 4, for eksempel plikt til å levere selvangivelse. Av annet punktum i bestemmelsen følger det at den opplysningspliktige også skal gjøre skattemyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.

Opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 er i utgangspunktet begrenset til å gjelde opplysninger om «*hans skatteplikt*». Hva som er skattepliktig, vil

avhenge av de materielle skattereglene som gjelder til enhver tid. Skattyter må som nevnt gi alle opplysninger som «*kan bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt*». Hva som er nødvendige opplysninger i denne sammenheng må vurderes konkret i det enkelte tilfelle. Bestemmelsen gir ut over dette få holdepunkter for innholdet av opplysningsplikten.

Det fremkommer imidlertid av flere høyesterettsdommer at opplysningsplikten i ligningsloven kapittel 4 er utgangspunktet for vurderingen av om skattyter har gitt «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om frist for endring av ligning, § 10-2 nr. 2 om ileggelse av tilleggsatt og § 12-1 nr. 1 bokstav a om straff. Grensen mot hva som anses for å være «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» er derfor av stor praktisk betydning ved vurderingen av opplysningspliktens innhold.

Høyesterett har lagt til grunn at en skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger når han har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt, jf. Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*). På grunnlag av denne dommen og senere rettspraksis kan det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når han eller hun gir opplysninger til ligningsmyndighetene.

Aktsomhets- og lojalitetsstandarder som rettslig norm er streng. Dersom forholdene tilsier det, kan det kreves at skattyteren foretar undersøkelser om de faktiske forhold. Kan det påvises at en slik undersøkelse av forholdene hadde fremskaffet opplysninger som skulle vært gitt til ligningsmyndighetene, og dette ikke er gjort, kan skattyteren sies å ikke ha overholdt sin opplysningsplikt. Videre vil skattyter ikke ha oppfylt sin opplysningsplikt dersom det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger for å henlede oppmerksomheten på et forhold eller det foreligger opplysninger som er egnet til å villede ligningsmyndighetene selv om de ikke er direkte uriktige.

### 5.9.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at det i ligningsloven § 4-1 inntas en bestemmelse om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt. Utvalget mener en lovfesting av aktsomhets- og lojalitetsplikten vil legge klare føringer for skattyters handlemåte. I tillegg mener utvalget at det er viktig for allmennhetens mulighet til å innrette seg etter ligningslovens regler at et viktig prinsipp som legges til grunn ved ligningsbehandlingen og av domstolene løftes frem i lovteksten. Utvalget viser for øvrig til

at forslaget ikke vil føre til endring av gjeldende rett og at vurderingen av om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet.

#### 5.9.4 Høringsinstansenes merknader

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Norsk Øko-forum, NTL Skatt, Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter forslaget om å lovfeste et krav til aktsom og lojal oppførsel.*

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* uttaler at

«skattyter på denne måten klarere og mer presist minnes om at han plikter å opptre aktsomt og lojalt.»

*Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund* peker på at forslaget klargjør hvor langt opplysningsplikten går overfor fastsettingsmyndighetene, mens *NTL Skatt* uttaler at det må

«anses som positivt at den skattepliktiges aktsomhets- og lojalitetsplikt blir lovfestet (jf. lign.l. § 4-1, som i dagens utforming må sies å gi liten veiledning om hvilket innhold den har), selv om dette ikke vil endre dagens rettsstilling.»

Videre uttaler *Skattedirektoratet* at:

«I dialogen mellom skatteetaten og borgerne er lojalitetsstandarden helt sentral, selv om man er uenig i rettslige spørsmål og resultat. Dette vil bidra til at ordlyden blir mer i samsvar med lignings- og rettspraksis, samt klargjøre at tyngdepunktet ligger på skattyters opplysningsplikt. Lovbestemmelsen vil likevel ikke løse alle tvil- og grensetilfeller. Ligningsmyndighetene må fortsatt i konkrete tilfeller foreta avveininger mellom hensynene til skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.»

*Skatterevisorenes Forening, Datatilsynet og Handelshøyskolen BI* støtter ikke forslaget. Disse instansene mener en slik lovfesting er unødvendig. *Skatterevisorenes Forening* uttaler:

«Et kriterium om at skatteyttere skal opptre aktsomt og lojalt kan godt fungere som en honnørmarkering av lovens intensjon. Vi synes imidlertid at dette fremstår som noe unødvendig idet borgerne til enhver tid har plikt til å opptre aktsomt og lojalt til ethvert regelverk vedtatt av Regjeringen og Stortinget.»

*Datatilsynet* uttaler videre at:

«Ved å pålegge den enkelte borger et slikt udefinert krav kan man risikere en for omfattende

avlevering av opplysninger, herunder personopplysninger, som heller ikke vil være relevante for skatte- og avgiftsmyndighetene.»

I tillegg peker *Handelshøyskolen BI* på at et uttrykk som «lojalt» er vagt og verdiløst.

#### 5.9.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å lovfeste i ligningsloven § 4-1 at den som har plikt til å gi opplysninger etter ligningsloven kapittel 4, for eksempel gjennom plikten til å levere selvangivelse, skal opptre aktsomt og lojalt. Plikten til å opptre aktsomt og lojalt følger i dag av lignings- og rettspraksis. En endring som foreslått vil derfor ikke innebære noen vesentlig realitetsendring, men vil gjøre aktsomhets- og lojalitetsplikten mer synlig.

Departementet er ikke enig med Datatilsynet i at man med forslaget risikerer for omfattende avlevering av opplysninger, herunder personopplysninger, som ikke vil være relevante for skatte- og avgiftsmyndighetene. For opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 vil det fortsatt være et relevanskriterium at opplysningene gjelder forhold som kan bidra til at skattyters skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Endringen vil imidlertid tydeliggjøre det ansvar skattyter har i dag til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. En lovfesting av de krav som stilles til skattyter vil også bidra til at regelverket blir mer tilgjengelig for skattyter.

Departementet vil presisere at spørsmålet om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og at de kriterier som kan utledes av rettspraksis fortsatt vil være retningssivende for tolkningen av innholdet i aktsomhets- og lojalitetsstandarden.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4-1.

#### 5.9.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

### 5.10 Alminnelig opplysningsplikt i andre lover

#### 5.10.1 Innledning

Departementet foreslår å innføre tilsvarende bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt som i lig-

ningsloven § 4-1 også i regelverket om fastsetting av toll og avgift. Dette medfører endringer i folketrygdloven § 24-3, arveavgiftsloven § 25, merverdiavgiftsloven 2009 §§ 15-1 og 14-1, tolloven kapittel 12 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5. Utvalget foreslår en tilsvarende bestemmelse i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6-2. En oppfølging av utvalgets forslag til forskriftsenndring vil bli vurdert i etterkant av lovarbeidet.

## 5.10.2 Gjeldende rett

### 5.10.2.1 Folketrygdloven

Folketrygdloven har ingen bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt om forhold av betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten tilsvarende plikten som følger av ligningsloven § 4-1. Det følger imidlertid av folketrygdloven § 24-3 at arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. Arbeidsgiver skal videre innlevere oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift sammen med og samtidig som oppgave over foretatt forskuddstrekk seks ganger i året, jf. skattebetalingsloven § 5-11 første ledd. Ved årets slutt skal arbeidsgiver sende inn en årsoppgave over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd.

### 5.10.2.2 Arveavgiftsloven

Arveavgiftsloven § 25 har regler om melding av gave og arv. Plikt til å sende inn melding foreligger bare ved privat skifte av dødsbo og ved gave og utdeling fra uskiftebo. Plikten påligger enhver loddeier eller arving i dødsbo. Ved gave og utdeling fra uskifte påligger plikten giver, mottaker, gjenlevende ektefelle og eventuelt tredjepart som mottar midler til forvaring på vegne av arververen.

Fristen for å levere melding er seks måneder etter dødsfallet ved skifte av dødsbo, eventuelt seks måneder etter at boet er blitt tilbakelevert fra retten. Ved gave og utdeling av skiftemidler skal melding leveres innen én måned etter at midlene ble ytet.

Det følger videre av arveavgiftsloven § 25 at meldingen skal inneholde en «*nøyaktig og fullstendig fortegnelse*» over de avgiftspliktige midlene og «*opplysning om alle omstendigheter av betydning for avgiftsplikten*», samt at partene i en økonomisk transaksjon etter krav fra avgiftsmyndigheten plikter å gi opplysninger som er «*nødvendige*» for å avgjøre om det foreligger en avgiftspliktig gave. Bestemmelsen inneholder ingen direkte lovregule-

ring av noen aktsomhets- og lojalitetsplikt tilknyttet de opplysninger som skal meddeles avgiftsmyndigheten.

I arveavgiftsloven § 27 tredje ledd er det inntatt en mer generell opplysningspliktsbestemmelse som baserer seg på at meldepliktige har en ganske vidtrekkende aktsomhetsplikt. Bestemmelsens ordlyd begrenser imidlertid anvendelsesområdet til saksforhold der meldepliktige allerede har sendt melding eller inngitt opplysninger til avgiftsmyndigheten.

### 5.10.2.3 Merverdiavgiftsloven

Etter merverdiavgiftsloven §§ 29 til 33 skal merverdiavgift for omsetning og uttak av varer og tjenester i Norge innberettes ukrevd i terminvise omsetningsoppgaver til skattemyndighetene. Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 27 første ledd at næringsdrivende som driver omsetning som går inn under lovens kapittel IV eller som er avgiftspliktig etter § 10 annet til femte ledd, § 11 og § 12 fjerde ledd, ukrevd og uten opphold skal sende skriftlig melding om virksomheten til skattekontoret. Slik melding skal også gis når virksomheten opphører.

Ny merverdiavgiftslov ble vedtatt 19. juni 2009. Den nye merverdiavgiftsloven er i all hovedsak kun en teknisk revisjon av gjeldende merverdiavgiftslov, og viderefører gjeldende rett på området for melding om virksomhet og oppgaveplikt for merverdiavgift.

Verken den gjeldende merverdiavgiftsloven eller den nye merverdiavgiftsloven har bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt tilsvarende plikten som følger av ligningsloven § 4-1.

### 5.10.2.4 Tolloven

Etter tolloven § 4-10 annet ledd skal deklaranter gi de opplysninger som tollmyndighetene finner nødvendig for at varen kan tollekspederes. Videre følger det av tollforskriften § 4-10-3 første ledd at tollmyndighetene både ved tollekspedisjonen og ved etterfølgende kontroll kan kreve opplysninger om forhold omhandlet i tolldeklarasjonen. Tilsvarende gjelder for andre opplysninger som tollmyndighetene finner nødvendige. Av tollforskriften § 4-10-3 annet ledd fremgår det videre at de opplysningspliktige straks skal melde fra til tollmyndighetene dersom det oppdages feil i avgitte opplysninger.

Tolloggivningen er utformet slik at det stilles spesifikke krav til opplysningsplikten ved utfylling av de forskjellige poster i tolldeklarasjonen.

### 5.10.2.5 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Oppkrevingen av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgiften, er hjemlet i lov 19. juni 1952 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven). Det tilhørende regelverk på dette området, er i det vesentligste utformet i underliggende forskrifter. Deklarering, innmelding eller betaling av de ulike avgiftene er regulert forskjellig i de aktuelle forskriftene. Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven inneholder i dag ingen generell bestemmelse om en alminnelig opplysningsplikt.

### 5.10.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget mener det er behov for en tilsvarende bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt som i ligningsloven § 4-1 også i lover på toll- og avgiftsområdet og foreslår at bestemmelser om dette tas inn i folketrygdloven § 24-3, arveavgiftsloven § 25, merverdiavgiftsloven §§ 27 og 29, tolloven § 12-2 og i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5.

Når det gjelder arveavgiften, peker utvalget på at det er behov for en generell opplysningspliktsbestemmelse i arveavgiftsloven som baserer seg på en aktsomhetsnorm som i arveavgiftsloven § 27 tredje ledd, men som ikke bare retter seg mot parter som allerede har innrapportert avgiftspliktig arv og gave eller opplysninger knyttet til slike erverv. En ny alminnelig opplysningspliktsbestemmelse må også omfatte partenes aktsomhetsplikt i forkant av og i forbindelse med innrapportering av meldeppliktig arv og gaveverv, samt opplysningsplikten i forbindelse med skattekontorets kontroll av om en arveavgiftspliktig overdragelse har funnet sted. Utvalget foreslår derfor at en slik bestemmelse inntas i arveavgiftsloven § 25 nytt siste ledd.

Under omtalen av merverdiavgiftsloven viser utvalget til at opplysningsplikten etter merverdiavgiftsloven §§ 29 til 33 er knyttet til det å sende inn en korrekt omsetningsoppgave. Dersom opplysningene i omsetningsoppgaven er korrekte, blir også avgiftsberegningen (summen av beløpene) normalt riktig. En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt vil presisere den avgiftspliktiges plikt til å oppføre seg aktsomt og lojalt i forbindelse med avgiftsoppgjøret. Tilsvarende vil en bestemmelse om å varsle om feil kunne være praktisk på merverdiavgiftsområdet. Utvalget foreslår derfor at en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt lik den i ligningsloven § 4-1 tas inn i merverdiavgiftsloven § 29 nytt første ledd.

Utvalget mener at det på merverdiavgiftsområ-

det også kan være behov for en bestemmelse som fastsetter at den avgiftspliktige har et selvstendig ansvar for å opplyse om forhold av betydningen for registrering og opphør av virksomhet. I merverdiavgiftsloven § 27 første ledd nytt siste punktum foreslås det derfor inntatt en bestemmelse om at merverdiavgiftsloven § 29 første ledd gjelder tilsvarende ved registrering.

Til forslaget om å innføre en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i tolloven uttaler utvalget at det anser det som hensiktsmessig å ha en bestemmelse som kan anvendes der hvor de spesifikke krav formelt sett er oppfylt, men hvor vedkommende burde gitt tilleggsopplysninger som kan belyse for eksempel forhold som gjelder spørsmålet om tollskyld ved innførsel av en bestemt vare. Utvalget foreslår derfor at det i likhet med det som er anført når det gjelder ligningsloven § 4-1, bør utformes en generell bestemmelse i tolloven om egen ukrevd opplysningsplikt. Selv om det vesentligste behov for denne bestemmelsen vil være knyttet til det å få opplysninger om tollskylden, mener utvalget at det er hensiktsmessig å la bestemmelsen i prinsippet gjelde hele tolloven. Utvalget foreslår å innta bestemmelsen i tolloven § 12-2. Utvalget uttaler at bestemmelsens anvendelsesområde i praksis dermed vil dekke de fleste praktiske behov.

Merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer oppkreves av tollmyndighetene etter reglene i tollovgivningen, og skal betales av den som etter tolloven kapittel 2 er tollskyldner, jf. merverdiavgiftsloven § 64. Forslag til en alminnelig opplysningsplikt i tolloven ny § 12-2 vil komme til anvendelse i slike tilfeller. Lovteknisk foreslår utvalget å ivareta dette ved en henvisning i merverdiavgiftsloven § 64 til tolloven ny § 12-2.

### 5.10.4 Høringsinstansenes merknader

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Norsk Øko-forum og NTL Skatt* er positive til forslaget om å lovfeste en alminnelig opplysningsplikt som i ligningsloven § 4-1 også i regelverket om toll og avgift.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* uttaler:

«Det er etter vår mening en fordel om samme lovtekst for at den rapporteringspliktige skal oppføre seg aktsomt og lojalt benyttes for flere rettsområder.»

*Norsk Øko-forum* uttaler at:

«Harmonisering av regelverket for merverdiavgift, skatt og arbeidsgiveravgift vil på alle måter

være et godt bidrag til bedre etterlevelse av et regelverk som i stor grad henger sammen og som forvaltes av de samme myndigheter.»

*NTL Skatt* uttaler:

«At denne plikten også blir lovfestet i andre lover (folketrygdloven, arveavgiftsloven, merverdiavgiftsloven og annen særlovgivning) bør tilstrebes, da dette vil gi rettslikhet i de forskjellige kontrollområder.»

*Skattedirektoratet* har følgende merknad til forslaget om bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt i merverdiavgiftsloven §§ 27 og 29:

«Det er av avgjørende betydning for et riktig avgiftsoppgjør at avgiftsmyndighetene til en hver tid har så fullstendige og korrekte opplysninger som mulig om den enkelte avgiftspliktige. Slike opplysninger vil gjelde både spørsmål om registrering/opphør, opplysninger knyttet til omsetningsoppgaven, jf. mval. §§ 27 og 29 og den avgiftspliktige virksomheten generelt. En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for avgiftspliktige, antas å supplere gjeldende bestemmelser om opplysningsplikt og understreke plikten til å opptre aktsomt og lojalt overfor avgiftsmyndighetene.

(...)En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt som foreslått av utvalget og lagt til de to ovennevnte paragrafer, vil innebære at den avgiftspliktige ukrevd skal gi opplysninger til avgiftsmyndighetene om forhold som er av betydning for den avgiftspliktige virksomheten i sin helhet, ikke bare forhold knyttet til registrering/opphør og omsetningsoppgaven. Opplysningsplikten vil gjelde forhold både til gunst og ugunst for den avgiftspliktige og omfatter forhold der avgiftspliktige selv blir oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen. Eksempelvis kan en feilutbetaling som skyldes feil ved elektronisk lesing av omsetningsoppgaven (OCR-tolkningen) – selv om omsetningsoppgaven er riktig utfylt – fanges opp av en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for avgiftspliktige. Med en slik bestemmelse vil den avgiftspliktige ha en lovbestemt plikt til å underrette avgiftsmyndighetene om feilutbetalingen. Videre vil avgiftspliktiges unnlattelse av å gi opplysninger av betydning for hvorvidt en omsetning skal skje til høy eller middels sats (servering/salg av mat), kunne rammes av en slik bestemmelse om å opptre aktsomt og lojalt overfor avgiftsmyndighetene. I registreringsaker er det viktig at den næringsdrivende fremkommer med alle relevante opplysninger for å unngå registrering av fiktive virksomheter. I den sammenheng er en lovbestemt opplysningsplikt viktig.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* har følgende merknad til forslaget om en bestemmelse om alminnelig

opplysningsplikt i tolloven § 12-2 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5:

«Ved å presisere at bestemmelsen gjelder hele tolloven og spesielt fremheve spørsmålene om tollskyld og feil ved tollbehandlingen, vil bestemmelsen få det vide anvendelsesområdet den bør ha, sett i lys av at det dreier seg om en alminnelig opplysningsplikt. En generell aktsomhets- og lojalitetsbestemmelse vil gi vedkommende oppfordring til å komme med tilleggsopplysninger eller hvor det er tvil om regel forståelsen.

Når det gjelder formuleringen «tollbehandling», så er ikke dette definert i tolloven. Vi mener derfor det hadde vært bedre å erstatte ordet med «tollekspedisjon».

og:

«Når det gjelder oppkreving av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift slutter vi oss til utvalgets forslag om å innta en regel om alminnelig opplysningsplikt i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5. Bestemmelsen antas å ha en god signaleffekt.»

#### 5.10.5 Departementets vurderinger og forslag

Innføring av bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt tilsvarende den som foreslås i ligningsloven § 4-1 også i regelverket om fastsetting av toll og avgift vil bidra til en harmonisering av opplysningsplikten på skatte-, toll- og avgiftsområdet, som etter departementets syn har gode grunner for seg.

Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å innta bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt med tilsvarende ordlyd som den som foreslås i ligningsloven § 4-1 også i folketrygdloven, arveavgiftsloven, merverdiavgiftsloven, tolloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Det vises til utvalgets begrunnelse for innføring av slike hjemler. Det vises også til at de høringsinstanser som har hatt merknader til endringene har vært positive til utvalgets forslag.

Departementet foreslår at en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt tas inn i folketrygdloven § 24-3 nytt fjerde ledd. En lovfesting av alminnelig opplysningsplikt etter merverdiavgiftsloven foreslås tatt inn i ny merverdiavgiftslov § 15-1 nytt åttende ledd og § 14-1 første ledd nytt siste punktum samt ved en henvisning i merverdiavgiftsloven § 13-3 annet ledd annet punktum til tolloven ny § 12-1a.

Departementet foreslår videre å ta inn en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i arveavgiftsloven § 25 nytt siste ledd.

Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår i sin høringsuttalelse at uttrykket «*tollekspedisjon*» brukes istedenfor «*tollbehandling*». Departementet er enig i dette og foreslår derfor en justering i lovteksten i tråd med Toll- og avgiftsdirektoratets forslag. Bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt foreslås plassert i tolloven ny § 12-1a.

En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for motorvognavgiftene (engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift) foreslås tatt inn i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5.

#### 5.10.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

### 5.11 Reaksjoner ved unnlattelse av å opplyse om feil ved ligningen

#### 5.11.1 Innledning

I ligningsloven § 4-1 foreslår departementet å fjerne vilkåret «*som han er klar over*». Samtidig foreslås det å innta en presisering i ligningsloven § 9-6 nr. 3 om at toårsfristen for endring av ligningen ikke gjelder i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.

Skatteunndragelsesutvalget foreslo også endringer i reglene om tilleggsskatt og straff, jf. nedenfor under punkt 5.11.3. Etter en nærmere vurdering foreslår departementet ikke å følge opp utvalgets forslag på disse områdene.

#### 5.11.2 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 4-1 annet punktum skal skattyter gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Dersom skattyter opptrer passivt med hensyn til feil ved ligningen som han er klar over, vil han anses for ikke å ha opptrådt lojalt og aktsomt, og dermed ikke å ha oppfylt den alminnelige opplysningsplikten. Denne overtredelsen av opplysningsplikten fordrer dermed ikke en aktiv handling fra skattyter.

Det forhold at skattyter ikke melder fra om feil ved ligningen og skatteoppgjøret antas å kunne utgjøre en ufullstendig opplysning etter fristreglene i

ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette fremgår av en kjennelse inntatt i Rt. 1999 side 1980 (*Møller*), hvor dette spørsmålet ble konkret vurdert.

Når det gjelder plikten til å si fra om feil ved ligningen er det antatt at en slik unnlattelse ikke vil være en ufullstendig opplysning i forhold til reglene om tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. blant annet *Møller*-kjennelsen og NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.*

Unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen vil imidlertid kunne være straffbart etter bestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d. Vurderingen i denne sammenheng er ikke om det er gitt «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*», men om skattyter «*på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov*».

#### 5.11.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at bestemmelsen i ligningsloven § 4-1 annet punktum videreføres, men at vilkåret «*som han er klar over*» fjernes. Dette medfører at det i utgangspunktet ikke er noe krav om at skattyter vet at det foreligger en feil ved ligningen og skatteoppgjøret for at han skal anses for å ha overtrådt opplysningsplikten.

For å presisere at unnlattelse av å opplyse om feil medfører en forlenget frist for endring av ligningen, ble det i NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* foreslått å innta et tillegg i ligningsloven § 9-6 nr. 3 om at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.

Skatteunndragelsesutvalgets flertall foreslår å innta en endring som foreslått av Tilleggsskatteutvalget i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, men med den justering at toårsfristen ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyter er klar over eller burde ha vært klar over feilen.

Skatteunndragelsesutvalgets flertall foreslår videre at unnlattelse av å opplyse om feil skal kunne anses som «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» også i relasjon til bestemmelsene om tilleggsskatt og straff i ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Et mindretall mener forslaget går for langt i å likestille det å unnlate å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen med det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Mindretallet mener det er en fundamental forskjell mellom på den ene side aktivt å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, og på



den annen side å forholde seg passiv til feil fra ligningsmyndighetenes side. Mindretallet anfører at en stor gruppe skattytere ikke har særlige kvalifikasjoner på skatteområdet, og har da i begrenset grad mulighet til å etterprøve det tilsendte skatteoppgjør.

#### 5.11.4 Høringsinstansenes merknader

*Norsk Øko-forum, NTL Skatt og Den norske Revisorforening* støtter forslaget om utvidet endringsadgang ved unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som skattyter er eller burde vært klar over. *Den norske Revisorforening* uttaler:

«Etter dagens regler er det trolig bare i de tilfeller skattyter er klar over feilen i skatteoppgjøret at det gjelder en ti-årsfrist. Dette skaper vanskelige bevisproblemer og vi synes det er rimelig at endringsfristen skal være ti år også for feil skattyter burde være klar over. Med betingelsen om at skattyter burde være klar over feilen, må det ligge et krav om betydelige og kvalifiserte avvik, for eksempel ved at skattyteren får betydelige beløp tilbake på skatten. Det kan åpenbart ikke være sånn at skattyter burde være klar over enhver feil i skatteoppgjøret med den konsekvens at endringsfristen generelt vil være ti år.»

*Norsk Øko-forum* støtter også de øvrige forslagene fra flertallet. *NTL Skatt* uttaler at de støtter flertallets forslag om at en unnlattelse av å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret «som en er klar over», skal kunne gi grunnlag for tilleggsskatt. *Den norske Revisorforening* støtter ikke dette forslaget og uttaler at

«[b]etingelsen for å ilegge tilleggsskatt knyttes i dag opp mot uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen eller næringsoppgaven m.v., jf. ligningsloven § 10-2. Å sanksjonere unnlattelse av å si fra om feil ved ligningen med tilleggsskatt ville bryte med dette prinsippet og vi støtter ikke forslaget.»

*Skattedirektoratet* har ikke hatt merknader til utvalgets forslag om endring av ligningsloven § 9-6 nr. 3. Når det gjelder spørsmålet om forholdet bør likestilles med det å gi uriktige og ufullstendige opplysninger i relasjon til reglene om straff og tilleggsskatt, viser *Skattedirektoratet* til at det er hensyn som trekker i ulike retninger og at det samlet sett kan anføres at en egen bestemmelse om tilleggsskatt/straff i disse tilfellene ikke er viktig i innsatsen mot skatteunndragelser. *Skattedirektoratet* anbefaler på bakgrunn av det ovennevnte at det gjennomføres en nærmere utredning og vurdering av behovet for regler om dette.

*Handelshøyskolen BI og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* går imot flertallets forslag, mens *Den Norske Advokatforening, HSH, Næringslivets Hovedorganisasjon og Skattebetalerforeningen* uttaler at de i hovedsak er enig med utvalgets mindretall som mener flertallets forslag går for langt i å likestille det å unnlate å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen med det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger og i å ansvarliggjøre skattyter for feil fra ligningsmyndighetenes side, og uttaler videre at en stor gruppe skattytere vil ha begrensede muligheter til å etterprøve skatteoppgjøret.

*Den Norske Advokatforening* uttaler at det er en

«skjønnsmessig og lite forutsigbar vurdering hvorvidt en skattyter burde være klar over at skatteoppgjøret er feil. Skattemyndighetene vil dessuten lett kunne bli for strenge i en slik vurdering og for lett konkludere med at skattyterne burde forstått at skatteoppgjøret er feil.»

og at

«[u]nder enhver omstendighet bør satsene fastsettes med halvparten av ordinære satser basert på at det faktisk er ligningskontoret som har gjort feilen» og at «[l]igningsmyndighetenes endringsadgang bør i slike tilfeller uansett ikke overskride tre år.»

*Handelshøyskolen BI* uttaler:

«Stort sett er skattesystemet blitt så uoversiktlig at den enkelte skattyter må kunne stole på den behandlingen skatteetaten gir hans eller hennes skatteforhold. Det er i dag bare et lite antall skattytere som vil være i stand til å kontrollere en skatteberegning selv der man står overfor det som må kalles enkle selvangivelser – hvis det ikke dreier seg om større feil. (...)

Videre foreslår utvalget at uaktsomhet fra skattyters side er tilstrekkelig. I dag krever lovteksten at man skal gjøre oppmerksom på feil man er klar over. Utgangspunktet er igjen at ingen feil burde skje i avregningen som man ikke kan hevde at skatteetaten burde være klar over. Det er forståelig at etaten gjør feil, men det er sett fra den enkelte skattyter aldri unnskyldelig. (...) Det må trygt kunne anslås at over 90 % av skattyterne ikke vil kunne kontrollregne sin skatteavregning. Det blir misvisende å tale om aktsomhetskrav der mange føler seg fremmedgjort og maktesløs. (...)

Generelt er en endringsfrist på 10 år for lang for de fleste skattytere i et system med maskinell ligning. En konsekvens av overgangen fra papirbasert til maskinell ligning er at mange ikke lenger arkiverer bilag som tidligere. De færreste vil kunne dokumentere sin ligning 10 år tilbake.»

### 5.11.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å endre ligningsloven § 4-1 annet punktum slik at vilkåret «*som han er klar over*» tas ut av bestemmelsen.

Departementet foreslår videre å følge opp utvalgets forslag om å presisere at unnlattelse av å opplyse om feil medfører en forlenget frist for endring av ligning. Presiseringen foreslås gjennomført ved at det inntas et tillegg i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.

Forslaget om å lovfeste en forlenget frist for endring av ligningen innebærer ingen større realitetsendring siden det i dag følger av rettspraksis at det forhold at skattyter ikke melder i fra om feil i ligningen og skatteoppgjøret antas å kunne utgjøre en ufullstendig opplysning etter fristreglene i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Forslaget medfører imidlertid at endringsadgangen vil kunne benyttes også overfor skattyter som *burde være* klar over feil ved ligningen og skatteoppgjøret. Utvalgets forslag til lovteksten begrenser dermed ikke endringsadgangen til å omfatte de tilfeller hvor skattyter *er* klar over feilen. En slik begrensning må antagelig innfortolkes etter de gjeldende regler. Det *Møller*-kjennelsen tar stilling til er at toårsfristen i ligningsloven § 9-2 nr. 3 a ikke kommer til anvendelse når skattyter kjenner til at det foreligger feil ved ligningen.

Departementet er enig med utvalget i at kravet til skattyters aktsomhet også bør omfatte kriteriet «*burde ha vært klar over*». Til sammenligning viser departementet til at alternativet «*burde være klar over*» er et kriterium i relasjon til endringsadgangen ved retting av skrive- eller regnefeil etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b.

Departementet viser til førstvoterende i *Møller*-kjennelsen som uttaler følgende:

«Det vil slik jeg ser det være dårlig sammenheng i reglene dersom endringene innebar at det skulle gjelde en tiårsfrist for å endre ligningen ved skrive- og regnefeil som skattyteren burde ha oppdaget, men bare en toårsfrist ved andre og kanskje mer betydningsfulle feil ved ligningen som skattyter endog har positiv kunnskap om.»

Hensynet til korrekt ligning tilsier at det også ved feil i ligningen og skatteoppgjøret som skattyte-

ren burde være klar over bør gjelde en tiårsfrist for endring. Departementet er derfor ikke enig med *Den Norske Advokatforening og Handelshøyskolen BI* om at det bør gjelde en kortere endringsfrist.

Skatteunndragelsesutvalgets mindretall og enkelte av høringsinstansene peker på at en stor gruppe skattytere ikke vil ha tilstrekkelige kvalifikasjoner til å ha mulighet til kunne etterprøve skatteoppgjøret. Til dette vil departementet bemerke at det ikke vil være noen automatikk i at ligningen tas opp til endring. Før en ligning tas opp til endring skal det foretas en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7, som angir at det i vurderingen av om ligningen skal endres skal tas hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Dette vil naturligvis også gjelde i de tilfellene hvor skattyter *burde* være klar over en feil. Vurderingen av om ligningen skal tas opp til endring tar hensyn til de tilfellene hvor det av ulike grunner vil være urimelig å endre ligningen, slik at det bare er de betydelige og kvalifiserte avvik og skattespørsmål som tas opp til endring.

Departementet fremhever at i den konkrete vurderingen av om skattyteren *burde* ha oppdaget en feil, vil de krav som stilles til skattyterens aktsomhet avhenge av blant annet størrelsen på avviket og forhold på skattyterens side.

Departementet foreslår etter dette en bestemmelse om at toårsfristen ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Departementet ønsker ikke å fremme forslag om å ilegge tilleggsatt ved unnlattelse av å opplyse om feil ved ligningen og skatteoppgjøret, blant annet på grunnlag av en vurdering av de mothensyn som har blitt fremsatt av utvalgets mindretall, og et flertall av høringsinstansene. Departementet vil heller ikke foreslå endringer i reglene om straff. Departementet viser til at unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen vil kunne være straffbart etter bestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, samt at det er vedtatt en ny straffelov (som ikke er trådt i kraft) hvor straff kan ilegges den som gir «*uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordel*» (straffeloven §§ 378 og 380). Det antas at straffebestemmelsene i ny straffelov vil dekke området for den foreslåtte endring i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

#### **5.11.6 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Departementet legger til grunn at forslaget om å lovfeste at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre oppmerk-

som på feil ved ligningen og skatteoppgjøret i hovedsak stadfester det som i dag følger av rettspraksis og at endringen derfor ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser verken for skattyterne eller skatte- og avgiftsmyndighetene.

## 6 Særskilt ligning av barn som har fått engangserstatning for tap av forsørger

### 6.1 Innledning

---

Departementet foreslår å endre skatteloven § 2-14 femte ledd, slik at barn som har fått engangserstatning for tap av forsørger kan lignedes særskilt for avkastning av erstatningsbeløpet. Forslaget innebærer en lovfesting av skatteetatens lempningspraksis i tilsvarende saker.

### 6.2 Bakgrunn

---

Fra og med inntektsåret 2006 ble det innført et fritak for formuesskatt på erstatningsbeløpet for skattyter som fyller 21 år eller mindre i inntektsåret, og som har fått engangserstatning for personskade etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3. Forutsetningen er at personskaden har ført til minst 50 prosent nedsatt ervervsevne, jf. skatteloven § 4-22 første ledd. Samtidig ble det gitt en bestemmelse om at barn som lignedes sammen med foreldrene, og som har fått engangserstatning for personskade, kan lignedes særskilt for formue (som ikke omfattes av ovennevnte fritak) og avkastning av engangserstatningen, jf. skatteloven § 2-14 femte ledd. Endringene var en lovfesting av den tidligere lempningspraksis som fulgte av Skattedirektoratets retningslinjer, gitt med hjemmel i skattebetalingsloven.

Skatteetatens lempningspraksis omfattet også skatt på formue og avkastning av engangserstatning til barn for tap av forsørger. Fra og med inntektsåret 2007 ble denne praksisen lovfestet for så vidt gjaldt formuesskatten, jf. skatteloven § 4-22 annet ledd. Det ble da innført et fritak for formuesskatt på erstatningsbeløpet for skattyter som fyller 21 år eller mindre i inntektsåret, og som har fått engangserstatning for tap av forsørger etter skadeserstatningsloven kapittel 3. Når det gjelder avkastning av slik engangserstatning, er det derimot ikke gitt lovregler som lovfester gjeldende lempningspraksis. Barnets foreldre må derfor hvert år fortsatt søke om at skatten settes ned til det beløpet som ville blitt utlignet dersom barnet var lignet særskilt for avkastningen.

### 6.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Hovedreglen for ligning av barn er at barns formue og avkastningen av denne lignedes sammen med foreldrenes formue og inntekt når barnet er under 17 år ved utløpet av inntektsåret, jf. skatteloven § 2-14 første ledd. Som nevnt ovenfor er det innført et fritak for formuesskatt på erstatningsbeløp for barn som har mottatt engangserstatning for tap av forsørger. Barn er imidlertid skattepliktig for avkastning av slik erstatning etter hovedregelen for kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Som følge av sambeskatning av barn og foreldre kan skatt på avkastningen bli høyere enn om barnet var lignet særskilt for avkastningen. Denne merskatten blir i praksis lempet etter søknad.

Ovennevnte lovfesting av lempningspraksis ble blant annet begrunnet i den belastende situasjonen som disse barna er i, og at det anses uforholdsmessig tyngende å fastholde hele skatten for denne gruppen. Det vises også til at mange vil oppleve at den økonomiske situasjonen forverres fordi en forsørger har falt fra, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kapittel 19.

Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende når det gjelder skatt på avkastning av erstatningsbeløpet. Etter departementets oppfatning er det heller ingen grunn til å behandle avkastning av engangserstatning for tap av forsørger på annen måte enn avkastning av engangserstatning for personskade.

Departementet foreslår derfor at gjeldende regel om særskilt ligning av barns formue og avkastning av engangserstatning for personskade utvides til også å omfatte avkastning av engangserstatning for tap av forsørger.

Departementet viser til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 2-14 femte ledd. Gjeldende annet punktum om departementets forskriftskompetanse blir nytt tredje punktum. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Lovendringen antas ikke å ha noen økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning. Det blir noe enklere å gjennomføre formell særskilt ligning av barnet, fremfor nedsettelse av utlignet skatt ved felles ligning med foreldrene.

## 7 Beskatning av andelshavere i nye boligselskap

### 7.1 Innledning

Etter gjeldende regler skal inntekt og formue i boligselskap fordeles ligningsmessig på andelshaverne og skattlegges hos disse. I nye boligselskap skjer dette først fra og med det inntektsår selskapet har ferdigstilt minst halvparten av boenhetene per 1. januar. Inntekter og kostnader, herunder renteutgifter som påløper før dette tidspunktet, blir akkumulert og fordelt ligningsmessig over en periode på fire år.

Departementet har mottatt flere henvendelser, herunder fra Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL), hvor det pekes på at dagens regler forskjellsbehandler andelshavere og selveiere i samme situasjon. Departementet finner dette uheldig, og foreslår å endre skatteloven slik at andelshaverne skattlegges for boligselskapets inntekter og formue fra overtakelsen av andelen i boligselskapet.

### 7.2 Gjeldende rett

Inntekt av andel i boligselskap skattlegges hos den som var andelshaver i inntektsåret, jf. skatteloven § 7-3. Andelshavernes inntekt fastsettes ved at boligselskapets bruttoinntekter og kostnader (gjeldsrenter mv.) fordeles på de enkelte andelshavernes hånd, med skattefritak for eventuell fordel av egen bruk. I nyere boligselskaper vil fradragsandelene av selskapets gjeldsrenter gjerne dominere ved denne fordelingen. Videre skal andelshavere skattlegges for sine andeler av boligselskapets bruttoformue, med fradrag i formuen for andel i selskapets gjeld mv., jf. skatteloven § 4-10 annet ledd. Andelshaverens andel av boligselskapets bruttoformue består av andelshaverens andel av ligningsverdien av selskapets faste eiendommer sammen med andel av annen brutto formue, med fradrag for andel av selskapets fellesgjeld.

Boligselskapets generalforsamling velger en fordelingsmetode som er lik for fordeling av formue/langsiktig fellesgjeld og inntekter/kostnader. Fordelingsmetodene som det kan velges mellom, er enten husleiebrøk (felleskostnader), eller andelsbrøk og andelskonto, jf. § 7-3-12 i forskrift 19.

november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

Andelshavere i nye boligselskaper kommer ikke i skatteposisjon for boligselskapets inntekter og utgifter før fra og med det inntektsår minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar. Rentekostnader mv. som påløper i selskapet før dette tidspunktet, blir akkumulert og fordelt over en periode på fire år, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav d.

Andelshavere i nye boligselskaper kommer heller ikke i skatteposisjon for boligselskapets formue før minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret. Dette følger av skatteloven § 4-10 annet ledd, jf. 7-3 femte ledd bokstav d. I perioden frem til det inntektsår minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar, skal andelshaverne formuesbeskattes av innskuddsbeløpet uten noe gjeldsfradrag for andel av selskapsgjeld.

I kapittel 3 foreslås endringer i bestemmelsene om formuesverdsetting av bolig, jf. punkt 7.3 nedenfor.

### 7.3 Departementets vurderinger og forslag

Bestemmelsen i skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav d medfører en forskjellsbehandling av andelshavere i boligselskaper sammenlignet med selveiere. Dette gjelder i perioden frem til det inntektsår da minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret.

De hensyn som tidligere begrunnet en akkumulering og fordeling av kostnader i nye boligselskap, knyttet seg særlig til at boligselskapene som regel bygget i egen regi. Boligselskapet pådro seg under byggingen byggelånsrenter mv. i en lang periode frem til ferdigstilling av boligene. Ettersom disse bare ville komme til fradrag hos de andelshaverne som var innregistrert og belastet husleie i året, var målet den gang at byggelånsrentene skulle akkumuleres frem til et tidspunkt hvor en hadde rimelig sikkerhet for at de akkumulerte beløpene kunne fordeles på et flertall av andelshaverne. Det vises til Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) avsnitt 3.3.4.1.

Etter det departementet kjenner til, er det ikke lenger vanlig å bygge boliger i boligselskapets regi. Departementet legger derfor til grunn at begrunnelsen for å akkumulere byggelånsrenter mv. og fordele disse over en lengre periode, langt på vei er bortfalt. For tidlige andelshavere i nye boligselskaper er det en ulempe at de ikke kommer i skatteposisjon for boligselskapets inntekter og utgifter før minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret. Akkumulerings- og fordelingsregelen innebærer at fradrag for renter på andel av fellesgjeld for den første perioden etter overtagelse av andelen blir skjøvet ut i tid. På dette punktet innebærer bestemmelsen i skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav d en negativ forskjellsbehandling av andelshavere i boligselskaper sammenlignet med selveiere i denne perioden.

Også når det gjelder formuesskatt, innebærer bestemmelsen i skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav d en forskjellsbehandling, sammenlignet med selveiere. Som nevnt ovenfor kommer andelshavere i nye boligselskaper ikke i skatteposisjon for boligselskapets formue før minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret. For skattytere som overtar en andel i et boligselskap i et inntektsår hvor ikke minst halvparten av leilighetene er ferdigstilt da, vil innskuddet tas med til beskatning som andelshaverens formue, uten gjeldsfradrag for andel av selskapsgjelden. Dette kan innebære en høyere samlet formuesskattebelastning for andelshaveren enn dersom en ligningsverdi for boligen, minus gjeldsandelen, var lagt til grunn for beskatningen. Andelsinnskudd tas med til sin fulle verdi, mens ligningsverdien av boliger gjennomgående er lav. (Ligningsverdien skal utgjøre maksimalt 30 prosent av markedsverdi. Etter forslaget til nytt system for formuesverdsetting av bolig, jf. kapittel 3, skal denne sikkerhetsventilen beholdes for primærbolig, mens den settes til 60 prosent for sekundærboliger.) For selveiere vil ligningsverdien av boligen inngå i formuesbeskatningen allerede fra overtakelsen av boligen, og pådratt gjeld vil være fradragsberettiget med en gang. Et par eksempler kan illustrere dette:

En andelshaver overtar sin andel i et år der ikke minst halvparten av boenhetene i borettslaget er ferdigstilt per 1. januar. Andelsinnskuddet er på 500 000 kroner, og fellesgjelden utgjør 1 500 000 kroner. Samlet formue for andelshaveren knyttet til boligen utgjør da innskuddet på 500 000 kroner.

En selveier i samme situasjon vil få medregnet en ligningsverdi av boligen i sin skattemessige formue allerede fra og med året for overtagelsen av boligen. Dersom ligningsverdien utgjør 500 000, vil

den samlede formuen knyttet til boligen (med fradrag for andel av gjeld) utgjøre minus 1 000 000 kroner.

Etter forslaget til nytt system for formuesverdsetting av bolig, jf. kapittel 3, skal verdien av boligeiendom i boligselskaper som omfattes av skatteloven § 7-3 ikke lenger fordeles på andelshaverne etter husleiebrøk eller andelsbrøk og andelskonto. Det skal istedet fastsettes en individuell ligningsverdi for hver enkelt boenhet. Dette innebærer imidlertid ingen endringer i reglene om når andelshavere i boligselskaper kommer i skatteposisjon for boligselskapets formue.

Departementet foreslår derfor at bestemmelsen i skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav d oppheves, slik at det ikke lenger blir gjeldende noe krav om at minst halvparten av boenhetene må være ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret før en andelshaver kommer i skatteposisjon for boligselskapets inntekter, utgifter og formue.

Departementet ser behov for tilpasninger i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14, forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 og forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap. Det vil også være behov for forskriftsendringer som følge av forslaget til nytt system for formuesverdsetting av bolig, jf. kapittel 3. Endringene i skatteloven § 7-3 femte ledd foreslås derfor å tre i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det tas imidlertid sikte på ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2010.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 7-3 femte ledd.

## 7.4 Overgangsregler

Som nevnt ovenfor innebærer gjeldende regler at inntekter og kostnader som skriver seg fra tidligere inntektsår enn det inntektsår da minst halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar, skal summeres og fordeles til skatlegging/fradrag hos andelshaverne over fire år. Departementet vil vurdere om det i forbindelse med den foreslåtte endringen bør gis overgangsregler for oppgjør av akkumulerte inntekter og kostnader. En slik overgangsregel kan for eksempel gå ut på at renter som etter gjeldende rett ikke har kommet til fradrag på ikrafttredelsestidspunktet for de foreslåtte endringene i skatteloven § 7-3 femte ledd, kan fradragsføres i sin helhet i det året lovendringen trer i kraft.

Det foreslås at departementet gis hjemmel til å vedta overgangsregler i forskrift. Dette er tatt inn i forslag til overgangsregel til endringene i skatteloven § 7-3 femte ledd.

### **7.5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Forslaget antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

### **7.6 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 7-3 femte ledd trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse til endringer i skatteloven § 7-3.

## 8 Skattlegging av gevinst og tap på valutasikringsavtaler innenfor rederiskatteordningen

### 8.1 Innledning og sammendrag

Selskap innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskaper er som hovedregel fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt, med de unntak som følger av skatteloven § 8-15 annet til åttende ledd.

Det følger av skatteloven § 8-15 annet ledd at renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter som hovedregel er skattepliktige. Tilsvarende kostnader og tap er som hovedregel fradragsberettiget. Det gjelder et unntak for gevinster og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, samt renteutgifter, der kun en andel tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital er skattepliktig eller fradragsberettiget, jf. skatteloven § 8-15 tredje og fjerde ledd.

Gevinst og tap ved realisasjon av valutasikringsavtaler skal behandles etter hovedreglene for gevinst og tap på finansielle eiendeler, det vil si at gevinst er fullt ut skattepliktig og tap er fullt ut fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om valutasikringsavtalen er foranlediget av for eksempel et låneopptak i utenlandsk valuta som skal finansiere skipsfartsvirksomhet.

Departementet foreslår at det for gevinster og tap ved realisasjon av valutasikringsavtaler innføres en fordelingsnøkkel som i stor grad tilsvarende den fordelingsnøkkel som i dag gjelder for gevinster og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, samt gjeldsrenter. Forslaget innebærer at kun en andel av gevinst og tap tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital skal være skattepliktig eller fradragsberettiget.

Departementet legger til grunn at den foreslåtte endringen vil øke fleksibiliteten for rederiene med hensyn til å sikre seg mot valutasvingninger for eksempel ved kontrahering av nye skip.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft med virkning for nye valutasikringsavtaler som inngås fra og med 1. januar 2010. Endringene må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Departementet legger til grunn

at endringene vil være i samsvar med ESAs statsstøtteretningslinjer for sjøtransportsektoren.

### 8.2 Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 8-15 første ledd at selskap innenfor rederiskatteordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt, med de unntak som følger av bestemmelsens annet til åttende ledd.

Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd. Tilsvarende kostnader og tap er som hovedregel fradragsberettiget.

Gevinst ved realisasjon av valutasikringsavtaler er skattepliktig som finansinntekt etter skatteloven § 8-15 annet ledd, det vil si at gevinst er fullt ut skattepliktig. Tilsvarende vil tap ved realisasjon av valutasikringsavtaler være fradragsberettiget.

Når det gjelder gevinster som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta følger det av skatteloven § 8-15 tredje ledd at kun en andel tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital er skattepliktig. En tilsvarende andel av kostnader og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er fradragsberettiget. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning.

### 8.3 Departementets vurderinger og forslag

Selskap som driver skipsfartsvirksomhet kan ha inntekter og kostnader i ulike valutaer, som følge av at de opererer i internasjonale markeder. For eksempel kan driftsinntekter og gjeld (finansiering av skip mv.) være i utenlandsk valuta, mens skipene kan være kontrahert ved norske verft i norske kroner. Kursendringer mellom de ulike valutaene vil for slike selskap representere et økonomisk usikkerhetsmoment, som kan medføre økte kostnader.



Et praktisk eksempel er at et rederi inngår avtale om kontrahering av et skip ved et norsk verft i norske kroner, med levering om to år. Etter avtaletidspunktet inngår selskapet fraktavtaler, der vederlaget avtales i amerikanske dollar. Rederiet velger derfor å finansiere skipet med lån i amerikanske dollar, som vil bli tatt opp på leveringstidspunktet. Kurssvingninger mellom norske kroner og amerikanske dollar i perioden mellom avtaletidspunktet og leveringstidspunktet vil imidlertid påvirke hvor stort lån (i amerikanske dollar) selskapet må ta opp for å finansiere kjøpet av skipet.

Selskapene kan inngå valutasikringsavtaler med finansinstitusjoner for å sikre seg mot kursvingninger mellom de ulike valutaene. Begrepet valutasikringsavtale omfatter valutaterminavtaler og valutaopsjonsavtaler. En valutaterminavtale er en finansiell kontrakt om å kjøpe, selge eller bytte et avtalt valutabeløp til en på forhånd avtalt kurs på et fremtidig tidspunkt. En valutaopsjonsavtale er en finansiell kontrakt der innehaveren har rett (opsjon), men ingen plikt, til å kjøpe eller selge et avtalt valutabeløp til en på forhånd avtalt kurs på et fremtidig tidspunkt.

Både valutaterminavtaler og valutaopsjonsavtaler gir selskapet en forsikring mot valutakurssvingninger. En valutaopsjonsavtale gir, i motsetning til en valutaterminavtale, selskapet anledning til å benytte markedskurs på oppgjørstidspunktet dersom denne er mer gunstig enn den avtalte vekslingskursen.

Dersom markedskursen på oppgjørstidspunktet avviker fra den avtalte vekslingskursen, vil selskapet få beregnet en gevinst eller et tap på valutasikringsavtalen, som etter gjeldende regler er fullt ut skattepliktig eller fradragsberettiget, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd.

En skattepliktig gevinst på valutasikringsavtalen på oppgjørstidspunktet vil medføre en ekstra kostnad for selskapet. Dersom selskapet hadde kontrahert skipet i samme valuta som driftsinntektene og lånet vil være i, hadde det ikke vært nødvendig å inngå en valutasikringsavtale, og selskapet ville ikke blitt påført denne kostnaden.

Et fradragsberettiget tap på valutasikringsavtalen kan fradragsføres mot finansinntekter, eventuelt fremføres til senere inntektsår dersom selskapet ikke har finansinntekter som tapet kan fradragsføres mot. Departementet antar imidlertid at tapet kan være større enn finansinntektene, herunder fremtidige finansinntekter, slik at det kan gå flere år før det vil komme effektivt til fradrag. Tapet kan heller ikke utligne et skattemessig overskudd i et konsernforbundet selskap, da rederibeskattede sel-

skap ikke kan yte eller motta konsernbidrag med skattemessig effekt, jf. skatteloven § 8-18.

Det er kun nødvendig for selskapene å inngå valutasikringsavtaler dersom et skip er kontrahert i en annen valuta enn den valutaen driftsinntektene og lånet vil være i, det vil si at selskapet ikke vil få eller bli påført en valutagevinst eller et valutatap dersom det kontraherer skip i samme valuta som driftsinntektene og lånet vil være i. Departementet er kjent med at norske rederier kan kontrahere skip ved norske verft i annen valuta enn norske kroner. I slike tilfeller vil verftet sikre seg mot valutasingninger. Problemet for rederiene er at de på avtaletidspunktet ofte ikke vet hvilken valuta skipets driftsinntekter vil være i, og derfor avtaler kjøpesummen i norske kroner. Dette problemet kan også oppstå om skipet kontraheres ved et utenlandsk verft. For eksempel kan et rederi kontrahere et skip ved et utenlandsk verft i britiske pund, mens driftsinntektene (og finansieringen av skipet) er i amerikanske dollar. I slike tilfeller kan det være nødvendig for rederiet å sikre seg mot valutasingninger mellom britiske pund og amerikanske dollar.

Departementet legger til grunn at valutasikringsavtalene vanligvis vil ha en nær tilknytning til skipsfartsvirksomheten, det vil si kontrahering av skip og kjøp av driftsmidler som benyttes i skipsfartsvirksomheten. Departementet foreslår derfor at gevinst og tap på valutasikringsavtaler som knytter seg til skipsfartsvirksomheten skal behandles skattemessig på samme måte som skipsfartsvirksomheten, det vil si at det ikke er skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap på slike valutasikringsavtaler. En slik endring vil gi rederiene økt fleksibilitet med hensyn til å sikre seg mot valutasingninger, blant annet fordi rederiene kan inngå valutasikringsavtaler i perioden mellom inngåelse av kjøpekontrakt og levering.

Departementet foreslår at endringen gjennomføres ved å innføre en fordelingsnøkkel for gevinst og tap på valutasikringsavtaler som i stor grad tilsvarende som i dag gjelder for gevinst og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, samt renteutgifter, det vil si at gevinsten og tapet fordeles forholdsmessig mellom finanskapitalen og realkapitalen, og at skatteplikten eller fradragsretten kun gjelder den delen som faller på finanskapitalen.

En valutasikringsavtale vil vanligvis bli realisert ved levering av skip mv., ettersom det er da lånet i utenlandsk valuta vil bli tatt opp. Ved beregningen av den skattepliktige eller fradragsberettigede delen av gevinst eller tap på valutasikringsavtaler foreslår departementet derfor at eiendelenes verdi skal

fastsettes til verdien ved inntektsårets avslutning. En slik regel vil sikre at det ved fordelingen blir tatt fullt ut hensyn til skip mv. som er levert i løpet av inntektsåret, og som den realiserte valutasikringsavtalen knytter seg til. Fastsettes eiendelenes verdi til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og avslutning, slik som regelen er ved beskatning av valutasvingninger på fordringer og gjeld, kan en uforholdsmessig stor del av gevinsten og tapet bli henført til finanskapitalen, vurdert i forhold til selskapets finanskapital og realkapital etter at skipet mv. er levert.

Departementet viser til forslag til nytt fjerde punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

#### **8.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Forslaget antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

#### **8.5 Ikrafttredelse**

---

Etter gjeldende regler kan selskapene få beregnet en gevinst eller et tap på valutasikringsavtalene som er fullt ut skattepliktig eller fradragsberettiget. Et tap kan fradragsføres mot finansinntekter, eventuelt fremføres til senere inntektsår. For å ivareta hensynet til forutberegnelighet for selskapene innenfor rederiskatteordningen bør derfor en lovendring ikke få virkning for allerede inngåtte valutasikringsavtaler.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft med virkning for nye valutasikringsavtaler som inngås fra og med 1. januar 2010.

Den foreslåtte endringen i rederiskatteordningen må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA).

## 9 Skatteplikt for gevinst på aksjer mv. ved flytting fra fastlandet til Svalbard

Bestemmelsen i skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b regulerer såkalt utflyttingsskatt for gevinst på aksjer mv. for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der etter svalbardskatteloven.

I forbindelse med skatteopplegget for 2006 ble det gitt nye generelle regler om skatteplikt for urealiserte gevinster ved utflytting fra Norge, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006). Den latente gevinsten ble med hjemmel i skatteloven § 2-3 tredje ledd gjort skattepliktig som om den ble realisert ved utflytting fra Norge, men beskatningen kunne unnlates når den beregnede gevinsten ikke oversteg et bunnbeløp. Det ble gitt regler om utsatt utligning av den skattepliktige gevinsten. Ved flytting til en stat innenfor EØS-området ble det ikke stilt krav om sikkerhetsstillelse, mens et slikt krav ble utløst ved flytting til en stat utenfor EØS-området. De generelle reglene ble gitt tilsvarende anvendelse ved flytting fra fastlandet til Svalbard. Etter ordlyden i skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b ble flytting til Svalbard i denne sammenheng likestilt med flytting til en annen EØS-stat. Det ble imidlertid ikke fastsatt noe bunnbeløp ved flytting til Svalbard.

Den generelle bestemmelsen om utflyttingsskatt i § 2-3 tredje ledd ble flyttet til ny § 10-70 i forbindelse med skatteopplegget for 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006-2007). Det ble foretatt enkelte materielle endringer, blant annet knyttet til tidspunktet for når

den skattepliktige gevinsten beregnes. Bestemmelsen ble gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2007. Samtidig ble det vedtatt at den tidligere femårsregelen i § 2-3 tredje ledd skulle gjeninnføres for perioden fra og med 13. juni 2006 og ut inntektsåret 2008. Bakgrunnen for dette var at personer som hadde flyttet ut av Norge før 2004 ikke ville være omfattet av § 10-70.

Ved en inkurie ble ikke henvisningen til § 2-3 tredje ledd i § 2-35 annet ledd bokstav b erstattet med en henvisning til § 10-70. Departementet legger imidlertid til grunn at § 2-35 annet ledd bokstav b skal forstås slik at det henvises til bestemmelsene som nå finnes i § 10-70. Det innebærer blant annet at flytting fra fastlandet til Svalbard nå må likestilles med flytting til en annen EØS-stat som nevnt i § 10-70 syvende ledd. Når det etter § 10-70 må foretas en gevinstberegning allerede ved utflyttingen og ikke som tidligere ved realisasjon, taler det etter departementets vurdering for at det bør være det samme bunnbeløp ved flytting til Svalbard som ved flytting til en annen stat innenfor EØS-området. Departementet foreslår på denne bakgrunn at henvisningene i § 2-35 annet ledd bokstav b nå endres. Det vises til forslaget til endring i 2-35 annet ledd bokstav b. Det foreslås at endringen skal ha virkning fra og med fremleggelsen av denne proposisjonen.

## 10 Skattlegging av engangsutbetaling fra pensjonsspareavtale etter lov om individuell pensjonsordning

### 10.1 Innledning

---

Det er forutsatt at pensjonsavtaler etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) skal ha den samme skattemessige behandlingen som gjaldt for IPA-avtaler frem til 12. mai 2006. Departementet viser til Ot.prp. nr. 50 (2007-2008) pkt. 2.1 og pkt. 3.1- 3.3 der bakgrunnen for opprettelse av ordningen og forutsetningene for beskatningen av den omtales. Lov om individuell pensjonsordning trådte i kraft 27. juni 2008.

Fra og med inntektsåret 2008 gis det således fradrag for innbetalinger til en IPS-avtale. Fradraget kan ikke overstige 15 000 kroner, som også er den øvre grensen for årlig innbetaling etter lov om individuell pensjonsordning. Videre skattlegges avkastningen på inntående midler først ved utbetaling av ytelsene. Alle løpende ytelser beskattes som pensjon. Pensjon inngår i grunnlaget for trygdeavgift (lav sats) og toppskatt.

Det følger av forutsetningene for beskatning av IPS-avtaler at også engangsutbetalinger skal ha den samme skattemessige behandlingen som gjelder fra IPA-avtaler. Det mangler imidlertid hjemmel for å skattlegge engangsutbetaling til en personlig skattyter som personinntekt. Departementet foreslår derfor en endring i skatteloven, folketrygdloven og i forslaget til vedtak om avgifter til folketrygden.

### 10.2 Departementets vurderinger og forslag

---

I motsetning til det som gjelder for løpende ytelser, faller engangsutbetalinger fra pensjonsavtaler utenfor skattelovens begrep pensjon. En engangsutbetaling er derfor ikke skattepliktig som alminnelig inntekt etter skatteloven § 5-1 første ledd, men etter § 5-40 annet ledd. Når en engangsutbetaling ikke anses som pensjon, er den heller ikke skattepliktig personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Reglene bør ikke gi vesentlig lavere beskatning for en engangsutbetaling enn for løpende ytelser. Det er derfor gitt en uttrykkelig hjemmel i skatteloven § 12-2 bokstav d som sikrer at engangsutbetalinger fra IPA-avtaler til personlige skattytere er skattepliktig personinntekt. En slik likestilling innebærer at trygdeavgiftssatsen er den samme for begge ytelsene, samt at engangsutbetalinger fra IPA-avtaler ikke regnes som pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven. Departementet foreslår en tilsvarende behandling av engangsutbetalinger fra IPS-avtaler. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 12-2 bokstav d, folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a og trygdevedtaket § 6.

Et dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle i uskifte eller av enearving, er et eget skatteobjekt. Utbetales det et engangsbeløp til et slikt bo, vil utbetalingen ikke være skattepliktig for boet som personinntekt. Av samme grunn som nevnt ovenfor, er det fastsatt en egen sats for engangsutbetaling fra en IPA-avtale. Satsen er på 45 prosent og fremgår av skattevedtaket for 2009 § 3-7. Etter departementets vurdering gir bestemmelsen tilstrekkelig hjemmel for å skattlegge engangsutbetaling fra en IPS-avtale etter den samme satsen.

## 11 Grense for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet

### 11.1 Innledning og sammendrag

I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 26.2 ble det uttalt at departementet ønsket å utrede mulige endringer og avklaringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova) med hensyn til hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt. Eigedomsskatte-lova har ingen særskilt regulering av spørsmålet, og grensen må etter gjeldende rett anses som uavklart.

I forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet for 2009 ble det varslet i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) at departementet ville sende på høring et notat med forslag om at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet skal trekkes ved grunnlinjene. Et slikt høringsnotat ble sendt på høring 20. oktober 2008, med høringsfrist 2. desember 2008. Grunnlinjene er rette linjer mellom de ytterste skjær ved lavvann langs kysten, tvers over fjordmunninger, og er utgangspunktet for å fastsette blant annet territorialgrensen og den økonomiske sonen.

De næringsorganisasjonene som har uttalt seg har under høringen i hovedsak stilt seg bak forslaget om at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene. De fleste kommunene, samt KS og Landssamanslutninga av vasskraftkommunar (LVK), er derimot kritiske til forslaget, og mener grensen må trekkes ved territorialgrensen. Noen av kommunene anførte at forslaget ikke kan tre i kraft allerede fra og med skatteåret 2009, og ber om en utsettelse eller en overgangsperiode slik at de økonomiske konsekvensene av høringsforslaget kan utredes nærmere (og kommunene eventuelt kan tilpasse seg et lavere inntektsnivå). Videre anførte flere kommuner at høringsforslaget fører til en betydelig svekkelse av inntektsmulighetene til kommunene, og at staten må kompensere dette tapet.

Departementet foreslår, i samsvar med høringsforslaget, at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene. Endringen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med skatteåret 2010. Videre foreslår departementet en overgangsregel med utsatt frist for utskriving av

eiendomsskatt i sjøområdet for skatteåret 2010, samt en overgangsregel for kommuner som for skatteåret 2009 skrev ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen.

En tydelig grense for hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt vil legge til rette for en likeartet praksis som vil skape forutberegnelighet for skattyterne med hensyn til den eiendomsskatten de kan bli pålagt å betale. Videre vil endringsforslaget sikre at eiendomsskatteobjektet har en kommunal tilknytning. I tillegg vil forslaget gi en klar lovhjemmel for de kommunene som skriver ut eiendomsskatt i sjøområdet, slik at en unngår fremtidige rettsvister om dette spørsmålet.

### 11.2 Gjeldende rett

Kommunal eiendomsskatt kan skrives ut på fast eiendom i kommunen, jf. eigedomsskattelova § 3. Som fast eiendom regnes blant annet bygninger med tilhørende tomt, ubebygde tomter, samt anlegg og installasjoner som er stedbundne, det vil si at de ikke uten videre kan flyttes, jf. eigedomsskattelova § 4 annet ledd.

Tidligere kunne kommunene bare skrive ut eiendomsskatt i de deler av kommunen som, helt eller delvis, kunne regnes som «*utbygd på byvis*». Alternativt kunne kommunene velge å skrive ut eiendomsskatt på eiendommer som ble regnet som «*verk og bruk*», eller på begge disse kategoriene. Som «*verk og bruk*» regnes blant annet fabrikker, skipsverft, industrielle verk, gruver og andre installasjoner av ulik art, dersom de er varig tilknyttet grunnen. Ved endringslov 16. juni 2006 nr. 25 ble det fra og med 2007 gitt hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen, uavhengig av kravet om «*utbygd på byvis*».

Fra og med skatteåret 2009 ble flytende anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine arter likestilt med «*verk og bruk*», når anlegget har vært stasjonert i kommunen i over seks måneder i året før skatteåret, jf. eigedomsskattelova § 4 tredje ledd. Kommunene kunne tidligere ikke skrive ut eiendomsskatt på de fleste oppdrettsanlegg

da de ikke er stedbundne. Etter lovendringen er det ikke krav om at oppdrettsanleggene må være stedbundne.

Andre typer anlegg og installasjoner i sjøområdet som det kan skrives ut eiendomsskatt på er for eksempel rørledninger og andre anlegg som benyttes i petroleumsvirksomheten, elektrisitets- og kommunikasjonskabler på sjøbunnen, faste vindmølleanlegg, anlegg for bølgekraft o.l. Det kan ikke skrives ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet som ikke har en fast og varig tilknytning til sjøbunnen, med unntak for oppdrettsanlegg.

Eigedomsskattelova har ingen særskilt regulering av hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt. Det er heller ingen allmenn lovregel som fastsetter hvor langt ut i sjøområdet kommunegrensene skal trekkes. Grensen for kommunenes kompetanse i sjøområdet må derfor avgjøres i tilknytning til hvert enkelt saksområde. Et eksempel på dette er lov om planlegging og byggesaksbehandling av 27. juni 2008 nr. 71 (plan- og bygningsloven) (plandelen) § 1-2 annet ledd, som fastsetter at kommunene har kompetanse etter loven ut til grunnlinjene med tillegg av en nautisk mil (1852 meter).

Mulige alternativ for grense for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet kan være grensen for den private eiendomsretten, grunnlinjene eller territorialgrensen. Grensen for den private eiendomsretten er marbakken, som er en bratt bunnskråning utenfor strandområdet i sjøen, eller to meters dyp dersom det ikke er noen marbakke. Territorialgrensen er yttergrensen for norsk territorialfarvann, og trekkes tolv nautiske mil fra grunnlinjene. Grunnlinjene er rette linjer mellom de ytterste skjær ved lavvann langs kysten, tvers over fjordmunninger. Grunnlinjene er yttergrensen for de indre farvann, og utgangspunktet for beregningen av sjøterritoriet og den økonomiske sonen.

Departementet har tidligere antatt at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet går ved grensen for den private eiendomsretten, jf. for-  
tolkingsuttalelse inntatt i Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål (Utvalget) 1990 side 542. Dersom et anlegg i sjøen er en del av et anlegg på land, er det likevel lovhjemmel i eigedomsskattelova for å skrive ut eiendomsskatt på også den delen av anlegget som ligger utenfor marbakken. Det er en forutsetning at anlegget i sjøen utgjør en nær del av anlegget på land.

Høyesterett avsa i 2002 en dom (Rt. 2002 s. 1411) for et selskap som drev med fiskeoppdrett gjennom flere oppdrettsanlegg som lå utenfor marbakken, men innenfor grunnlinjene (anleggene lå

60 til 80 meter fra land). Saken gjaldt om eigedomsskattelova gav kommunen lovhjemmel til å skrive ut eiendomsskatt på de frittflytende anleggene i sjøen. Tre av de fem høyesterettsdommerne mente at kommunen kunne skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet, men vurderte ikke hvor langt ut denne retten strakte seg. Kommunen tapte likevel saken, dels fordi anleggene kunne flyttes (og derfor ikke var stedbundne), og dels fordi to av høyesterettsdommerne (mindretallet) mente kommunen ikke hadde klar lovhjemmel til å skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet.

Flere kommuner skriver ut eiendomsskatt på rørledninger helt ut til territorialgrensen. Territorialgrensen ble i 2004 utvidet fra fire til tolv nautiske mil regnet fra grunnlinjene, jf. lov 27. juni 2003 nr. 57. Departementet legger til grunn at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet må vurderes som uavklart, og at praksis med hensyn til utskriving av eiendomsskatt varierer fra kommune til kommune.

## 11.3 Høring

### 11.3.1 Høringsforslaget

Finansdepartementet sendte 20. oktober 2008 et forslag på høring om en grense for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet, med høringsfrist 2. desember 2008.

I høringsnotatet ble det som mulige alternativer vist til at grensen for utskriving av eiendomsskatt kan være marbakken (eventuelt to meters dyp dersom det ikke er noen marbakke), grunnlinjene eller territorialgrensen. Det ble ikke vurdert som formålstjenelig å etablere en egen grense for å fastsette virkeområdet til eigedomsskattelova i sjøområdet.

Departementet foreslo at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene, og at endringen skulle tre i kraft med virkning fra og med skatteåret 2009.

Det ble vist til at en slik grense ville gi kommunene mulighet til å skrive ut eiendomsskatt på objekt som har en kommunal tilknytning, da objekt utenfor grunnlinjene vil ha mindre tilknytning til kommunene. Videre ble det vist til at høringsforslaget ville gi en tydelig grense for hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt, og legge til rette for en likeartet praksis som vil skape forutberegnelighet for skattyterne med hensyn til den eiendomsskatten de kan bli pålagt å betale. Det ble også vist til at høringsforslaget ville føre til en klar lovhjemmel for de kommunene som skriver

ut eiendomsskatt i sjøområdet, slik at en unngår fremtidige rettstvister om dette spørsmålet.

I tillegg ble det i høringsnotatet pekt på at kommunegrensene i liten grad er regulerte utenfor grunnlinjene, og at det derfor kan bli spørsmål om hvilken kommune som er rett skattekreditor dersom grensen blir trukket lenger ut i sjøområdet. Det ble også vist til at grunnlinjene har vært benyttet som grense for kommunal kompetanse i annen lovgivning, som for eksempel plan- og bygningsloven 14. juni 1985 nr. 77.

### 11.3.2 Høringsuttalelsene

Departementet har mottatt 67 høringsuttalelser til høringsforslaget. Fem av disse høringsuttalelsene er fra næringsorganisasjoner som representerer virksomheter som har rørledninger, kabler o.l. i sjøområdet, samt foretak som driver næringsvirksomhet i sjøområdet. 52 av høringsuttalelsene er fra kommuner, mens fem av høringsuttalelsene er fra kommunale regionråd som representerer 32 kommuner. Departementet har også mottatt høringsuttalelser fra KS og Landssamanslutninga av vasskraftkommunar, samt Fylkesmannen i Rogaland og Fylkesmannen i Hordaland. 41 av kommunene viser til og støtter høringsuttalelsen til KS.

Departementet har mottatt høringsuttalelser fra næringsorganisasjonene *NORWEA*, *Oljeindustriens landsforening (OLF)*, *Norges Kystfiskarlag* og *Norges Fiskarlag*, samt statsforetaket *Statnett SF*. *Næringsorganisasjonene* og *Statnett SF* støtter høringsforslaget om at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene, med unntak for *Norges Fiskarlag* som synes å ønske at grensen blir trukket ved grensen for den private eiendomsretten.

*Oljeindustriens landsforening (OLF)* uttaler:

«Rørledninger på havbunnen utenfor Grunnlinjen legger ikke beslag på sjøareal på bekostning av annen virksomhet. Det har ingen infrastrukturelle eller økonomiske konsekvenser for kommunene at det ligger rørledning på havbunnen utenfor kommunegrensen. Selskaper som utøver utvinningsvirksomhet av olje og gass, og transport av petroleum, beskattes gjennom petroleumsskatteloven. Gjeldende praksis med eiendomsskatt er en ekstraskatt for utvinnings-selskapene som kan medføre suboptimale valg av framtidige rørledningstrasèer. I den utstrekning innretninger på havbunnen er til skade for annen maritim næringsvirksomhet, er blant annet erstatningsordninger for fiskere etablert for å kompensere for skader som utvinningsvirksomheten forårsaker.

Opphevelsen av den utilsiktede skattebe-

lastningen som dagens praksis innebærer vil etter departementets vurdering ha begrenset provenymessig betydning. Betydningen av at eiendomskatteloven endres i en mer rettferdig og optimal retning når det gjelder skattemessig likebehandling av beslagleggelse av areal i kystsonen, må etter OLFs mening få avgjørende betydning for at departementets forslag, med OLFs støtte, blir endelig vedtatt.»

*Statnett SF* mener høringsforslaget skaper forutberegnelighet med hensyn til den eiendomsskatten foretaket kan bli pålagt å betale, og at en unngår å bruke ressurser i rettssystemet for å klarlegge slike spørsmål. Videre viser *Statnett SF* til at en strømkabel i sjøområdet utenfor grunnlinjene har liten tilknytning til kommunal innsats og investeringer. Adgang til å skrive ut eiendomsskatt på slike strømkabler vil derfor føre til en tilfeldig fordel for enkelte kommuner, og være til ulempe for fellesskapet gjennom høyere nettleie.

*NORWEA* uttaler:

«Som vindkraftbransjens interesserorganisasjon stiller Norwea seg derfor positive til forslaget. Det vil gi en transparent og konsistent eiendomsbeskatning idet virksomhet på land og til havs sidestilles. Vi anser det som rimelig at regioner utenfor grunnlinjen ikke berøres, da disse har mindre grad av tilknytning til kommunene. Forslaget vil etter vårt syn også bidra til å gi utbyggere av kystnær vindkraft forutsigbare rammer.»

*Norges Fiskarlag* ser at hensynet til likhet taler for at kommunene bør ha adgang til å skrive ut eiendomsskatt på stedbundne objekt som ligger både innenfor og utenfor marbakken. *Norges Fiskarlag* er likevel urolige for at kommunene vil legge vekt på fiskale hensyn ved disponering av areal i kystsonen, slik at virksomhet som det kan skrives ut eiendomsskatt på blir prioritert fremfor annen virksomhet, som for eksempel tradisjonell fiskerinæring.

*Fylkesmannen i Hordaland* viser til at vurderingene i høringsnotatet taler for at grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene, og mener en slik grense vil føre til forutberegnelighet for skattyterne og sikre at skatteobjektene har en kommunal tilknytning. *Fylkesmannen i Rogaland* mener kommunegrensene strekker seg helt ut til territorialgrensen, og ønsker en bedre vurdering av hvorfor en vil fravike denne grensen ved utskriving av eiendomsskatt. Videre mener *Fylkesmannen i Rogaland* at det må gjøres unntak for kommuner der grunnlinjene går nærme land, slik at sjøområdet der kommunen kan skrive

ut eiendomsskatt utvides. *Begge fylkesmennene* mener høringsforslaget ikke bør settes i kraft før de økonomiske konsekvensene for kommunene er utredet nærmere. Dersom inntektstapet er stort, mener de at det bør foreslås en overgangsperiode som gir kommunene anledning til å tilpasse seg lavere skatteinntekter. I tillegg mener de at det bør vurderes om kommunene skal få en økonomisk kompensasjon.

Departementet har mottatt høringsuttalelser fra 85 kommuner, samt KS og *Landssamanslutninga av vasskraftkommunar*. Disse høringsinstansene, med unntak for fire kommuner, er kritiske til høringsforslaget, og mener grensen for utskrivning av eiendomsskatt må trekkes ved territorialgrensen. 41 av kommunene viser til og støtter høringsuttalelsen til KS. Merknadene fra kommunene går i hovedsak på at:

- Høringsforslaget fratar kommunene retten til å avgjøre om det skal skrives ut eiendomsskatt i hele kommunen, inkludert sjøområdet
- Grunnlaget for å skrive ut eiendomsskatt er ikke svakere i sjøområdet utenfor grunnlinjene
- Utskrivingen av eiendomsskatt i de ulike kommunene er ensartet, og skattyterne har godtatt kommunene sin praktisering
- En avgrensning av virkeområdet til eignedomsskattelova til territorialgrensen vil ikke føre til flere konflikter mellom kommunene
- Høringsforslaget fører til en betydelig svekkelse av inntektsmulighetene til kommunene, og staten må kompensere dette tapet
- Høringsforslaget kan ikke tre i kraft fra og med skatteåret 2009

Merknadene fra kommunene vil bli drøftet nærmere nedenfor. Departementet tar utgangspunkt i merknadene fra KS, da mange av kommunene har sluttet seg til denne høringsuttalelsen. Høringsuttalelsen til KS har også omtalt de fleste av merknadene som er kommet fra de andre høringsinstansene som er kritiske til høringsforslaget.

## 11.4 Departementets vurderinger og forslag

### *Virkeområdet til eignedomsskattelova i sjøområdet*

KS hevder det er sikker rett at kommunene strekker seg helt ut til territorialgrensen, og viser til uttalelser i Ot.prp. nr. 3 (1983-1984) om Lov om havner og farvann, NOU 1988: 16 om Eignedomsgrenser og administrative inndelingsgrenser og Ot.prp. nr. 41 (2000-2001) om Lov om fastsetjing og en-

dring av kommune- og fylkesgrenser. Videre mener KS at reglene om eiendomsskatt prinsipielt sett bør være de samme på land og i sjøområdet til kommunene.

Til støtte for sin oppfatning om at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet helt ut til territorialgrensen viser KS til den såkalte Gulen-saken (Rt. 2002 s. 1411), der Høyesterett avsa en dom for et selskap som drev med fiskeoppdrett gjennom flere oppdrettsanlegg som lå utenfor marbakken, men innenfor grunnlinjene. Tre av de fem høyesterettsdommerne mente at kommunen kunne skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet, men vurderte ikke hvor langt ut i sjøområdet denne retten strakte seg. KS hevder at alle rettskildene som ble fremhevet av de tre høyesterettsdommerne for å begrunne at kommunen kunne skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet taler for at denne retten strekker seg helt ut til territorialgrensen.

Departementet vil vise til at kommunal eiendomsskatt kan skrives ut på fast eiendom i kommunen. Som fast eiendom regnes blant annet bygninger med tilhørende tomt, ubebygde tomter, samt anlegg og installasjoner som er stedbundne, det vil si at objektet ikke uten videre kan flyttes.

Departementet vil understreke at eignedomsskattelova i dag ikke har noen særskilt regulering av hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt. Kommunenes kompetanse i sjøområdet må vurderes konkret etter reglene i eignedomsskattelova, og blant annet i lys av den kompetansen loven gir kommunene. En generell vurdering av hvor langt ut i sjøområdet kommunene strekker seg vil bare ha liten vekt i denne sammenhengen. De generelle uttalelsene som KS viser til gjelder også den tidligere territorialgrensen på fire nautiske mil, og vurderingen kan bli annerledes i forhold til den nye territorialgrensen på tolv nautiske mil. Forholdet til eignedomsskattelova ble ikke vurdert ved utvidelsen av territorialgrensen.

Departementet har tidligere antatt at grensen for utskrivning av eiendomsskatt i sjøområdet går ved grensen for den private eiendomsretten, det vil si marbakken eller to meters dyp dersom det ikke er noen marbakke, jf. fortolkingsuttalelse inntatt i Utvalget 1990 side 542.

Eiendomsskatt har tradisjonelt sett vært en skatt på fast eiendom på land, samt anlegg og installasjoner i sjøområdet ut til grensen for den private eiendomsretten. Enkelte kommuner har likevel skrevet ut eiendomsskatt i sjøområdet også utenfor grensen for den private eiendomsretten, og helt ut til territorialgrensen.

Departementet vil understreke at Høyesterett i Gulen-saken bare vurderte relevante momenter



med hensyn til om kommunen kunne skrive ut eiendomsskatt på et anlegg som lå innenfor grunnlinjene. Andre relevante hensyn når det gjelder utskrivning av eiendomsskatt utenfor grunnlinjene ble ikke vurdert av Høyesterett, som for eksempel at anlegg og installasjoner utenfor grunnlinjene har liten eller ingen kommunal tilknytning. Høyesterett tok ikke stilling til hvor langt ut i sjøområdet retten til utskrivning av eiendomsskatt går. Departementet mener derfor at denne dommen ikke taler for at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet helt ut til territorialgrensen.

Den senere utviklingen der kommunene skriver ut eiendomsskatt også utenfor grensen for den private eiendomsretten har gitt uklare regler. Departementet mener derfor det er behov for en klar regel i eiendomsskattelova som fastsetter hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt.

#### *Eiendomsskatteobjektet bør ha en kommunal tilknytning*

KS viser i sin høringsuttalelse til at det ikke er rimelig at det ikke kan skrives ut eiendomsskatt på anlegg utenfor grunnlinjene på lik linje med anlegg innenfor grunnlinjene, da det i de fleste tilfellene er samme type anlegg som blir etablert innenfor og utenfor grunnlinjene. KS mener høringsforslaget også vil legge til rette for skattemotiverte disposisjoner, ved at for eksempel tele- og kraftkabler blir lagt i sjøområdet utenfor grunnlinjene.

Departementet mener at anlegg og installasjoner innenfor grunnlinjene vil ha en sterkere tilknytning til kommunene. Anlegg og installasjoner utenfor grunnlinjene vil derimot ha mindre tilknytning til kommunene, samt ha lite å si for næringsutviklingen i kommunene. Dette skyldes blant annet at anleggene vanligvis vil ligge langt fra land, og ofte er det tale om en oljerørledning eller en kabel som bare krysser sjøterritoriet under vann utenfor kommunen. Anlegg og installasjoner utenfor grunnlinjene som er tilknyttet petroleumsnæringen vil også stå i en særskilt stilling da slik virksomhet er en nasjonal ressurs som allerede skattlegges særskilt. Formålet med denne ekstrabeskatningen er å trekke inn en større del av avkastningen i sektoren til fordel for fellesskapet. Økt eiendomsskatt vil i stor grad bety at inntektene til kommunene økes, mens statens inntekter reduseres.

Grunnlinjene har også blitt benyttet som avgrensning av kommunal kompetanse i annen lovgivning, som for eksempel plan- og bygningsloven 14. juni 1985 nr. 77, og lov om eideomsregistrering av 17. juni 2005 nr. 101 (matrikkellova). I ny plan- og

bygningslov 2008 (plandelen) er likevel grensen satt til en nautisk mil utenfor grunnlinjene. Utvidelsen er blant annet gjort for å imøtekomme krav i Vannressursdirektivet til EU, samt legge til rette for en bedre samlet kystsonoplanlegging, jf. Ot.prp. nr. 32 (2007-2008).

Departementet mener på denne bakgrunn at kommunene bør kunne skrive ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet innenfor grunnlinjene, men ikke på objekt som er utenfor grunnlinjene.

Departementet kan ikke utelukke at skattyterne vil gjøre tilpasninger for å redusere eiendomsskatten, ved for eksempel å legge kabler o.l. utenfor grunnlinjene. Departementet antar likevel at slike tilpasninger ikke vil være et stort problem i praksis. Departementet vil videre peke på at også en grense for eiendomsskatt ved territorialgrensen vil kunne medføre tilpasninger, ved å påvirke for eksempel valget av rørledningstraseer.

#### *Behov for en klar og entydig lovhjemmel*

KS hevder at alle kommuner som har rørledninger i området mellom grunnlinjene og territorialgrensen skriver ut eiendomsskatt på disse, med unntak for en kommune som skriver ut eiendomsskatt på rørledninger ut til den tidligere territorialgrensen på fire nautiske mil. Kommuner som ikke skriver ut eiendomsskatt i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen er kommuner som har valgt å ikke innføre eiendomsskatt. KS mener derfor det vil føre til en radikal omlegging av praksis i kommunene dersom grensen for eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene.

For andre installasjoner enn rørledninger, det vil si kabler o.l., anfører KS at kommunene i stor grad er avhengig av egenrapportering fra skattyterne om mengde/traseen på slike kabler. KS mener derfor at ulik praksis med hensyn til skattlegging av slike kabler må ses i sammenheng med underreportering fra skattyternes side.

Det er departementet sin oppfatning at det er behov for en avklarende regulering. Forslaget vil legge til rette for en likeartet praksis, som vil medføre forutberegnelighet for skattyterne med hensyn til den eiendomsskatten de kan bli pålagt å betale. I tillegg vil forslaget føre til en klar lovhjemmel for de kommunene som skriver ut eiendomsskatt i sjøområdet, slik at en unngår fremtidige rettstvister om dette spørsmålet.

KS viser også til at det ikke er reist søksmål om kommunenes rett til å skrive ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen, selv om det blir

skrevet ut eiendomsskatt på flere installasjoner tilknyttet petroleumsvirksomheten i sjøområdet. På denne bakgrunn mener KS at skattyterne har godtatt at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt på objekt helt ut til territorialgrensen.

Departementet mener det ikke kan tillegges vekt at skattyterne ikke har reist søksmål om kommunenes kompetanse til å skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet. Det er ikke skattyterne (ved en stilltende aksept) som avgjør hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt. Departementet har også mottatt brev fra Oljeindustriens landsforening (OLF) datert 22. juni 2004, der departementet blir anmodet om å vurdere og klarlegge virkeområdet til eidegdomsskattelova i sjøområdet. Oppfordringen er begrunnet med uheldige og utilsiktede skattemessige konsekvenser som en følge av at kommunene skriver ut eiendomsskatt på offshoreinstallasjoner helt ut til territorialgrensen etter at denne i 2004 ble utvidet fra fire til tolv nautiske mil. Departementet mener derfor det ikke er riktig at skattyterne har godtatt at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt helt ut til territorialgrensen, og i alle fall ikke i området for utvidelsen av territorialgrensen i 2004.

Videre hevder KS at det ikke har vært konflikter mellom kommuner om hvem som kan skrive ut eiendomsskatt på et anlegg eller en installasjon utenfor grunnlinjene, og at hensynet til å unngå konflikter mellom kommunene ikke kan begrunne at grensen for utskrivning av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene.

Departementet vil fremheve at det ikke er alle kommuner som skriver ut eiendomsskatt i sjøområdet, og at eiendomsskatt som skrives ut utenfor grunnlinjene først og fremst skrives ut på anlegg og installasjoner tilknyttet petroleumsvirksomheten. Det kan generelt vises til en utvikling med økende bruk av sjøområdet, der blant annet havbruksnæringen har økt i omfang, og det er etablert flere vindmøllerparker. I tillegg benyttes sjøområdet til blant annet rørledninger og elektrisitets- og kommunikasjonskabler. I tillegg fikk kommunene fra og med skatteåret 2007 lov hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen (tidligere kunne de bare skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk» og/eller de deler av kommunen som, helt eller delvis, kunne regnes som «utbygd på byvis»). Denne utviklingen har ført til økt konfliktpotensial om hvor grensene mellom kommunene skal trekkes, og det er ikke usannsynlig at det vil oppstå konflikter mellom kommuner i tiden fremover dersom grensen for utskrivning av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved territorialgrensen. Fra og med 2009 kan kommunene også skrive ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg, uav-

hengig av om anlegget kan flyttes. Dette vil øke mulighetene for både inntekter og konflikter mellom kommunene, og taler etter departementet sin oppfatning for at grensen trekkes ved grunnlinjene.

#### *Departementet sitt forslag*

På bakgrunn av vurderingene ovenfor foreslår departementet at grensen for utskrivning av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene.

Departementet viser til forslag til nytt annet ledd i eidegdomsskattelova § 3.

### **11.5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

*KS, Fylkesmannen i Rogaland og Fylkesmannen i Hordaland* viser til at høringsforslaget fører til lavere skatteinntekter for flere kommuner, samt at kommunene får vesentlig mindre igjen for at de felles ressursene i sjøområdet stilles til disposisjon for næringsvirksomhet. *KS og fylkesmennene i Rogaland og Hordaland* ber derfor om at det gjennomføres en utredning av de økonomiske konsekvensene forslaget vil ha for kommunene. Videre peker de på at det ikke nødvendigvis er de kommunene som får lavere skatteinntekter som kan skrive ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg, og at eiendomsskatt på oppdrettsanlegg vil gi lave inntekter til kommunene.

Departementet vil understreke at det er den enkelte kommune som avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt, hva skattesatsen skal være innenfor en øvre grense og om skattegrunnlaget på objektene skal være omsetningsverdien eller bare en del av denne. Det er derfor vanskelig å regne ut hvilke økonomiske konsekvenser høringsforslaget vil ha for den enkelte kommune.

Departementet antar likevel at forslaget for noen kommuner vil føre til reduserte skatteinntekter, men at det må ha vært påregnelig at disse inntektene kunne falle bort på et senere tidspunkt som følge av en lovendring eller en lovavklaring. I tillegg utvidet flere kommuner sjøområdet hvor de skriver ut eiendomsskatt i 2004, da territorialgrensen ble utvidet fra fire nautiske mil til tolv nautiske mil. Deler av inntektstapet skriver seg derfor fra skatteinntekter som kommunene bare har hatt i noen få år.

På bakgrunn av gjeldende praksis med hensyn til utskrivning av eiendomsskatt i sjøområdet, vil de største inntektsvirkningene for kommunene skyldes redusert eiendomsskatt fra petroleumsvirksomheten. På grunn av fradragsrett i inntektsskatten og Statens direkte økonomiske engasjement

(SDØE) er det staten som bærer det vesentlige av eiendomsskattekostnadene i petroleumssektoren.

Ifølge tall fra OLF var det 21 kommuner som i 2006 skrev ut eiendomsskatt på petroleumsinstallasjoner i sjøområdet på til sammen ca. 50 millioner kroner. De største inntektene fra eiendomsskatt på rørledninger går til Øygarden kommune (14 millioner kroner), Hammerfest kommune (7 millioner kroner), Karmøy kommune (7 millioner kroner) og Tysvær kommune (4 millioner kroner). Når grensen for utskriving av eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene, vil dette kunne føre til et provenytab for de berørte kommunene på ca. 35 millioner kroner. I tillegg vil noen kommuner få redusert eiendomsskatt fra sjøkabler for overføring av elektrisk kraft og telekommunikasjon, noe som er anslått til om lag 1 million kroner.

Kommunene Hammerfest, Øygarden og Tysvær, som er blant de kommunene med de største inntektene fra eiendomsskatt på rørledninger, hadde i 2008 frie inntekter godt over landsgjennomsnittet når en tar hensyn til eiendomsskatt og konsesjonskraftinntekter. Dette skyldes blant annet store inntekter fra eiendomsskatt på olje- og gassanlegg på land, herunder Kollsnes-anleggene (Øygarden), Snøhvit-anlegget (Hammerfest) og Kårstø-anleggene (Tysvær). Selv med redusert eiendomsskatt fra rørledninger i sjø, vil inntektene fra eiendomsskatten være betydelig for disse kommunene.

De reduserte skatteinntektene må også ses i sammenheng med at kommunene nå får et klart rettslig grunnlag for å skrive ut eiendomsskatt ut til grunnlinjene, og at kommunene fra og med skatteåret 2009 kan skrive ut eiendomsskatt på (flytende) oppdrettsanlegg i sjøområdet, jf. eignedomsskattelova § 4 tredje ledd og forslag i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009). Det vises også til at kommunene vil beholde i størrelsesorden 30 prosent av det samlede provenyet på 50 millioner kroner fra eiendomsskatt i sjøområdet, dvs. fra installasjoner som ligger innenfor grunnlinjene. Virkningene for kommunesektoren samlet sett må derfor anses begrenset.

Departementet foreslår en overgangsregel for kommuner som for skatteåret 2009 skrev ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen. Overgangsregelen innebærer en gradvis nedtrapping av den eiendomsskatten som kan skrives ut i slike områder, jf. kapittel 11.6 nedenfor.

Videre mener departementet at høringsforslaget ikke vil ha nevneverdige administrative konsekvenser for kommunene.

## 11.6 Ikrafttredelse og overgangsregler

Departementet foreslår at lovendringen i eignedomsskattelova § 3 trer i kraft med virkning fra og med skatteåret 2010.

Eignedomsskattelova § 14 annet ledd fastsetter at skatten skal «så langt råd er, vera utskreven før 1. mars i skatteåret». For sen iverksetting eller gjennomføring av taksering gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen til 1. mars. Dette betyr at kommuner som ønsker å skrive ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet, må skrive ut eiendomsskatten før 1. mars 2010. Dersom kommunen ikke rekker å gjennomføre taksering og skatteutskrivning for skatteåret 2010 i tide, kan utskrivningen bli ugyldig. For å forhindre dette foreslår departementet en overgangsregel om at kommuner som skriver ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet i 2010 gis frist for utskriving til utgangen av juni 2010. Den forlengede fristen gjelder kun utskriving av eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet, dvs. at kommunen for objekter på land må skrive ut eiendomsskatt innenfor den ordinære fristen 1. mars. For senere år vil fristen i eignedomsskattelova § 14 gjelde også i sjøområdet.

Departementet foreslår også en overgangsregel for kommuner som for skatteåret 2009 skrev ut eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen. Overgangsregelen går ut på en gradvis nedtrapping av den eiendomsskatten kommunene kan skrive ut i slike områder, slik at den er utfaset i skatteåret 2012. For skatteåret 2010 innebærer overgangsregelen at eiendomsskattegrunnlaget for anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen skal tilsvare to tredjedeler av eiendomsskattegrunnlaget for slike objekt for skatteåret 2009. For skatteåret 2011 skal eiendomsskattegrunnlaget tilsvare en tredjedel av eiendomsskattegrunnlaget for 2009. Det skal ikke tas hensyn til eventuelle justeringer av eiendomsskattegrunnlagene i kommunen i skatteåret 2010 og 2011 (omtaksering), samt eventuelle nye eller utvidete installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen. Kommunene kan heller ikke anvende en høyere skattesats ved utskriving av eiendomsskatt på anlegg og installasjoner i sjøområdet mellom grunnlinjene og territorialgrensen for skatteårene 2010 og 2011 enn den som ble anvendt for slike objekt for skatteåret 2009. Dette begrenser ikke kommunens adgang til å heve skattesatser innenfor lovens ramme for skatteobjekter innenfor grunnlinjene og på land.

## 12 Avvikling av plikten til å svare arbeidsgiveravgift av ytelser til utenlandske ansatte for arbeid på utenlandske skip i tilknytning til leting og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann

### 12.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår å avvikle arbeidsgiveravgiftsplikten for godtgjørelse til utenlandske personer som utfører arbeid om bord på utenlandske skip på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann, når den skattemessige tilknytningen til Norge alene følger av petroleumsskatteloven. Endringen vil gi større grad av likebehandling av arbeidsgiverne.

### 12.2 Gjeldende rett

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift generelt følger av folketrygdloven § 23-2. Hovedregelen følger av paragrafens første ledd, første punktum, som lyder:

«Arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette.»

Plikten til å innberette slike ytelser til skattemyndighetene er regulert i ligningsloven kapittel 6 med tilhørende forskrifter. Disse reglene omfatter i utgangspunktet alt arbeid utført av arbeidstakere på norsk territorium (fastlandet samt territorialfarvannet). Arbeid utført om bord på utenlandsk registrert skip faller imidlertid i utgangspunktet utenfor ligningslovens anvendelsesområde.

Med hjemmel i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. av 13. juni 1975 nr. 35 (petroleumsskatteloven) § 8 første ledd, jf. §§ 1 og 2, gjelder innberetningsplikten i visse tilfeller også virksomhet og arbeid på utenlandske skip i norsk territorialfarvann og på kontinentalsokkelen.

Petroleumsskatteloven gjelder for «(...) *undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum*» blant annet i «*indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen*», jf. lovens

§ 1 første ledd bokstav a. Dette innebærer at arbeid utført på skip på kontinentalsokkelen og i norsk territorialfarvann, og som faller utenfor anvendelsesområdet for folketrygdloven og den alminnelige skattelovgivningen, likevel vil være omfattet av innberetningsplikten etter henvisningen i petroleumsskatteloven § 8, og derved også av avgiftsplikt etter hovedregelen i folketrygdloven.

Innberetningsplikten, og dermed avgiftsplikten, omfatter etter dette utgangspunkt ytelser til alle arbeidstakere som direkte eller indirekte er involvert i leting eller utvinning/transport av petroleumforekomster på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann. Det er ikke avgjørende om arbeidet utføres om bord på skip og andre fartøyer eller faste/flyttbare innretninger, eller om at de ansatte/arbeidsgiver er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i utlandet.

Folketrygdloven § 23-2 niende ledd, som gjør unntak fra avgiftsplikten for «*godtgjørelse for arbeid i utlandet*», kommer ikke til anvendelse på arbeid på norsk kontinentalsokkel, da sokkelen i relasjon til denne bestemmelsen ikke regnes som «utland». Tilsvarende gjelder naturligvis også for norsk territorialfarvann.

Arbeidsgiveravgiftsplikten er heller ikke avhengig av arbeidstakernes trygdemessige stilling. Arbeidstakernes rettigheter etter folketrygdloven er avledet av den enkeltes medlemskap i folketrygden. Personer som ikke er bosatt i Norge, men som jobber på kontinentalsokkelen, vil i utgangspunktet være medlem av folketrygden etter folketrygdloven § 2-2. Dette gjelder imidlertid bare for arbeid «*i forbindelse med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser*». Dette er til dels et snerevirkeområde enn petroleumsskattelovens, som blant annet også omfatter arbeid tilknyttet lete- og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster, herunder uttrykkelig rørledningstransport av utvunnet petroleum.

Det vil derfor kunne forekomme tilfeller der arbeidsgiver etter norsk internrett skal svare arbeidsgiveravgift for godtgjørelse til arbeidstakere bosatt

i utlandet, som ikke er medlem av norsk (eller utenlandsk) trygd, fordi de omfattes av petroleumsskattelovens saklige virkeområde, men faller utenfor plikten til medlemskap etter folketrygdloven. Dette er tilfelle for så vidt gjelder sokkelarbeidere som ikke er bosatt i Norge, men som arbeider med «*dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørlednings-transport av utvunnet petroleum*».

Det er heller ikke gitt andre internrettslige regler som gir hjemmel til å fritta arbeidsgivere fra arbeidsgiveravgiftsplikten.

I praksis er imidlertid arbeidsgiverne ofte fritatt fra arbeidsgiveravgiftsplikt til Norge for ytelser til utenlandske ansatte i henhold til bi-/multilaterale trygdeavtaler og EØS-avtalen, herunder Rådsforordning EØF 1408/71, dersom de ansatte er omfattet av trygdeordning i en annen avtalestat. Gjennom slik avtale vil det således normalt sikres at alle rettigheter og plikter knyttet til en persons trygdeforhold, herunder eventuelle plikter og rettigheter for dennes arbeidsgiver, blir ivaretatt av én av avtalestatene.

EØS-avtalen kommer imidlertid ikke til anvendelse på norsk kontinentalsokkel uten særskilt grunnlag. Rådsforordning EØF 1408/71 er likevel, på rent internrettslig grunnlag, gitt tilsvarende anvendelse på arbeidstakere på *faste og flytende innretninger* på norsk kontinentalsokkel, jf. folketrygdloven § 2-4, mens de øvrige trygdeavtalene får anvendelse på kontinentalsokkelen i den grad dette er bestemt i avtalene. Videre vil arbeid utført på utenlandske skip, herunder på rørleggingsfartøyer og andre spesialfartøyer på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann, kunne omfattes av ovennevnte trygdeavtaler dersom skipet er registrert i en av medlemsstatene. Arbeid på skip som er registrert i en stat Norge har trygdeavtale med, vil følgelig kunne bli unntatt fra arbeidsgiveravgiftsplikten også når skipet befinner seg i norsk territorialfarvann eller kontinentalsokkel.

Arbeid på skip som ikke er registrert i Norge eller i en stat Norge har trygdeavtale med, vil derimot medføre arbeidsgiveravgiftsplikt når skipets virksomhet omfattes av petroleumsskatteloven.

### 12.3 Departementets vurderinger

Frem til 1. januar 2001 ga arbeid på norsk kontinentalsokkel ikke i seg selv rett til medlemskap i folketrygden. Medlemskap var derfor avhengig av at arbeidstakeren var bosatt i Norge, eller at han/hun også arbeidet på norsk territorium. Ved endringer i folketrygdloven ble det fra 2001 åpnet for at personer som arbeider på kontinentalsokkelen skulle få

medlemskap i folketrygden i samme utstrekning som ved arbeid på territoriet. Se nærmere om dette i St.prp. nr. 16 (2000-2001). Utvidelsen omfattet imidlertid uttrykkelig ikke «*personer som omfattes av sjømannslovgivningen*», jf. proposisjonens kapittel 6, siste avsnitt.

Denne avgrensningen er nærmere utdypet i brev av 17. oktober 2001 fra Sosial- og helsedepartementet, der rekkevidden av folketrygdloven § 2-2 drøftes. Det fremgår der at personer som arbeider på spesialskip som forsyningsskip, dykkerskip, rørleggingsfartøy, kranfartøy og fartøy for seismologiske undersøkelser eller lignende ikke omfattes av folketrygdloven § 2-2. Ovennevnte utvidelse gjelder følgelig ikke for arbeidstakere på slike skip. Hvis skipet er *norskregistrert*, vil sjøfolkene om bord som utgangspunkt være omfattet av folketrygden (jf. §§ 2-5 og 2-6). Personer som arbeider på *utenlandsregistrert* spesialskip som nevnt over, omfattes derimot som utgangspunkt ikke av folketrygdloven, jf. folketrygdloven § 2-14 siste ledd første punktum, jf. dog annet punktum.

Petroleumsskatteloven har derimot et videre anvendelsesområde, og omfatter også virksomhet utført med slike skip, jf. omtalen av gjeldende rett. Folketrygdlovens finansieringskapittel, der arbeidsgiveravgiftsplikten er hjemlet, får derved indirekte anvendelse også for arbeid utført på slike spesialskip, jf. henvisningen til ligningslovens regler om innberetning.

Dette fører til at arbeidsgivere innenfor petroleumssektoren på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann forskjellsbehandles med hensyn til arbeidsgiveravgift ut fra om arbeidet utføres på et spesialskip eller på en fast eller flytende innretning. Dette har ikke vært tilsiktet, og regjeringen foreslår derfor å endre reglene.

Personer bosatt utenfor Norge, og som arbeider på utenlandske spesialskip på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann, kan ikke bli medlem av norsk folketrygd. Det foreslås derfor å sikre likebehandling gjennom å gi unntak fra arbeidsgiveravgiftsplikt for ytelser til ansatte på skip som faller utenfor folketrygdlovens anvendelsesområde, slik det fremgår av lovens kapittel 2. Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23-2 niende ledd.

Endringen foreslås å gis virkning fra og med inntektsåret 2009.

## **12.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Forslaget om å avvikle avgiftsplikten innebærer større grad av likebehandling av arbeidsgiverne i petroleumssektoren på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann.

Det antas ikke å ha nevneverdige administrative konsekvenser, blant annet fordi innberetningsplikten etter ligningsloven uansett vil bestå.

På skjønnsmessig grunnlag anslås provenytapet til 20 millioner kroner påløpt i 2009 og bokført i 2010.

## 13 Omsetning av proviant til fartøy som driver fiske og fangst i fjerne farvann – endringer i merverdiavgiftloven og tolloven

### 13.1 Innledning

Departementet forslår endringer i toll- og merverdiavgiftslovgivningen slik at gjeldende kompensasjonsordning for merverdiavgift, særavgift og toll på omsetning av proviant (mat, drikke og tobakk) til bruk om bord i fartøy som driver fiske og fangst i fjerne farvann, endres til et direkte fritak.

Bakgrunnen for lovforslaget er behovet for forenkling av regelverket. Saken har vært på høring. Departementet følger nå opp høringen ved å fremme lovforslag om direkte fritak fra toll- og avgiftsplikten.

### 13.2 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven 1969 § 22 annet ledd, tolloven § 11-5 og Stortingets årlige avgiftsvedtak om særavgiftene, gir departementet fullmakt til å fastsette forskrift om tilbakebetaling av avgift og toll etter en bestemt sats på proviant til bruk om bord i fiske- og fangstfartøy under opphold i nærmere oppregnede fjerne farvann.

I merverdiavgiftsloven 2009 er § 22 annet ledd videreført i § 10-5. (Departementet tar sikte på å iverksette merverdiavgiftsloven 2009 med virkning fra 1. januar 2010.)

Med hjemmel i fullmaktsbestemmelsene er det fastsatt forskrift om kompensasjon, jf. forskrift 30. september 1980 nr. 6 (Nr. 83) om kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt om bord på fartøyer som driver fiske og fangst i fjerne farvann.

Proviant er i forskriften definert som matvarer, sjokolade og sukkervarer samt øl, mineralvann og tobakk. I dag kompenseres 31 kroner per døgn per mann. Satsene ble sist justert i 1997.

Bakgrunnen for særordningen er at forbruket skjer utenfor avgiftsområdet, samt at skip som går i utenriks fart er innrømmet fritak ved anskaffelse av tilsvarende varer.

### 13.3 Departementets vurderinger og forslag

Dagens kompensasjonsordning anses å være lite hensiktsmessig. Ordningen er blant annet uforholdsmessig tidkrevende for avgiftsmyndighetene. Videre er de fastsatte satsene ikke oppdatert etter dagens nivå. Det gjør at fiskebåtrederne lenge har etterlyst nye regler.

Departementet foreslår derfor at dagens kompensasjonsordning erstattes med et direkte fritak. Forslaget innebærer at proviant til bruk om bord kan leveres ufortollet til fartøy som skal oppholde seg utenfor tollområdet i minst 14 dager. Fritaket vil, på samme måte som dagens kompensasjonsordning, omfatte både merverdiavgift, særavgift og toll.

At det kan føres tilstrekkelig kontroll med ordningen har vært avgjørende for forslaget om omlegging til direkte fritak. Det er forutsatt at en omlegging fra kompensasjon til direkte fritak kan gjennomføres uten at kontrollhensyn tilsettes. Tildeling av toll- og avgiftsfri proviant til skipet vil skje etter søknad til toll- og avgiftsetaten. Det skal ikke leveres mer varer enn de mengder som antas å ville gå med til bruk om bord på den enkelte tur. Tillatelse vil bli gitt etter skjønnsmessige kriterier, blant annet etter varebeholdningen om bord, antall besetningsmedlemmer og oppdragets lengde mv. Ved fartøyets retur til avgiftsområdet, vil det være meldeplikt for eventuelt restlager av proviant. Dette vil bli nærmere regulert i forskrift. I forbindelse med fastsetting av forskriftsbestemmelser vil det også bli vurdert nærmere i hvilken utstrekning de nye reglene om direkte fritak også skal omfatte alkoholvarer.

Omlegging av kompensasjonsordningen til et direkte fritak innebærer at tolloven § 11-5 kan oppheves. Forskriftsbestemmelser om fritak vil for toll og særavgiftenes del bli gitt med hjemmel i tolloven § 4-23, jf. Stortingets avgiftsvedtak.

For merverdiavgiftens del kan omleggingen til direkte fritak skje ved tilføyning av et nytt fjerde ledd

i merverdiavgiftsloven 2009 § 6-30. Omleggingen innebærer i tillegg at § 10-5, som også regulerer enkelte andre forhold, anses overflødig og kan oppheves. Merverdiavgiftsloven 1969, herunder § 22 annet ledd, vil oppheves når merverdiavgiftsloven 2009 trer i kraft.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsloven 2009 § 6-30. Nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd. Det vises også til forslag om å oppheve tolloven § 11-5 og merverdiavgiftsloven 2009 § 10-5.

### **13.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Departementet legger til grunn at lovendringene vil innebære en forenkling både for avgiftsmyndighetene og for fiskebåtrederne.

Provenytapet ved omleggingen til direkte fritak er på usikkert grunnlag anslått til om lag 3 millioner kroner.

### **13.5 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft når den teknisk reviderte merverdiavgiftsloven trer i kraft.



## 14 Endringer i særavgiftsloven

Fra 1. januar 2010 er det foreslått at det innføres en avgift på biodiesel. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.5.8. Departementet foreslår som følge av dette at lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 endres slik at urettmessig bruk av avgiftsfri biodie-

sel ilegges avgift på lik linje med merket olje. Samtidig foreslås det at skattebetalingsloven § 16-41 endres slik at den som har disposisjonsretten over motorkjøretøyet blir ansvarlig for urettmessig bruk av biodiesel.

## 15 Oppgave- og dokumentasjonsplikt for selskaper og innretninger som har kontrollerte transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere

### 15.1 Innledning

Med virkning fra 1. januar 2008 er det gitt særlige bestemmelser om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i ligningsloven § 4-12. Bestemmelsene innebærer at selskaper og innretninger som skal levere selvangivelse eller selskapsoppgave, har oppgave- og dokumentasjonsplikt om transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger.

Formålet med de nye bestemmelsene er å sikre god kontroll av internpriser som skattyter anvender i transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger. Oppgaveplikten skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for å avgjøre hvilke av skattyters internpriser de skal kontrollere nærmere. Dokumentasjonsplikten skal sikre ligningsmyndighetene et godt vurderingsgrunnlag ved slike kontroller.

Oppgaveplikten oppfylles ved at selskapet eller innretningen fyller ut et skjema som skal vedlegges selvangivelsen, mens dokumentasjonsplikten oppfylles ved at dokumentasjon på anvendte internpriser legges frem, utleveres eller sendes inn innen 45 dager etter at ligningsmyndighetene har fremmet krav om dette.

Etter at de nye reglene ble vedtatt har det vært reist spørsmål ved om oppgave- og dokumentasjonsplikten også skal gjelde for transaksjoner og mellomværender som offentlige innretninger (staten, fylkeskommuner eller kommuner) er part i. Likeledes har det vært reist spørsmål ved om disse pliktene skal gjelde transaksjoner og mellomværender mellom to selskaper mv. hvis interessefelleskap består i at begge er eid eller kontrollert av en offentlig innretning.

Departementet fremmer her forslag til lovregulering av disse spørsmålene. Det foreslås at selskaper og innretninger skal ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med fylkeskommuner og kommuner som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

### 15.2 Gjeldende rett

Oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelder for selskaper og innretninger som har transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 1 og 2.

I § 4-12 nr. 4 er det fastsatt hvem som er den oppgave- og dokumentasjonspliktiges nærstående. Definisjonen av nærstående selskaper og innretninger er bestemmende for hvilke av et selskaps eller en innretnings transaksjoner og mellomværender som er omfattet av reglene.

Som nærstående regnes for det første selskaper eller innretninger som den oppgave- og dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, jf. bokstav a. Som nærstående regnes også person, selskap og innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- og dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent, jf. bokstav b. I tillegg omfattes selskap og innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, jf. bokstav c. Videre omfattes nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, og selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, jf. bokstav d.

Det har vært reist spørsmål om oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelder for transaksjoner og mellomværender som berører staten, fylkeskommuner eller kommuner, eksempelvis transaksjoner mellom et selskap eller en innretning og dets offentlige eier eller transaksjoner mellom to offentlig eide selskaper eller innretninger.

I brev til Skattedirektoratet 20. desember 2007 la Finansdepartementet til grunn at stat, fylkeskommune og kommune ikke skal anses som innretninger etter bestemmelsen i ligningsloven § 4-12. Denne lovforståelsen medfører at disse subjektene ikke selv har oppgave- og dokumentasjonsplikt etter de nye reglene. For så vidt gjelder staten, følger dette

allerede av at staten ikke har plikt til å levere selv-angivelse.

En annen konsekvens av denne lovforståelsen, er at et selskap eller en innretning ikke vil ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender som det har *med* staten, en fylkeskommune eller en kommune. Dette har sin forklaring i at stat, fylkeskommune eller kommune ikke kan være *nærstående innretning* til et annet subjekt når de i utgangspunktet ikke anses som innretninger i relasjon til ligningsloven § 4-12.

Av samme grunn vil to selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten, fylkeskommuner eller kommuner, heller ikke ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender seg imellom, med mindre de er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet og kontrollen som utøves av staten, fylkeskommunen og kommunen.

### 15.3 Høring

Finansdepartementet sendte 18. mai 2009 på høring et forslag om å utvide virkeområdet for reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt til også å omfatte transaksjoner og mellomværender mellom selskaper mv. og deres offentlige eiere (stat, fylkeskommune og kommune).

Høringsnotatet var basert på et lovendringsforslag som ble oversendt fra Skattedirektoratet ved brev 3. november 2008. Skattedirektoratet uttalte i dette brevet at det også ved transaksjoner mellom selskaper og innretninger og deres offentlige eiere kan være skattemessige incentiver til å fastsette internpriser som avviker fra det uavhengige parter ville blitt enige om. Skattedirektoratet viste i den forbindelse til at det i ligningspraksis finnes flere eksempler på slike saker som gjelder transaksjoner mellom selskaper som beskattes etter særreglene for kraftverk i skatteloven kapittel 18 og deres offentlige eiere.

Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse i saken:

- Brønnøysundregistrene
- Finansnærings Hovedorganisasjon
- Norske Pensjonsskassers Forening og De selvstendige kommunale pensjonsskasser (Pensjonsskasseforeningene)
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Statistisk sentralbyrå
- StatoilHydro ASA

*Justis- og politidepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Nærings- og handelsdepartementet*

*og Den norske Revisorforening* har uttalt at de ikke har merknader til forslaget. *KS og Landsorganisasjonen i Norge* har uttalt at de ikke avgir høringsuttalelse i saken.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* er positiv til forslaget og uttaler:

«Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) støtter Finansdepartementets forslag om en utvidelse av virkeområdet til også å gjelde transaksjoner og mellomværender mellom staten, fylkeskommuner og kommuner og selskaper og innretninger kontrollert av disse.»

*Brønnøysundregistrene* uttaler:

«Vi forstår det slik at det er spesielt offentlig eide kraftforetaks mulige manglende etterlevelse av armlengdeprinsippet i transaksjoner og mellomværender med sine offentlige eiere som er bakgrunnen for forslaget. I høringsnotatet er det ikke oppgitt noe antall på hvor mange selskaper eller innretninger som vil kunne berøres av forslaget. Det er heller ikke diskutert om det burde være særlige terskelverdier for unntak for denne typen kontrollerte transaksjoner og mellomværender som forslaget retter seg mot. Selv om beslutningsgrunnlaget kan synes noe spinkelt finner vi allikevel at det kan være grunner til at utvidelsen av oppgave- og dokumentasjonsplikten er forsvarlig.»

*Finansnærings Hovedorganisasjon, Norske Pensjonsskassers Forening og De selvstendige kommunale pensjonsskasser og StatoilHydro ASA* har uttalt seg negativt til hele eller deler av forslaget. Finansnærings Hovedorganisasjon uttaler:

«Norske foretak er underlagt omfattende rapporteringsplikter. FNH støtter ikke forslaget om å øke rapporteringsbelastningen ytterligere for selskaper og innretninger som har transaksjoner med sine offentlige eiere. Disse skattyterne er etter gjeldende rett forpliktet til å utarbeide og fremlegge dokumentasjon for sine internpriser. Etter vår oppfatning bør dette være tilstrekkelig til å dekke skatteetatens behov for opplysninger.»

Høringsinstansenes merknader behandles mer utførlig i avsnittene nedenfor.

### 15.4 Departementets vurderinger og forslag

#### 15.4.1 Innledning

Det fremgår av forarbeidene til ligningsloven § 4-12 at de alminnelige reglene i ligningsloven i mange tilfeller ikke er tilstrekkelige til å sikre god kontroll

og riktig ligning av skattyterne når det gjelder anvendte internpriser, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 40. Det uttales også at reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt må utformes etter en avveining av flere hensyn. Særlig viktig er det å veie merarbeidet som regelverket påfører skattyterne opp mot ligningsmyndighetenes behov for å få opplysningene.

Kjerneområdet for de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt er priser og vilkår i transaksjoner og mellomværender mellom nærstående selskaper i samme konsern. Som nevnt uttalte Finansdepartementet i brev 20. desember 2007 at staten, fylkeskommuner og kommuner ikke omfattes av den kretsen av subjekter det har vært meningen å pålegge oppgave- og dokumentasjonsplikt. Staten, fylkeskommuner og kommuner skal derfor ikke anses som innretninger i bestemmelsens forstand. Departementet er imidlertid enig med Skattedirektoratet i at det bør være oppgave- og dokumentasjonsplikt også for transaksjoner og mellomværender mellom det offentlige og selskaper og innretninger som det offentlige eier eller kontrollerer.

Departementet vil trekke frem to hensyn som taler for dette. For det første vil det innebære at offentlig eide selskaper mv. får de samme pliktene til å gi ligningsopplysninger om transaksjoner og mellomværender med deres eiere som privat eide selskaper mv.

Dessuten vil det også ved transaksjoner og mellomværender mellom offentlige eiere og deres selskaper og innretninger kunne foreligge skattemessige incentiver til å fastsette priser og vilkår som avviker fra det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Disse incentivene vil være særlig store der det dreier seg om transaksjoner eller mellomværender med offentlig eide kraftforetak som er underlagt særskatteregimet i skatteloven kapittel 18. Det er likevel på det rene at priser og vilkår i transaksjoner mv. med offentlige eiere vil kunne påvirke partenes samlede skattebelastning også utenfor kraftbeskatningsområdet. Etter departementets oppfatning bør derfor en utvidelse av de særlige oppgave- og dokumentasjonsreglene også gjelde transaksjoner med offentlige eiere gis generell anvendelse, og ikke begrenses til å gjelde for kraftforetak spesielt.

Et eget spørsmål er om oppgave- og dokumentasjonsplikten skal gjelde for transaksjoner og mellomværender mellom staten og statlig eide foretak. I høringsnotatet 18. mai 2009 gikk departementet som nevnt inn for at slike transaksjoner mv. skal omfattes av reglene.

*StatoilHydro ASA* foreslår i sin høringsuttalelse

at transaksjoner mellom staten og selskaper mv. som staten eier eller kontrollerer, ikke bør omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Bakgrunnen for forslaget om å begrense reglene er at det ved fastsettelsen av internpriser i transaksjoner mellom staten og statlig eide foretak kun er tale om allokeringer av statlige inntekter, og at det ikke er grunn til å tro at staten vil benytte sin kontrollerende eierandel i selskaper og innretninger til å spare skatt ved fastsettelsen av internpriser. Det anføres også at det allerede finnes særlige kontrollinstrumenter som ivaretar kontrollbehovet som begrunner bestemmelsene i ligningsloven. Subsidiært foreslår StatoilHydro ASA at reglene ikke skal gjelde for transaksjoner som gjelder SDØE, statens andel av utvinningstillatelser mv. på den norske kontinentalsokkelen.

Departementet ser at hensynene som begrunner reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt ikke gjør seg gjeldende i like stor grad for transaksjoner mv. mellom staten og statlig eide foretak som ved fylkeskommunalt eller kommunalt eierskap. Hensynet til å begrense skattyternes kostnader ved å oppfylle rapporteringspliktene til skatteetaten tilsier da at slike transaksjoner mv. ikke bør omfattes av ligningsloven § 4-12. Departementet går derfor inn for at utvidelsen av oppgave- og dokumentasjonsplikten skal begrenses til selskaper og innretninger som eies eller kontrolleres av en fylkeskommune eller en kommune.

#### 15.4.2 Nærmere om departementets forslag

Det er flere måter å gjennomføre den skisserte omleggingen av oppgave- og dokumentasjonsplikten på. Et alternativ er å endre synspunktet om at fylkeskommuner og kommuner ikke skal anses som innretninger etter ligningsloven § 4-12. Dette kan gjøres ved å innta presiserende bestemmelser i loven, eller ved å reversere fortolkningsuttalelsen fra 2007. Dette alternativet sikrer at selskaper og innretninger skal levere oppgave og dokumentasjon om transaksjoner og mellomværender med deres offentlige eiere, men vil også på andre måter påvirke omfanget av oppgave- og dokumentasjonsplikten. For det første vil selvangivelsespliktige fylkeskommuner og kommuner ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner mv. med selskaper og innretninger som de, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med mer enn 50 prosent. For det andre vil to selskaper eller innretninger som direkte eller indirekte kontrolleres av en fylkeskommune eller en kommune, ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner mv. seg i mellom.

Etter departementets vurdering ville denne løs-

ningen innebære at oppgave- og dokumentasjonsplikten får et for vidt virkeområde. Departementet fastholder at fylkeskommuner og kommuner faller utenfor den kretsen av subjekter som det er ønskelig å pålegge særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt. Videre vil det etter departementets vurdering føre for langt om disse pliktene skal gjelde for transaksjoner mv. mellom to selskaper som ikke har annen tilknytning til hverandre enn at de begge eies eller kontrolleres av en fylkeskommune eller en kommune. Det interessefellesskapet som måtte bestå mellom to slike selskaper eller innretninger, skiller seg vesentlig fra det som eksisterer mellom konsernselskaper som ligger i kjerneområdet for de særlige opplysningspliktreglene. Interessefellesskapet vil kunne være så fjernt at det antas ikke å foreligge incentiver til å fastsette skattemessige internpriser som avviker fra det som avtales mellom uavhengige parter. Transaksjoner mv. mellom selskaper *innad* i et offentlig eid konsern vil imidlertid være omfattet av reglene. Der etableres interessefellesskapet ved at eier- eller kontrolltilknytningen mellom de ulike selskapene er oppfylt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ligningsloven § 4-12 endres slik at selskaper og innretninger får oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller en kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent. Det vises til utkast til endring av § 4-12 nr. 6. I første punktum foreslår departementet at det presiseres at stat, fylkeskommune og kommune ikke skal anses som innretninger etter § 4-12, jf. tolkningsuttalelsen 20. desember 2007. I annet punktum foreslås fastsatt at «*[s]elskaper og innretninger har likevel oppgave- og dokumentasjonsplikt etter nr. 1-4 foran for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller en kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.*» Forskriftshjemmelen som i dag står i § 4-12 nr. 6 foreslås flyttet til ny nr. 7.

Oppgave- og dokumentasjonsplikten vil bare påhvile selskapet eller innretningen som er part i transaksjonen eller mellomværendet. Fylkeskommunen eller kommunen vil ikke ha oppgave- og dokumentasjonsplikt siden de ikke er innretninger i bestemmelsens forstand. Det at fylkeskommuner og kommuner ikke er innretninger, innebærer som nevnt også at selskaper og innretninger ikke har oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med andre selskaper mv. som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med minst 50 prosent av fylkeskommunen eller kommunen, med mindre selskapene mv. er nærstående på

annet grunnlag enn gjennom det offentlige eierskap eller kontroll.

#### 15.4.3 Krav til eierskap eller kontroll

Et eget spørsmål er hvordan kravet til eierskap og kontroll skal vurderes ved transaksjoner og mellomværender mellom selskaper mv. og deres offentlige eiere.

*Statistisk sentralbyrå* viser i sin høringsuttalelse til at opplysningene fra oppgaveskjemaet er en viktig kilde til Statistisk sentralbyrås populasjonsforvaltning. Denne høringsinstansen uttaler at det hadde vært en fordel om selskaper mv. som eies av flere offentlige innretninger, uten at staten, én fylkeskommune eller én kommune eier minst 50 prosent, var omfattet av reglene.

Etter departementets vurdering vil en slik løsning føre til at reglene får et for vidt anvendelsesområde. Departementet foreslår derfor at det ved vurderingen av om eierskapsvilkåret er oppfylt, bare skal tas hensyn til eierandelen til den fylkeskommunen eller kommunen som er part i transaksjonen eller mellomværendet med selskapet mv. Forslaget innebærer at beregningen av eierskapets størrelse blir den samme som det som gjelder for privat eide selskaper mv.

Departementet legger imidlertid til grunn at kravet til kontroll kan være oppfylt selv om kommunen mv. har en eierandel i selskapet på mindre enn 50 prosent. Det fremgår av Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 43 at kontrollkriteriet fanger opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse utøves på annen måte enn eierskap. Det omfatter blant annet rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap, eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt. Dette betyr eksempelvis at en kommune vil kunne oppfylle kravet til kontroll over et selskap dersom den gjennom aksjonæravtaler mv. utøver bestemmende innflytelse over selskapet. Reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt kommer da til anvendelse på selskapets transaksjoner og mellomværender med kommunen.

#### 15.4.4 Unntak fra oppgave- og dokumentasjonsplikt

Unntaket fra dokumentasjonsplikt etter § 4-12 nr. 3 for selskap eller innretning som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner, vil gjelde også for selskaper og

innretninger som har transaksjoner og mellomværender med sine offentlige eiere. Ved vurderingen av om unntaksvilkårene er oppfylt skal det ses hen til antall ansatte, omsetning og balansesum i selskapet eller innretningen selv og de subjektene som er selskapet eller innretningens «nærstående» etter § 4-12 nr. 4. Antall ansatte mv. i fylkeskommunen eller kommunen som er part i transaksjonen eller mellomværendet skal dermed ikke tas med i beregningen.

Transaksjoner og mellomværender med fylkeskommunen og kommunen bør derimot inngå i vurderingen av om de forskriftsfaste unntakene fra oppgave- og dokumentasjonsplikt kommer til anvendelse. Det følger av forskriftene til ligningsloven § 4-12 at oppgave- og dokumentasjonsplikten ikke gjelder for selskaper og innretninger som i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner og mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper og innretninger ved utgangen av inntektsåret, jf. forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 § 1 og forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 § 1. For at det skal fremgå at transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere skal inngå i beregningen om disse terskelverdiene er overstegget, må forskriftene endres noe. Endringene vil bli fastsatt slik at de kan tre i kraft samtidig med lovendringene som foreslås i kapittelet her.

*Pensjonskasseforeningene* har fremsatt enkelte innvendinger mot utformingen av reglene. Disse høringsinstansene foreslår blant annet at det i forskrift gis et eget unntak fra oppgave- og dokumentasjonsplikten for premiebetaling, innbetaling til premiefond, premiereserver mv. I Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 44 er det uttalt at transaksjoner knyttet til midler som anses som en pensjonsordnings midler etter foretakspensjonsloven kapittel 8 og innskuddspensjonsloven kapittel 8 ikke skal være underlagt oppgave- og dokumentasjonsplikt. Departementet legger til grunn at det som følge av denne uttalelsen ikke er behov for egne unntaksbestemmelser i forskrift for at denne typen transaksjoner ikke skal omfattes av ligningsloven § 4-12.

Departementet nevner avslutningsvis at også skattytere som faller utenom oppgave- og dokumentasjonsplikten må, med grunnlag i den alminnelige opplysningsplikten etter ligningsloven, være forberedt på å dokumentere sine internpriser.

## 15.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Arbeidet med å oppfylle oppgave- og dokumentasjonsplikten vil isolert sett medføre kostnader for selskaper og innretninger som har transaksjoner og mellomværender med sine offentlige eiere. Ved vurderingen av hvor store merkostnader lovforslaget vil påføre skattyterne, må det imidlertid tas hensyn til at skattyterne allerede etter gjeldende rett er forpliktet til å utarbeide og fremlegge dokumentasjon for sine internpriser.

Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer vil gjelde også for transaksjoner med fylkeskommuner og kommuner. Retningslinjene bidrar til å forenkle arbeidet med å oppfylle dokumentasjonsplikten etter loven.

Departementet legger til grunn at oppgaveplikten og særlig dokumentasjonsplikten vil være mest kostnadskrevende det første året reglene treer i kraft. Når det ikke er store endringer fra det ene året til det andre, antar departementet at det vil bli mindre arbeid ved å oppfylle oppgave- og dokumentasjonsplikten. Departementet legger videre til grunn at flere selskaper og innretninger som vil få oppgave- og dokumentasjonsplikt som følge av lovforslaget, allerede i dag omfattes av regelverket fordi de har transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger. For disse antas ikke byrdene ved også å levere oppgave over og utarbeide dokumentasjon om transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere å være spesielt store.

De økte kostnadene som oppgave- og dokumentasjonsplikten påfører skattyterne må holdes opp mot den nytten som opplysningene vil ha for skatteetaten. Etter departementets vurdering vil forslaget gi skatteetaten bedre grunnlag for å kontrollere internpriser ved transaksjoner mellom selskaper og innretninger og deres offentlige eiere. Dette vil igjen bidra til å sikre skattefundamentet, selv om det er vanskelig å tallfeste skatteprovenyet. Den foreslåtte lovendringen vil bidra til å forenkle ligningsmyndighetenes arbeid med saker om internprising og vil derfor etter departementets vurdering ikke medføre behov for økte ressurser i skatteetaten.

## 15.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at lovendringene skal tre i kraft straks. Det foreslås at oppgaveplikten skal gjø-

res gjeldende fra og med inntektsåret 2009, mens dokumentasjonsplikten skal gjelde fra og med inntektsåret 2010. Det betyr at oppgaven skal leveres første gang våren 2010 sammen med selvangivel-

sen for 2009, mens ligningsmyndighetene kan be om at det fremlegges dokumentasjon for første gang i 2011 i forbindelse med ligningen for inntektsåret 2010.

## 16 Samordning av betalingsfrist for tilleggsforskudd – skattebetalingsloven § 4-7

### 16.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at fristene for innbetaling av tilleggsforskudd etter skattebetalingsloven § 4-7 samordnes til 31. mai. Etter dagens ordning er innbetalingsfristen 30. april for lønnstakere og pensjonister, og 31. mai for næringsdrivende. Denne differensieringen er begrunnet i tilsvarende frister for levering av selvangivelsen. Fordi det kan være uklart hvorvidt enkelte skattytere driver næring, har skatteetaten i praksis ikke mulighet til i tide å fastslå sikkert hvilken frist disse skattytere faller under. Det kan derfor oppstå usikkerhet vedrørende rettidig betaling. Dette kan medføre at innbetalinger som er ment som rentebefriende tilleggsforskudd, men som ikke behandles som dette på grunn av fristoversittelsen, blir stående frem til skatteoppgjøret uten at skattyter unngår rentetillegget på restskatten.

### 16.2 Gjeldende rett

Det følger av skattebetalingsloven § 4-7 at det kan innbetales forskudd på skatt med høyere beløp enn det som er utskrevet, dersom det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til å dekke den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Innbetaling av slik tilleggsforskudd kan også foretas i året etter inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai for næringsdrivende og 30. april for lønnstakere og pensjonister.

De differensierte fristene for innbetaling av tilleggsforskudd ble fastsatt ved lovendring 15. desember 2006. Begrunnelsen for å innføre to frister var at næringsdrivende som leverte elektronisk selvangivelse fra 2004 hadde fått frist til utløpet av mai i ligningsåret med levering av selvangivelsen, og en fant grunn til å harmonisere selvangivelsesfristen og fristen for å betale tilleggsforskudd for disse skattyterne. I gruppen av personlige skattepliktige skulle lønnstakere og pensjonister med forhåndsutfyllt selvangivelse fortsatt ha frist 30. april i året etter inntektsåret for innbetaling av tilleggsforskudd.

Lovteknisk ble differensieringen av fristen i skattebetalingsloven § 4-7 regulert ved at det i første ledd annet punktum ble fastsatt 31. mai som alminnelig frist, mens det i tredje punktum ble gitt frist til 30. april for skattytere som mottok forhåndsutfyllt selvangivelse etter daværende ligningsloven § 4-7 annet ledd. Denne henvisningen ble imidlertid misvisende etter en endring av ligningsloven § 4-7 i desember 2007.

Som følge av dette ble det i mai 2008 fastsatt endringer i skattebetalingsloven § 4-7, ved at fristen for betaling av tilleggsforskudd nå ble knyttet til ligningsloven § 4-7. Etter skattebetalingsloven § 4-7 bokstav a er fristen for innbetalingen av tilleggsforskudd 31. mai. Bestemmelsen henviser til ligningsloven § 4-7 første ledd bokstav a som omfatter næringsdrivende. Etter skattebetalingsloven § 4-7 bokstav b er fristen for innbetaling av tilleggsforskudd 30. april. Bestemmelsen viser til ligningsloven § 4-7 første ledd bokstav b som i hovedsak omfatter lønnstakere og pensjonister.

Etter dette har differensieringen vært basert på at næringsdrivende med selvangivelsesfrist 31. mai har denne dato som frist for tilleggsforskudd, mens lønnstakere og pensjonister med selvangivelsesfrist 30. april har denne dato som frist for tilleggsforskudd.

### 16.3 Departementets vurderinger og forslag

Gjeldende frister forutsetter at skatteetaten i tide har mulighet til å fastslå hvorvidt en skattyter er å regne som næringsdrivende. Dette har i praksis ikke vist seg mulig.

Når skatteetaten på innbetalingstidspunktet ikke kan fastslå sikkert hvorvidt en skattyter er å anse som næringsdrivende, så kan skatteetaten heller ikke fastslå om innbetalingen er rettidig dersom den kommer etter 30. april, men før 31. mai i året etter inntektsåret.

Innbetalinger foretatt i denne perioden av skattytere med uavklart status vil derfor bli stående på konto frem til skattyters status er endelig avklart. Slik avklaring vil senest komme ved skatteoppgjøret.



ret i oktober. Dersom avklaringen viser at skattyter ikke anses som næringsdrivende, vil innbetalingen ha vært forgivees når det gjelder å unngå rentetillegg på restskatt.

Det vil årlig være en del skattytere som kan havne i denne situasjonen, i og med at det hvert år er mange skattytere som henholdsvis starter og avslutter næringsvirksomhet. Når problemstillingen ikke kan løses ved at skatteetaten i hvert tilfelle kan foreta en rask avklaring av hvorvidt skattyter har status som næringsdrivende, fremstår samordning av fristene som en praktisk løsning for å avhjelpe situasjonen.

Departementet ser det derfor som nødvendig å fjerne differensieringen av frist for innbetaling av tilleggsforskudd, slik at samtlige skattytere får samme frist, 31. mai.

#### **16.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Endringen vil medføre likviditetstap for staten ved at innbetalinger av tilleggsforskudd fra lønnstakere

og pensjonister kommer opp til en måned senere. I 2007 utgjorde samlet innbetalt tilleggsforskudd for disse skattyterne ca. 6,6 milliarder kroner. Beløpet var historisk høyt og skyldtes antakeligvis de økonomiske oppgangstidene. Legger man til grunn et normalnivå på innbetaling av 5 milliarder kroner i tilleggsforskudd for denne gruppen, vil provenytapet ved 2 prosent rente utgjøre ca. 6 millioner kroner dersom fristen utskytes til 31. mai. I tillegg innebærer utskyting av fristen den fordel for skattyterne at de enda tettere opp til skatteoppjøret kan innbetale tilleggsforskudd, og dermed unngå rentetillegg på restskatt.

#### **16.5 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

## 17 Omtale av fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak

Ved lov 15. desember 2006 nr. 81 ble det vedtatt å gjeninnføre ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak innenfor forbruker-, landbruks-, fiskeri- og boligsektorene, jf. skatteloven § 10-50. Formålet var å gi samvirkeforetakene bedre rammebetingelser for egenkapital, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kapittel 12. Fradraget er begrenset oppad til 15 prosent av årets nettoinntekt, og kan bare gjøres i inntekt som kan henføres til omsetning med medlemmene.

Ikrafttreddelsen av lovvedtaket ble utsatt, i påvente av ESAs godkjenning. Bakgrunnen var at en på vedtakstidspunktet var klar over at tiltaket reiste spørsmål med hensyn til EØS-avtalens bestemmelser om statsstøtte. Om dette ble det i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) uttalt blant annet:

«Departementet tar i utgangspunktet sikte på at gjeninnføringen av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital skal ha virkning fra og med inntektsåret 2007. Tiltaket vil imidlertid bli notifisert til ESA, og vil ikke iverksettes før forholdet til EØS-avtalens statsstøtteregler er avklart. Departementet foreslår derfor at lovendringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.»

ESA har 23. juli 2009 fattet vedtak om at fradragssordningen ikke er i samsvar med statsstøttereguleringen etter EØS-avtalen. ESA uttaler i vedtaket at ordningen innebærer statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1, og at den heller ikke kan anses for-

enlig med regelverket i medhold av unntaksbestemmelsen i EØS-avtalens artikkel 61 nr. 3 bokstav c. Fradragssordningen kan dermed ikke settes i kraft, slik den nå er utformet.

På bakgrunn av ESAs vedtak synes måten mange av samvirkeforetakene i dag er organisert på å innebære at de ikke vil kunne omfattes av en fradragssordning for samvirkeforetak. Dette fremstår som klart også dersom ordningen endres slik at alle samvirkeforetak er omfattet, og uansett fradragets størrelse.

Fristen for å bringe ESAs vedtak inn for EFTA-domstolen var 23. september 2009. Regjeringen besluttet at en ikke ville bringe saken inn for EFTA-domstolen, fordi det trolig hadde vært små muligheter for å vinne fram i domstolen med en påstand om at ordningen ikke innebærer statsstøtte. EFTA-domstolen har dessuten begrenset adgang til å prøve ESAs skjønntøvelse med hensyn til spørsmålet om forenlighet etter unntaksbestemmelsen. Isteden vil Regjeringen avvende pågående prosesser i EF-domstolen og EU-kommisjonen som gjelder samvirkebeskatningen i Italia. Utfallet av disse sakene kan gi veiledning for hvilken handlefrihet Norge har til å iverksette bestemmelsen om samvirkefradrag, med eventuelle justeringer.

På denne bakgrunn vil Finansdepartementet heller ikke foreslå å oppheve lovbestemmelsen om samvirkefradrag i skatteloven § 10-50 nå.

## 18 Oppretting og presisering av lovtekst

### 18.1 Unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting eller utfylling av opplysninger – renter

I Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) ble det fremmet forslag om endringer i ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt. I denne forbindelse ble det foreslått at det ikke skal ilegges tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere. Endringene ble vedtatt ved lov 19. juni 2009 nr. 49.

Etter vedtakelsen av lovendringene har departementet blitt oppmerksom på en utilsiktet virkning av endringen av reglene om unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting.

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.4.3 uttaler departementet:

«I ny skattebetalingslov av 2005 er det i § 11-2 en generell regel om beregning av renter av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv., eller som skyldes at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert oppgave. På skatteområdet trådte loven i kraft 1. januar 2009, og rentebestemmelsen i ligningsloven § 9-10 ble da opphevet. Det er derfor ikke lenger nødvendig å ilegge tilleggsskatt ved frivillig retting for å utløse renteberegning.»

Før skattebetalingsloven 2005 trådte i kraft fulgte reglene om renteplikt i endringssaker av ligningsloven § 9-10, som bestemte at når det blir fastsatt tilleggsskatt av økningen i skatt og avgift, skal skattyteren også svare renter av økningen. At det ble ilagt tilleggsskatt var derfor et vilkår for ileggelse av renter i endringssaker som resulterte i økt skatt eller avgift. I enkelte tilfeller oppsto det endringssaker hvor vilkårene for unntak fra tilleggsskatt var oppfylt, men hvor det burde beregnes renter. I praksis ble det derfor i slike saker ilagt 1 prosent tilleggsskatt. Et av typetilfellene hvor det i praksis ble vanlig å ilegge 1 prosent tilleggsskatt var tilfellene hvor økningen av skatt kom som en følge av at skattyteren selv frivillig rettet eller utfylte opplysninger som var lagt til grunn ved ligningen.

Skattebetalingsloven trådte i kraft 1. januar

2009 for skattesaker, og bestemmelsen i § 11-2 stiller som nevnt ikke vilkår om ileggelse av tilleggsskatt for å utløse renter. Skattebetalingsforskriften § 19-2-4 gir imidlertid reglene i skattebetalingsloven kapittel 11 virkning fra lovens ikrafttredelse. Renter for perioden før lovens ikrafttredelse skal beregnes etter de bestemmelser som gjaldt tidligere. For tilfellene med frivillig retting innebærer dette at når det fra 1. januar 2010 ikke lenger vil bli ilagt tilleggsskatt, vil det ikke være hjemmel for å ilegge renter for perioden frem til 1. januar 2009. Av ovennevnte sitat fra Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) fremgår det at dette ikke var hensikten med endringene i reglene om unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting. Etter departementets oppfatning er det derfor nødvendig å endre bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 19-2-4, slik at det også for perioden før skattebetalingsloven trådte i kraft kan beregnes renter i tilfeller med frivillig retting og utfylling av ligning. Dette kan gjøres ved å tilføye et nytt annet punktum i forskriften § 19-2-4, som vil lyde «Når økning av skatt skyldes frivillig retting eller utfylling av opplysninger etter ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c skal det likevel beregnes renter selv om det ikke ilegges tilleggsskatt».

Skattebetalingsforskriften er gitt med hjemmel i skattebetalingsloven § 19-2 som gir Finansdepartementet myndighet til å gi overgangsbestemmelser til skattebetalingsloven. For å presisere at bestemmelsen også gir hjemmel til å fastsette en overgangsregel som beskrevet ovenfor, foreslår departementet at det fremgår direkte av ordlyden i skattebetalingsloven § 19-2 at det også kan gis overgangsbestemmelser knyttet til endringene i ligningslovens regler om tilleggsskatt. Det vises til forslag til endring i § 19-2 i skattebetalingsloven.

### 18.2 Arveavgiftsloven § 4

Etter arveavgiftsloven § 4 tredje ledd første punktum er rett til pensjon som tilkommer arving på grunn av avdødes individuelle pensjonsavtale (IPA-avtale) som tilfredsstillende kravene i skatteloven § 6-47 første ledd bokstav c, fritatt for arveavgift dersom ytelsen ikke er garantert å komme til utbeta-

ling. Reglene for individuelle pensjonsavtaler i skatteloven § 6-47 første ledd bokstav c ble opphevet med virkning fra og med 12. mai 2006, og er således ikke lenger hjemmel for individuelle pensjonsavtaler etter skattelovgivningen. Etter dette er hjemmelen for individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven lov 15. desember 2006 nr. 81 Overgangsregel ved oppheving av skatteloven § 6-47 første ledd bokstav c og lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning kapittel 5. Henvisningen i arveavgiftsloven § 4 tredje ledd første punktum foreslås opprettet i samsvar med dette.

Etter arveavgiftsloven § 4 tredje ledd fjerde punktum kan engangsbeløp som skriver seg fra individuell pensjonssparing på avdødes hånd fritas for avgiftsplikt, dersom arvingen innen tre måneder innbetaler beløpet til en individuell pensjonsavtale (IPA). Etter arveavgiftsloven § 4 tredje ledd femte punktum gjelder tilsvarende for engangsbeløp som skriver seg fra en innskuddspensjonsordning.

Adgang for skattyter til å reinvestere engangsbeløp i en IPA-avtale fulgte tidligere av skatteloven § 5-40 tredje ledd. Denne reinvesteringsmuligheten innebar en adgang til å utsette beskatningen, etter som midlene ville bli beskattet som pensjon ved senere utbetaling som en løpende pensjonsytelse, jf. § 5-1, jf. § 12-2 første ledd bokstav b. Ved å reinvestere engangsbeløpet i en IPA-avtale ble arvemottaker fritatt fra arveavgiftsplikt etter arveavgiftsloven § 4 tredje ledd fjerde punktum. Adgangen etter skatteloven § 5-40 tredje ledd til å utsette beskatningen ved å reinvestere visse beløp i en individuell pensjonsavtale (IPA) ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2007. Som følge av dette vil en arving ikke lenger ha mulighet til å reinvestere arvede midler i en IPA-avtale. Det vil derfor ikke lenger være mulig å oppfylle kriteriene for avgiftsfritak i § 4 tredje ledd fjerde punktum. Det samme gjelder reinvestering av engangsbeløp i innskuddspensjon etter femte punktum. Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsene om avgiftsfritak ved reinvestering i individuelle pensjonsavtaler i arveavgiftsloven § 4 tredje ledd fjerde og femte punktum oppheves. Det foreslås at opprettingene trer i kraft med virkning fra og med 1. januar 2010.

Det vises til forslag til endringer i arveavgiftsloven § 4 tredje ledd.

### **18.3 Skatteloven § 8-17 første ledd**

Ved lov 14. desember 2007 nr. 107 ble det vedtatt endringer i den særskilte skatteordningen for rederiselskaper som blant annet medførte endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet,

med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008). Ved omleggingen av rederiskatteordningen ble blant annet den tidligere skatteloven § 8-17 første ledd bokstav c opphevet. Bestemmelsen fastsatte at selskap anses trådt ut av rederiskatteordningen fra og med det inntektsåret selskapet likvideres. Etter omleggingen av rederiskatteordningen er det ikke lenger behov for å skattlegge selskap ordinært i likvidasjonsåret, da selskapets skipsfartsinntekter er endelig fritatt for beskatning.

Ved opphevelsen av skatteloven § 8-17 første ledd bokstav c ble det ikke foretatt nødvendige tekniske opprettinger i bestemmelsens bokstav a og b. Departementet foreslår derfor at det gjøres endringer i skatteloven § 8-17 første ledd bokstav a og b. Endringene har ikke materielle virkninger. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-17 første ledd bokstav a og b. Endringene foreslås å tre i kraft straks.

### **18.4 Overgangsregler til endringer i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-16, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107**

Ved lov 14. desember 2007 nr. 107 ble det vedtatt endringer i den særskilte skatteordningen for rederiselskaper som blant annet medførte endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008).

Selskap innenfor den tidligere rederiskatteordningen kunne ikke yte lån til eller stille sikkerhet til fordel for skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, selskap som slik skattyter har direkte eller indirekte eierinteresser i eller til skattyterens nærstående, jf. den tidligere skatteloven § 8-12. Et selskap som hadde ytt lån eller stilt sikkerhet i strid med forbudet måtte tre ut av rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-17 første ledd bokstav b som fastsetter at selskap anses trådt ut av rederiskatteordningen fra og med det inntektsåret da vilkårene etter skatteloven §§ 8-11 til 8-13 brytes. Dersom bruddet blir rettet innen nærmere angitte frister kan selskapet bli værende i rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-17 tredje ledd.

Ved lov 12. desember 2008 nr. 99 ble forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse avviklet for selskap som ikke har skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen, med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009). Endringen ble gjennomført ved at det i overgangsreglene

til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107, ble innført et forbud mot lån og sikkerhetsstillelse med samme innhold som skatteloven § 8-12, men begrenset slik at det bare gjelder selskaper som har skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen, samtidig som skatteloven § 8-12 ble opphevet.

Ved lov 19. juni 2009 nr. 56 ble det vedtatt en lemping i forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse for selskap med skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen, jf. Ot.prp. nr. 95 (2008-2009). Endringen medførte at slike selskap på nærmere vilkår kan stille sikkerhet til fordel for nærstående selskap.

Det var en forutsetning ved ovennevnte lovendringer at brudd på forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse fortsatt skulle medføre at selskapet anses trådt ut av rederiskatteordningen, forutsatt at bruddet ikke rettes innen nærmere angitte frister i skatteloven § 8-17 tredje ledd. Ved uttreden gjelder skatteloven § 8-17 annet ledd om fastsettelse av skattemessige verdier mv.

Departementet foreslår derfor at det presiseres i tiende ledd i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107, at brudd på forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse skal medføre at selskapet anses trådt ut av rederiskatteordningen. Videre foreslår departementet at det presiseres at skatteloven § 8-17 annet ledd om fastsettelse av skattemessige verdier mv. og § 8-17 tredje ledd om rettefrist gjelder tilsvarende.

Departementet viser til forslag til endringer i tiende ledd i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

### 18.5 Skatteloven § 9-12

Skatteloven § 9-12 annet ledd gjelder gevinstberegning ved realisasjon av verdipapir som er dekket ved lån. Etter bestemmelsens bokstav c skal det ved slik gevinstberegning ikke gjøres tillegg for positivt RISK-beløp etter § 10-34 på dekningskjøpt aksje eller grunnfondsbevis i sparebanker.

RISK-reglene i § 10-34 ble opphevet ved lov 10. desember 2004 nr. 77, med virkning fra og med inntektsåret 2006. Bokstav c i skatteloven § 9-12 annet ledd er dermed ikke lenger aktuell, og bør følgelig oppheves. Det vises til forslag om å oppheve skatteloven § 9-12 annet ledd bokstav c.

Endringen har ingen materiell betydning, og fo-

reslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

### 18.6 Petroleumsskatteloven § 6 nr. 3

Petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 regulerer forskjellige spørsmål tilknyttet søksmål vedrørende petroleumsskatt. Det er i bestemmelsen henvist til skattebetalingsloven 21. november 1952 nr. 2 § 48 nr. 4 annet og tredje punktum (skattebetalingsloven (1952)). Skattebetalingsloven (1952) er opphevet, og de aktuelle reglene er videreført i ligningsloven § 11-1 nr. 3 annet og tredje punktum. Det foreslås derfor at lovteksten opprettes i tråd med dette. Det vises til forslag til endring av petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

### 18.7 Ligningsloven § 11-1 nr. 4

Ligningsloven § 11-1 nr. 4 regulerer søksmålsfrist vedrørende ligningsavgjørelser. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven (1952) § 48 nr. 5 som er opphevet. Bestemmelsen i ligningsloven har en henvisning til gjeldende skattebetalingslov (2005) § 12-1 nr. 5. I skattebetalingsloven (1952) § 48 nr. 5 var den aktuelle regulering inntatt i bestemmelsen, og bestemmelsen hadde følgelig ikke en slik henvisning. Denne reguleringen er i dag inntatt i ny skattebetalingslov § 17-1 nr. 5, og det beror på en feil at ligningsloven § 11-1 nr. 4 viser til gjeldende skattebetalingslov § 12-1 nr. 5. Korrekt henvisning i ligningsloven § 11-1 nr. 4 skal derfor være til § 17-1 nr. 5 i gjeldende skattebetalingslov. Det foreslås at henvisningen rettes i samsvar med dette. Departementet viser til forslag til endring av ligningsloven § 11-1 nr. 4.

### 18.8 Oppheving av ligningsloven § 6-10 B

Både ligningsloven § 6-10 B og forskrift 18. august 2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregistrert § 6 har regler om arbeidsgivers rapportering av arbeidstakere som er bosatt i utlandet og arbeider på norskregistrerte skip mv. Utgangspunktet er at opplysningene etter ligningsloven skal leveres til ligningsmyndighetene, mens det er Arbeids- og velferdsetaten som får opplysninger i medhold av AA-registerforskriften. Det foreligger lang praksis for at arbeidsgivere bare gir opplysninger til Arbeids- og velferdsetaten, og skatteetaten mottar derfra den informasjonen de trenger til ligningsbehandlin-

gen av arbeidstakerne. Det er ikke fastsatt noe oppgaveskjema som kan brukes til å oppfylle rapporteringsplikten etter ligningsloven. For å bringe det formelle regelverket i samsvar med de rapporteringspliktene som det forventes at arbeidsgiverne skal overholde i praksis, foreslår departementet å oppheve ligningsloven § 6-10 B.

Departementet viser til forslag til opphevelse av ligningsloven § 6-10 B.

### **18.9 Lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)**

---

I lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) § 10-4 fjerde ledd bokstav c har ordet «unnlatt» ved en inkurie falt ut. Departementet viser til forslag om oppretting av lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) § 10-4 fjerde ledd bokstav c.

### **18.10 Tolloven § 11-1 første ledd bokstav c**

---

Etter tolloven § 11-1 første ledd bokstav c er det et vilkår for tollrefusjon at ferdigvaren utføres til slik bruk mv. utenfor tollområdet som angitt i § 11-2 første ledd bokstav b og c. Ved en inkurie er det henvist til § 11-2 første ledd bokstav c og ikke til § 11-2 annet ledd. Departementet viser til forslag om oppretting av tolloven § 11-1 første ledd bokstav c.

### **18.11 Lov om Statens Pensjonskasse § 44 åttende ledd**

---

Lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse § 44 åttende ledd regulerer tilbakebetaling av for mye utbetalt pensjon. Det er i bestemmelsen en generell henvisning til skattebetalingsloven 21. november 1952 nr. 2. Denne loven er opphevet og erstattet med ny skattebetalingslov 17. juni 2005 nr. 67. Det foreslås derfor at lovteksten opprettes i tråd med dette. Det vises til forslag til endring av § 44 åttende ledd i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse.

### **18.12 Verdipapirfondloven**

---

27. juni 2008 ble endring av verdipapirfondloven for å få inn lovregler om spesialfond vedtatt (forslaget bygget på Ot. prp. nr 36 (2007-2008)). Lovreglene er ikke satt i kraft. Finansdepartementet fremmet i Ot.prp. nr. 72 (2008-2009) 24. april 2009 blant annet forslag om enkelte tekniske endringer i verdipapirfondloven. Disse lovendringene ble vedtatt 19. juni 2009 og trådte i kraft 1. juli 2009. Endringene innebærer at enkelte av de vedtatte lovreglene i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd om spesialfond, ved en inkurie ble opphevet. Departementet foreslår å rette opp dette. Det vises til forslag til endringer i verdipapirfondloven § 1-2. Opprettingen foreslås å tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer slik at endringene kan settes i kraft samtidig med de øvrige reglene om spesialfond som ble vedtatt 27. juni 2008.

## 19 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2008

### 19.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 prosent felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis 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 frem en orientering i St.meld. nr. 16 (1997-98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2008 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 17 søknader avgjort i 2008, mot 28 året før. 7 av sakene etter § 11-22 gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

### 19.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder likevel fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. er undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte slike tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i FSFIN § 11-20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringsseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap

til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 10-40. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10-1. Departementets vedtak i 2008 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 19.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11-22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11-21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. I tillegg er det en forutsetning for skattefritak at omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2008 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i avsnitt 19.4.

### **19.3 Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern**

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd supplerer de generelle skattereglene knyttet til konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11-21 første ledd, jf. FSFIN § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer («fusjonsfordring/fisjonsfordring») etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2 tredje ledd og § 13-2 annet ledd gjennomført etter fordringsmodellen.

I 2008 har departementet behandlet to slike søknader. Den ene saken gjaldt skattefritak for

eventuell skattemessig gevinst som oppstår ved delvis innløsning av fusjonsfordring mot kontantvederlag og delvis konvertering av fusjonsfordring til aksjekapital. Den andre saken gjaldt flere transaksjoner, hvor det dels ville utløses gevinst hos selskap som var kreditor for fordringer og dels hos selskap som var debitor for fordringer. Det ble gitt skattefritak i begge tilfeller, basert på de forutsetninger og vilkår som er beskrevet sist i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) avsnitt 29.3.2.

Departementet har også i to tilfeller fastsatt vilkår for skattefritak etter § 11-21 tredje ledd, for realisasjonsgevinst som vil oppstå ved overføring av utenlandsk registrert selskaps virksomhet i norsk filial (NUF) til et norsk datterselskap. Basert på departementets uttalelser referert i Utv. 1995 s. 478, Utv. 2002 s. 887 og Utv. 2004 s. 530, ble det lagt til grunn at skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser gir grunnlag for en viss utvidet anvendelse av reglene i skatteloven § 11-21. Det ble således oppstilt følgende vilkår:

- Samtlige vilkår i FSFIN §§ 11-21-1 til 11-21-10 gjelder tilsvarende og må være oppfylt.
- Det overdragende utenlandske selskap må bekrefte overfor det skattekontor som ligner filialen at det overtar den betingede skatteplikt etter FSFIN § 11-21-10.
- Det overdragende selskap fremlegger overfor skattekontoret en redegjørelse som forutsatt i FSFIN § 11-21-8, herunder en verdsettelse av filialens aktiva og passiva, samt en beregning som viser den gevinst som ellers ville bli utløst ved transaksjonen.
- Styret i det norske datterselskap erklærer seg solidarisk ansvarlig for det latente skatteansvar etter FSFIN § 11-21-10 og at det forplikter seg til omgående å melde fra om endringer i eierforholdene i selskapet.

Det presiseres at det vil være de lokale skattemyndigheter som aksepterer ordningen med virkning for ligningen.

### **19.4 Praksis etter skatteloven § 11-22**

#### **19.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge**

En søknad gjaldt fritak for gevinst ved personlige minoritetsaksjonærers realisasjon av aksjer mot vederlag i aksjer i et annet selskap. Realisasjonen skulle gjennomføres i forbindelse med en planlagt sammenslåing av virksomheter i et konsern som



for øvrig kunne foretas uten beskatning. Søknaden ble avslått da skattereglene ikke ble ansett til hinder for å samle virksomhetene. Etter praksis er oppnåelse av samlet forvaltning av eierskap heller ikke ansett tilstrekkelig for oppfyllelse av kravet om rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter. Manglende rasjonaliseringseffekter var også begrunnelsen for å avslå en søknad om skattefritak for gevinst ved omdanning av en forening med betydelig næringsvirksomhet til en nyopprettet stiftelse.

Det ble gitt skattefritak i en sak om overføring av virksomhet, eiendeler og rettigheter fra et aksjeselskap til et ansvarlig selskap mot vederlag i en eierandel i det ansvarlige selskapet. Det ble blant annet satt vilkår om at den fritatte gevinsten skulle beregnes og rapporteres til skattemyndighetene. Skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag knyttet til de overførte eiendeler skal videreføres av det ansvarlige selskapet som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte. Den fritatte gevinsten kommer til beskatning hos aksjeselskapet dersom andelene i det ansvarlige selskapet realiseres.

Det ble gitt fritak i tre saker vedrørende oljeselskapers overdragelse av eiendeler og virksomhet underlagt de alminnelige skatteregler. De aktuelle overdragelsene var alle ledd i en større transaksjonsrekke hvor det også ble innvilget samtykke etter petroleumsskatteloven § 10. En av sakene gjaldt gevinst ved overdragelse av eiendeler underlagt skattelovens alminnelige regler i forbindelse med overføring av andeler i utvinningstillatelser på norsk sokkel med tilhørende virksomhet og eiendeler. Det ble satt vilkår om at inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og andre skattemessige posisjoner skulle videreføres, og at det ikke gis fradrag for tap som eventuelt måtte oppstå som følge av overføringen. Tilsvarende vilkår ble også satt i en annen sak vedrørende overdragelse av enkelte eiendeler og rettigheter mellom selskaper i samme konsern mot vederlag hovedsakelig i form av økt aksjekapital eller overkursfond. Det samme gjaldt en sak om fritak for skatt på gevinst som utløses på eiendeler underlagt landbeskatning ved omfordeling av flere oljeselskapers eierandeler i et interessentskap.

#### 19.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller

mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere individuelle fritak i medhold av skatteloven § 11-22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Fritak er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene.

#### *Fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med skatteeffekt for norske aksjonærer*

En sak gjaldt fisjon av et utenlandsk selskap som var eiet av to selskaper hjemmehørende i Norge. Ombyttingen av de norske aksjonærenes aksjer mot vederlagsaksjer i det utfisjonerte utenlandske selskap, utløste skattepliktig gevinst ettersom den ikke var omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b og c. Det ble samtykket i skattefritak på følgende vilkår:

- Fisjonen må gjennomføres i samsvar med reglene om skattefrie fisjoner for norske selskaper i skatteloven kap. 11.
- Skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet.
- Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal beløp som overstiger vederlagsaksjenes skattemessige inngangsverdi, skatlegges som utbytte.
- Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom de norske aksjonærens eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer som ellers ville være skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-38 tredje ledd, etter skatteavtalen vil være skattepliktig til utlandet, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatt på den fritatte gevinsten til beskatning.
- Vederlagsaksjene anses realisert dersom de norske selskapene ikke lenger er hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2. Dersom aksjonærene på utflytningstidspunktet vil være skattepliktige til Norge ved realisasjon av vederlagsaksjene etter skatteloven § 2-38 tredje ledd, forfaller den gevinst som ble innvunnet ved innløsningen av aksjene i forbindelse med fisjonen, til beskatning.

Det ble avslag i en sak som gjaldt fusjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer. Bakgrunnen for avslaget var blant annet at transaksjonen skulle skje mellom selskaper hjemmehørende i

et lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63 og at Norge foreløpig hadde få formelle og praktiske muligheter til innsyn i forhold ved selskapene som er av skattemessig betydning for norske aksjonærer. Vilkåret om oppnåelse av rasjonaliserings- eller effektiviseringseffekter var heller ikke oppfylt.

#### *Fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med skatteeffekt ved overføring av virksomhet eller eiendom i Norge*

Det har vært behandlet to søknader om skattefritak for gevinst som oppstår ved realisasjon av et utenlandsk selskaps virksomhet i filial i Norge i forbindelse med at det utenlandske selskap fusjonerer med et annet utenlandsk selskap innenfor samme utenlandske konsern. Overtakende selskap skulle videreføre virksomheten i Norge. Det ble samtykket i at virksomheten i Norge kunne overføres uten umiddelbar gevinstbeskatning. Det ble satt vilkår om at den skattepliktige gevinst som overføringen av eiendeler og virksomhet utløser, skal beregnes og rapporteres til skattemyndighetene. Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og andre skatteposisjoner som måtte være knyttet til de eiendeler og den virksomhet som overføres, videreføres av det overtakende selskap ved dets norske filial, som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte.

En søknad gjaldt fisjon av et norskregistrert utenlandsk foretak med hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge. Fisjonen ville medføre skattepliktig overføring av fast eiendom i Norge til det nyetablerte overtakende selskapet. Det ble gitt samtykke til at overføringen kunne gjennomføres uten umiddelbar gevinstbeskatning. Det ble satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag knyttet til de overførte eiendommer på tidspunktet for fisjonen, videreføres hos det overtakende selskap. Det overtakende selskap trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.

#### *Andre typer transaksjoner over landegrensene*

Det ble gitt skattefritak i et tilfelle hvor en fusjon mellom et norsk og et utenlandsk selskap kunne gjennomføres i henhold til rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 av 8. oktober 2001 om regler for selskapsformen europeisk selskap (SE-forordningen) og lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10 a (SE-loven). Skatteeffekten i Norge knyttet seg til at virksomheten i det norske selskap skulle overføres til det fu-

sjonerte SE-selskap og videreføres ved dets filial i Norge. Det ble fastsatt følgende vilkår:

- Skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler og den virksomhet som overdras fra det norske selskapet videreføres hos det utenlandske selskapets norske filial, som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.
- Dersom deler av virksomheten i Norge på noe tidspunkt videreføres på en slik måte at den ikke lenger blir løpende skattepliktig til Norge, skal denne delen av virksomheten bli gjenstand for skattemessig gevinstoppgjør ved at uttaksreglene i skatteloven § 5-2 gjelder tilsvarende så langt de passer.
- FSFIN § 11-21-7 om sikkerhetsstillelse gjelder tilsvarende så langt den passer for skatt som vil kunne utlignes som følge av at hele eller deler av virksomheten i den norske filialen realiseres.

En søknad gjaldt overføring av virksomhet i en norsk filial av et utenlandsk selskap til det utenlandske selskapets nystiftede datterselskap i et annet land. Søknaden ble avslått. Det ble vist til at dersom tilsvarende overføring hadde skjedd mellom to norske aksjeselskaper tilhørende samme konsern, ville overføringen kunne gjennomføres skattefritt etter fritaksreglene i skatteloven § 11-21. I departementets praksis etablert i 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 30.4, er det lagt til grunn at skattefritak i slike tilfeller gis på de vilkår som følger av skatteloven § 11-21, jf. FSFIN § 11-21. Avslaget ble begrunnet med at planene for omorganiseringen forutsatte at konserntilknytningen ville bli brutt ved salg av mer enn 50 prosent av aksjene i det overtakende selskapet til en ekstern part.

## **19.5 Departementets vurderinger**

Antallet søknader etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 har falt ganske betydelig de senere år. Fra 2003 til 2008 ble antallet behandlede søknader redusert fra 49 til 17, med en tilsvarende gradvis reduksjon i de mellomliggende år (dog med et unntak for 2007 med 28 behandlede søknader).

Som redegjort for i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) avsnitt 34.5 antas innføringen av fritaksmetoden for aksjebeskatning i selskapssektoren i 2004, å ha redusert behovet for skattefritak i flere av de saks-kategorier som tidligere var aktuelle. Dette gjelder særlig sakene om overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper, herunder sakene om konserndannelser i utlandet. I den ut-

strekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er subjekt etter fritaksmetoden, er det ikke lenger behov for skattefritak. Hvor overdragen part er personlige aksjonærer, vil skattefritak fortsatt være aktuelt. Det samme gjelder ulike transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden, i den utstrekning transaksjonsformen ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kap. 11. Videre vil det fortsatt være behov for skattefritak etter skatteloven § 11-21 tredje ledd ved realisasjon av fordringer etablert ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner, men ba-

re i den utstrekning den forutgående fusjon/fisjon innebar overføring av andre typer objekter enn aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.

Skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling bør i størst mulig grad lovfestet. Det er fortsatt et mål å foreta lovregulering av fritakspraksis. Innføringen av fritaksmetoden og av skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltakere i deltakerlignede selskaper har imidlertid endret forutsetningene for dette arbeidet. Det videre arbeidet vil blant annet kreve at det høstes erfaringer med de nye reglene etter skattereformen.

## 20 Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995-1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

### «II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge frem for Stortinget en oversikt over alle fradragbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

### III

Stortinget ber Regjeringen fremlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996-1997) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst. O. nr. 13 (1996-1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragbestemmelser i skatteloven, med årstall for ikrafttredelse av de siste endringene av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2009.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

- lov om endring i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse
- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skatlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endring i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endring i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse
- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endring i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag til lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

## I

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endring:

§ 4 skal lyde:

Ved urettmessig bruk av merket olje og avgiftsfri biodiesel ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift som beregnes etter nærmere regler fastsatt

av departementet. Ved gjentakelse kan departementet bestemme at det skal ilegges dobbel avgift. Når det av grunner knyttet til fastsettelsen vil virke særlig urimelig å fastholde hele kravet, kan departementet overfor en eller flere av dem som er ansvarlige for avgiften, nedsette eller frafalle kravet.

## II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2010.

---

## Forslag til lov om endring i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse

## I

I lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse gjøres følgende endring:

§ 44 åttende ledd skal lyde:

Et beløp som blir krevd tilbake etter sjetten eller sjuende ledd, kan enten dekkes ved trekk i fremtidige ytelser eller inndrives etter bestemmelsene i

lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven). Slikt trekk avbryter foreldelsesfristen etter lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer. Det kan kreves renter etter lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m.

## II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

#### I

I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endring:

§ 5 skal lyde:

*Den som har plikt til å gi opplysninger etter denne lov, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at*

*hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.*

#### II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

#### I

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

§ 4 tredje ledd første punktum skal lyde:

Fritatt for avgiftsplikt er rett til pensjon som tilkommer en arving på grunn av avdødes tjenestestilling eller individuell pensjonsavtale for så vidt den tilfredsstillende kravene i *lov 15. desember 2006 nr. 81 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt Overgangsregel ved oppheving av skatteloven § 6-47 første ledd bokstav c og lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning kapittel 5*, og ytelsen ikke er garantert å komme til utbetaling.

§ 4 tredje ledd fjerde og femte punktum oppheves.

§ 25 nytt tiende ledd skal lyde:

*Alle parter som plikter å gi melding eller opplysninger etter denne paragrafen, skal opptre aktsomt og lojalt. Partene skal bidra til at avgiftsgrunnlaget i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Partene skal også gjøre avgiftsmyndigheten oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.*

#### II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen av § 4 gjelder likevel fra 1. januar 2010.

## Forslag

### til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eide- domsskatt til kommunane

#### I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eide-  
domsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 3 nytt annet ledd skal lyde:

*Til kommunen vert rekna sjøområde ut til grunn-  
linjene.*

#### II

Endringsloven trer i kraft straks med virkning  
fra og med skatteåret 2010.

#### III

Ved ikrafttredelse av endringen under I gjelder  
følgende overgangsregler:

*Overgangsreglar til eide-  
domsskattelova § 3 andre  
ledd*

*(1) Ved utskrivning av eide-  
domsskatt for skatteåret  
2010 på anlegg og installasjonar i sjøområdet skal  
skatten på slike objekt vere skriven ut innan utgangen  
av juni 2010.*

*(2) Kommunar som for skatteåret 2009 skreiv ut  
eide-  
domsskatt på anlegg og installasjonar i sjøområ-  
det utanfor grunnlinjene, kan gjere dette også for  
skatteåra 2010 og 2011. Ved slik utskrivning skal eide-  
domsskattegrunnlaget i dette området for skatteåret  
2010 vere lik to tredjedelar av skattegrunnlaget for  
skatteåret 2009, og skattegrunnlaget for skatteåret  
2011 skal vere lik ein tredjedel av skattegrunnlaget  
for skatteåret 2009. Skattesatsen ved slik avtrappa ut-  
skrivning kan ikkje vere høgare enn den som blei nytta  
i det same området for skatteåret 2009.*

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

#### I

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av  
undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres  
følgende endring:

§ 6 nr. 3 skal lyde:

3. Søksmål.

Søksmål om skatt fastsatt etter nr. 1 reises mot  
staten. Statens partsstilling utøves av Oljeskatte-  
kontoret. *Ligningsloven § 11-1 nr. 3 annet og tredje  
punktum gjelder tilsvarende.* Slikt søksmål kan bare

reises mot avgjørelse i klagesak etter nr. 1 bokstav  
c. Frist for søksmål er 6 måneder fra det tidspunkt  
klagen er avgjort. Klagenemnda kan i særlige tilfel-  
ler gjøre vedtak om at det likevel kan reises søks-  
mål mot avgjørelse i Oljeskattenemnda etter nr. 1  
bokstav a.

Søksmål kan uten hinder av bestemmelsen i  
første ledd reises dersom klagen ikke er avgjort in-  
nen ett år etter utløpet av klagefristen.

#### II

Endringsloven 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:

§ 3-13 nr. 2 bokstav b skal lyde:

- b. til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet, *samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål,*

§ 4-1 skal lyde:

§ 4-1 Alminnelig opplysningsplikt.

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, *skal oppptre aktsomt og lojalt. Han* skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal *også* gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og *skatteoppjøret.*

§ 4-12 nr. 6 skal lyde:

6. *Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragraf. Selskaper og innretninger har likevel oppgave- og dokumentasjonsplikt etter nr. 1-4 foran for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller en kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.*

Gjeldende nr. 6 blir ny nr. 7.

§ 6-10 B oppheves.

§ 9-6 nr. 3 bokstav a skal lyde:

- a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, *eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppjøret som han er eller burde vært klar over,*

§ 11-1 nr. 4 skal lyde:

4. Søksmål fra en skattepliktig til prøving av en ligningsavgjørelse må reises innen 6 måneder regnet fra utleggingen av skattelisten er kunngjort eller fra melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. Når den skattepliktige har levert forhåndsfylt selvangivelse og får tilsendt skatteoppgjør i juni, er søksmålsfristen 6 måneder fra det ferdige skatteoppjøret ble kunngjort eller vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. Når endringssak er gjennomført etter § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av denne fristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5 i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

#### II

Endringsloven trer i kraft straks. Oppgaveplikten som følger av § 4-12 nr. 6 annet punktum, jf. § 4-12 nr. 1, skal ha virkning fra og med inntektsåret 2009. Dokumentasjonsplikten som følger av § 4-12 nr. 6 annet punktum, jf. § 4-12 nr. 2, skal ha virkning fra og med inntektsåret 2010.

## Forslag

### til lov om endringer i lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond

#### I

I lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond gjøres følgende endringer:

§ 1-2 første ledd nr. 1 skal lyde:

1. *verdipapirfond*: selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet og som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i henhold til § 4-5 sjette ledd. *Andelseierne hefter ikke overfor kreditorene for fondets forpliktelser. Andelseierne plikter ikke å gjøre ytterligere innskudd i fondet eller i tilfelle i fondets konkursbo.*

§ 1-2 første ledd nr. 2 skal lyde:

2. *spesialfond: verdipapirfond som er betegnet spesialfond i stadfestede vedtekter*

Nåværende første ledd nr. 2 til 7 blir nr. 3 til ny nr. 8.

#### II

Endringsloven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer

## 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:

§ 3-15 annet ledd bokstav a skal lyde:

a. pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, 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 støtte etter lov om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg.

§ 23-2 niende ledd skal lyde:

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid i utlandet *og på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann*, når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden. Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsselskap, menighet eller humanitær organisasjon, når oppholdet i utlandet varer i minst to år. Departementet kan i forskrift avgrense avgiftsfritaket etter andre punktum og gi regler til utfylling og gjennomføring av det.

§ 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a skal lyde:

a. pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, engangsutbetaling fra pensjonsord-

ning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, *engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning* og støtte etter lov om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg.

§ 24-3 fjerde 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 skatteoppkre-*

*veren oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen eller oppgjøret for arbeidsgiveravgiften.*

Nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd.

## II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen av § 23-2 niende ledd trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009. Endringen av §§ 3-15 annet ledd bokstav a og 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2010.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

#### I

I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endring:

§ 6-2 fjerde ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Revisor skal sende kopi av begrunnelse som nevnt i*

*§ 5-2 fjerde ledd nr. 5 som gjelder krav om bekreftelser etter ligningsloven, til skattekontoret.*

#### II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

#### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 8-17 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a) det fremsettes krav om skattlegging etter alminnelige regler, *eller*
- b) vilkårene etter §§ 8-11 til 8-13 *brytes*.

#### II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-14 femte ledd annet og tredje punktum skal lyde:

*Tilsvarende gjelder for barn som har fått engangserstatning for tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i første og annet punktum.*

§ 4-10 skal lyde:

§ 4-10 Fast eiendom, herunder andel i boligselskap

(1) Verdien av fast eiendom kan settes lavere enn omsetningsverdien. *Verdien av primærbolig og fritidsbolig skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Verdien av annen bolig (sekundærbolig) og næringsseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 60 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.*

(2) *Verdien av boligeiendom settes til produktet av boligens areal og 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 40 for sekundærbolig. Kvadratmetersatsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå.*

(3) *Verdsetting av boenhet i boligselskap som omfattes av § 7-3, følger reglene i første og annet ledd. Øvrig verdi av andel i slikt selskap, settes til andels-havers andel av boligselskapets netto formue uten-*

*om boenhetene. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregningen av boligselskapets formue.*

(4) *Verdien av næringsseiendom kan fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Verdsetting etter første punktum kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser.*

(5) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.*

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 3 660 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 3 660 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

§ 12-2 bokstav d skal lyde:

d) *engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning.*

§ 17-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatteligningen, utover 200 000 kroner. *Bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformue.* Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

#### IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 2-35 annet ledd bokstav b første og annet punktum skal lyde:

b) *§ 10-70 gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av § 10-70.*

## V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

Ny § 6-51 skal lyde:

*§ 6-51 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett*

*(1) Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år. Når det ikke foreligger rett til fradrag på grunn av betalingsmåten skal beløpet det ikke gis fradrag for, ikke inngå i en eiendels skattemessige avskrivningsgrunnlag, eller i dens skattemessige inngangsverdi ved senere realisasjon.*

*(2) Er det ved ligningen gitt fradrag for en kostnad, men fradragsrett for kostnaden likevel ikke foreligger som følge av denne bestemmelsen, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.*

*(3) Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.*

*(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om at andre betalingsmåter skal likestilles med betaling via bank, gjøre unntak fra kravet om betaling via bank i særlige tilfeller, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.*

## VI

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 8-15 tredje ledd fjerde punktum skal lyde:

*Dette ledd gjelder tilsvarende for gevinster og tap ved realisasjon av finansiell kontrakt der innehaveren har rett (opsjon) til å kjøpe eller selge valuta, samt finansiell kontrakt om å kjøpe, selge eller bytte valuta (terminkontrakt), men slik at ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til verdien ved inntektsårets avslutning.*

## VII

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-3 femte ledd bokstav d oppheves.

Nåværende § 7-3 femte ledd bokstav e blir bokstav d.

## VIII

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

Endringen under IV trer i kraft straks med virkning fra 13. oktober 2009.

Endringen under V trer i kraft fra 1. januar 2011.

Endringen under VI trer i kraft straks med virkning for finansielle kontrakter som inngås fra 1. januar 2010.

Endringene under VII trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

## IX

Ved ikrafttredelse av endringene i § 4-10 gjelder følgende overgangsregler:

*Overgangsregel A:*

*For inntektsåret 2010 skal ligningsverdien av boligeiendom og bunnfradraget for inntektsåret 2009 legges til grunn for fastsetting av forskuddstrekket og forskuddsskatten etter skattebetalingsloven §§ 5-2 og 6-3. Dette gjelder likevel ikke ved endring av forskuddstrekk eller forskuddsskatt i løpet av inntektsåret dersom skattyter kan sannsynliggjøre en økning i ligningsverdi av boligeiendom.*

*Overgangsregel B:*

*Skattedirektoratet kan i løpet av inntektsåret 2010 innhente opplysninger fra boligeiere og boligselskap om boligtype, eierforhold, adresse, byggeår og areal.*

## X

Ved ikrafttredelse av endringen under VII gjelder følgende overgangsregel:

*Departementet kan gi regler i forskrift om skattemessig oppgjør av summerte, ikke fordelte inntekter og kostnader for tidligere inntektsår.*

## 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:

§ 4-7 skal lyde:

§ 4-7 Tilleggsforskudd

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Slik innbetaling kan foretas også etter utløpet av inntektsåret, *men ikke senere enn 31. mai i ligningsåret.*

§ 16-41 skal lyde:

§ 16-41 Ansvar for bruker av motorkjøretøy

Den som ved urettmessig bruk av merket mineralolje og *avgiftsfri biodiesel* har disposisjonsrett over motorkjøretøy, er ansvarlig for avgift ved slik bruk, jf. lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4, når han har fordel av den utetmessige bruken.

Ny § 16-50 og ny deloverskrift skal lyde:

**Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift**

*§ 16-50 Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver*

*(1) Den som kjøper tjenester, eller varer sammen med tjenester, kan gjøres medansvarlig for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende har unndratt, dersom vederlaget overstiger 10 000 kroner og ikke er betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling.*

*(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første ledd, herunder fastsette bestemmelser om beregningen av ansvarskravet.*

§ 19-2 skal lyde:

Departementet kan gi overgangsbestemmelser, *herunder gi overgangsbestemmelser knyttet til endringer i reglene om tilleggs-skatt.*

### II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen av §§ 16-41 og 16-50 gjelder likevel fra 1. januar 2011.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

#### I

I lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

X. Overgangsregler. Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

Tiende ledd nytt femte og sjettede punktum skal lyde:

*Selskapet anses trådt ut av ordningen fra og med det inntektsåret da vilkårene i dette ledd brytes. Skatteloven § 8-17 annet og tredje ledd gjelder tilsvarende.*

#### II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

## 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:

§ 11-1 første ledd bokstav c skal lyde:

- c) utføres til slik bruk mv. utenfor tollområdet som angitt i § 11-2 første ledd bokstav b og § 11-2 annet ledd.

§ 11-5 oppheves.

§ 12-1 annet ledd bokstav b skal lyde:

- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål,

Ny § 12-1a skal lyde:

*§ 12-1a Opplysningsplikt om egne forhold*

*Den som har plikt til å gi opplysninger etter denne loven, skal oppføre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at spørsmål om tollskyld i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre tollmyndighetene oppmerksom på feil ved tollekspedisjonen.*

Ny § 16-15 skal lyde:

*§ 16-15 Overtredelsesgebyr ved manglende deklareringsplikt*

*(1) Ved brudd på deklareringsplikten for kontanter og andre betalingsmidler gitt i eller med hjemmel i denne lov, kan tollmyndighetene fastsette et gebyr på inntil 30 prosent av betalingsmiddelets pålydende.*

*(2) Tollmyndighetene kan tilbakeholde udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr som kan ilegges etter første ledd.*

*(3) Gebyret tilfaller statskassen.*

*(4) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om innholdet i ordningen, herunder utmå-*

lingen av gebyret og om hvem som skal ha avgjørelsesmyndighet etter første og annet ledd.

II

Endringsloven trer i kraft straks. Opphevelsen av § 11-5 trer likevel i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)

I

I lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven) gjøres følgende endring:

*etaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgift og toll.*

§ 30 nytt annet ledd skal lyde:

*Opplysninger som Økokrim mottar etter bestemmelsene i denne lov, kan Økokrim gi videre til skatte-*

II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-30 fjerde ledd skal lyde:

*(4) Omsetning av nærmere bestemte varer til bruk på fartøy dersom varene er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, men hvor levering skjer i merverdiavgiftsområde, er fritatt for merverdiavgift.*

Nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd.

Ny § 8-8 skal lyde:

*§ 8-8 Betaling via bank som vilkår for fradrag for inngående avgift*

*(1) Fradrag for inngående avgift av varer og tjenester gis bare når betaling skjer via bank eller fore-*

*tak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende, skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år.*

*(2) Er et beløp fradragført i en termin før betaling har funnet sted og betaling senere skjer slik at fradragrett ikke foreligger etter denne paragraf, skal tidligere fradragført beløp tilbakeføres i den termin betalingen skjer.*

*(3) Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.*



(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om at andre betalingsmåter skal likestilles med betaling via bank, gjøre unntak fra kravet om betaling via bank i særlige tilfeller, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.

§ 10-5 oppheves.

§ 13-2 annet ledd bokstav b skal lyde:

b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål,

§ 13-3 annet ledd skal lyde:

(2) Den som ved innførsel av varer er ansvarlig for merverdiavgiften etter § 11-2, skal tollbehandle

varene etter reglene i tolloven. Tolloven § 12-1, § 12-1a, §§ 12-10 til 12-12 og § 16-10 gjelder tilsvarende.

§ 14-1 første ledd nytt annet punktum skal lyde: Bestemmelsen i § 15-1 åttende ledd gjelder tilsvarende ved registrering.

§ 15-1 åttende ledd skal lyde:

(8) Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Den avgiftspliktige skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

Nåværende åttende ledd blir nytt niende ledd.

## II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen av § 8-8 gjelder likevel fra 1. januar 2011.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

#### I

I lov 19. juni 2009 nr. 49 om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) gjøres følgende endring:

§ 10-4 fjerde ledd bokstav c skal lyde:

c) ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uan-

sett ville blitt inntektsført eller kostnaden *unnlatt* fradragført i senere inntektsår.

#### II

Endringsloven trer i kraft straks.

---

**Vedlegg 1**

## Oversikt over beløpsgrensebestemmelser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

*§ 2-32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.*

(2) Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

*§ 4-20 Fribeløp i kontanter og privat innbo m.v.*

(1) Personlig skattyters formue i

- a. kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner,
- b. privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989. Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 5-14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold*

(1) For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

- a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen,

reduisert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

*§ 5-15 Skattefri arbeidsinntekt*

(1) Som inntekt regnes ikke

a. følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1947 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

e. følgende ytelser til sjøfolk m.v.:

1. inntekt om bord på skip i form av
  - tariffmessig hyretillegg for egen kost opptil 16 500 kroner per år. For arbeidstakere som bare har vært ansatt i deler av inntektsåret, reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord.
  - verdien av fritt opphold om bord, med unntak for fri kost på sokkelinnretning til arbeidstaker med samlet personinntekt på over 600 000 kroner

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med 1. juli 2006.)

j. Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget

2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)
- o. arbeidsinntekt inntil 10 000 kroner til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre.  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009)

#### § 5-50 Tilfeldig inntekt

(1) Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

#### § 6-19 Kontingent til arbeidsgiverforening og til visse yrkes- og næringsorganisasjoner

(2) Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har som hovedformål å ivareta de økonomiske interessene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 3 600 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6-20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

#### § 6-20 Fagforeningskontingent

(4) Fradrag er betinget av at skattyter er lønnskaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Fradrag kan samlet gis med inntil 3 600 kroner el-

ler med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

#### § 6-42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

(2) Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

#### § 6-44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

(1) Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 700 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

#### § 6-47 Trygdedes tilskudd m.v. til forsikrings- og pensjonsordninger

- (1) Det gis fradrag for
- c. premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd til individuell pensjonsavtale. Samlet fradrag kan ikke overstige 15 000 kroner.
  - d. premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum.  
(Beløpsgrensen i bokstav c ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008. Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

#### § 6-50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

(4) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen i første punktum ble siste end-

ret med virkning fra og med inntektsåret 2003. Beløpsgrensene i annet punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

#### § 6-60 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

(1) Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fiske og fangsten, begrenset til 150 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

#### § 6-61 Særskilt fradrag for sjøfolk

(1) Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten om bord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

#### § 6-70 Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

(2) Standardfradraget utgjør 10 prosent av samme beregningsgrunnlag som minstefradrag, jf. § 6-31. Fradraget kan ikke settes høyere enn 40 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.)

#### § 6-81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

(1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

- a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner per påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19-6 i folketrygdloven eller mottar støtte etter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
- c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12-16, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et

særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner per påbegynt måned. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførepensjon, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon etter folketrygden eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

#### § 6-82 Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne

Skattyter som på grunn av sykdom eller annen varig svakhet har varig nedsatt ervervsevne av så lett karakter at det ikke gir rett til uførepensjon eller annen offentlig stønad, kan gis særfradrag i alminnelig inntekt etter en samlet vurdering av skattyterens økonomiske situasjon. Særfradraget skal ikke overstige 9 180 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

#### § 6-83 Særfradrag for uvanlig store kostnader ved sykdom

(1) Skattyter som i inntektsåret har hatt usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons sykdom eller annen varig svakhet, gis særfradrag i alminnelig inntekt så langt kostnadene kan dokumenteres og minst utgjør 9 180 kroner. Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

#### § 7-2 Utleieinntekt mv.

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.
- b. eiendommen er tomannsbolig 2 og eieren oppfyller vilkårene i a for den ene leiligheten.
- c. hele eller en større del av boligen leies ut for og med inntil 20 000 kroner i inntektsåret

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra inntektsåret 2008.)

(2) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for utleiehytter.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

#### *§ 7-10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte*

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv. jf. § 7-2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

#### *§ 8-1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.*

(3) Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14-83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

(5) Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 54 200 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradragsgrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller

ler med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008).

(6) Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54 200 kroner per år. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av reieneier som har drevet reindrifsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009).

(7) Ved fastsettelsen av årets positive, næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54 200 kroner per år. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelingen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 530 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 530 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 142 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

#### *§ 8-3 Avviklings- og omstillingsfond for reieneiere*

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittslig

ning etter § 14-82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

(4) Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

#### *§ 10-70 Skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting*

4) Samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler som fratrukket fradragsberettigede tap ikke overstiger 500 000 kroner omfattes ikke av skatteplikten etter denne paragraf.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2007.)

#### *§ 12-11 Beregning av personinntekt*

4) For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, når gevinsten ikke overstiger 150 000 kroner i inntektsåret. Dette omfatter gevinst som går inn under § 9-3 åttende ledd bokstav a, eller samme ledd bokstav d for så vidt gjelder vederlag bestemt av tomteverdi.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

#### *§ 14-40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives*

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14-41 til 14-48:

a. Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.

b. Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

#### *§ 14-47 Rest på saldo*

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

#### *§ 14-81 Gjennomsnittsligning av skogbruk*

(5) Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

#### *§ 14-83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål*

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8-1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

#### *§ 15-5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms*

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 16-10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)*

(3) Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20 000 kroner per inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 150 000 kroner. For ektefeller som ligned under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som ligned under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som ligned særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

*§ 16-40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)*

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 5,5 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

11 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 11 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

*§ 16-62 Maksimalt fradragsbeløp*

(2) Det gis ikke fradrag i skatt for udekket underskudd som overstiger 20 millioner kroner. Beløpsgrensen gjelder for hvert av inntektsårene 2008 og 2009.

(4) Når fisjon er gjennomført i inntektsåret, foretas en fordeling av det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd. Inntekten fordeles i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene. Beløpsgrensen for tilbakeføring på 20 millioner kroner per underskuddsår, jf. annet ledd, fordeles mellom selskapene i samme forhold.

(Bestemmelsen og beløpsgrensene ble innført med virkning for inntektsårene 2008 og 2009.)

*§ 17-1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt*

(3) Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatteligningen, utover 200 000 kroner. Tillegget avrundet til nærmeste 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2000.)